

**Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет обліку і аудиту  
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності**

**Демчук Анна Вячеславівна**

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО СТАН ТА ВИКОРИСТАННЯ  
ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ І ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ В СИСТЕМІ  
ЗВІТНОСТІ**

**на матеріалах ТОВ «Люстдорф»**

спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
Дипломна робота за освітнім ступенем «Магістр»

Виконала студентка  
групи ОПДм-21  
Демчук А.В.

---

підпис

Науковий керівник:  
к.е.н., професор  
Журавель Г.П.

---

підпис

Дипломну роботу допущено до  
захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

---

Підпис

Тернопіль – 2018

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ.....</b>	<b>8</b>
1.1.Економічна характеристика, склад та класифікація оборотних матеріальних ресурсів.....	8
1.2. Оцінка оборотних матеріальних ресурсів відповідно до міжнародних та національних стандартів обліку.....	16
1.3.Завдання обліку та аналізу показників про рух оборотних матеріальних ресурсів.....	25
Висновки до розділу 1.....	32
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ .....</b>	<b>33</b>
2.1. Особливості молокопереробного виробництва і їх вплив на організацію і методику обліку і контролю виробничих запасів.....	33
2.2. Облік і оцінка напівфабрикатів і готової продукції.....	45
2.3. Формування показників про рух оборотних матеріальних ресурсів в оперативній і фінансовій звітності.....	59
Висновки до розділу 2.....	67
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ.....</b>	<b>68</b>
3.1. Аналіз ефективності використання виробничих запасів.....	68
3.2. Аналіз ефективності використання інших запасів.....	77
Висновки до розділу 3.....	84
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	89
ДОДАТКИ.....	96

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Проблеми обліку оборотних матеріальних ресурсів в сучасних умовах є актуальними і потребують особливої уваги у зв'язку з потребою оперативної та достовірної інформації про їх зберігання та використання. Кардинальні зміни в формах власності та структурі, в організації, а також в управлінні виробництвом обумовлюють потребу удосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку, яка є основою для прийняття управлінських рішень.

Важливим завданням, що виникло перед вітчизняною наукою і практикою бухгалтерського обліку, є створення такої інформації, яка б могла об'єктивно і оперативно показувати господарську ситуацію у межах підприємства, щоб спрямовувати управлінський персонал на вибір найбільш ефективних та оптимальних шляхів розвитку підприємства, зокрема молокопереробної промисловості, які б задовольняли першочергові потреби суспільства.

Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції промисловості становить понад 70%, а в галузях легкої і харчової промисловості – близько 90%. Зниження матеріальних витрат на одиницю продукції приводить до збільшення випуску продукції при наявних матеріальних ресурсах [33, 44]. Дослідження даного питання дозволяє констатувати про його гостру актуальність. Проблеми обліку, контролю і аналізу оборотних активів є предметом необхідної уваги економічної науки. Значний внесок в розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку оборотних активів та їх використання внесли провідні вчені-економісти: Гетьман В. Г., Білуха М. Т., Дем'яненко М. Я., Кірейцев Г. Г., Завгородній В. П., Линник В. Г., Кузьмінський А. М., Литвин Ю. Я., Палій В. Ф., Огійчук М. Ф., Підлісецький Г. М., Сук Л. К., Саблук П. Т. та інші вчені. Розвиток теорії та практики обліку та контролю оборотних матеріальних ресурсів наближеної до ринкових умов відображений у працях

Сопка В. В., Пушкаря М. С., Журавля Г. П., Задорожного З.В., Крупки Я.Д., Усача Б. Ф., Хомина П. Я., Малюги Н. М., Костирко І. Г., Бутинця Ф. Ф., Савицької Г. В., Чебанової Н. В., Бордаша С. В., Чумаченка М.Г., Ткаченко Н. М. та інших. Для забезпеченості підприємства запасами, ефективного їх використання потрібно здійснювати систематичний облік та аналіз рівня, а також динаміки забезпеченості та ефективності використання. Належним чином організований облік запасів, то є якісна поінформованість про їх рух та наявність, має важливе значення в управлінні виробничою діяльністю усіх підприємств та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей. Дослідження діючої методики обліку запасів на підприємствах молокопереробної галузі свідчить про те, що вона не повністю відповідає сучасним вимогам господарювання. Одним з факторів, який би забезпечував успішне функціонування підприємств в сучасних умовах конкурентного середовища, потрібне створення нової системи одержання інформації про процес виробництва молочної продукції та застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до обліку витрат, а також виходу продукції, які впливатимуть на зростання ефективності господарської і виробничої діяльності підприємств молочної промисловості.

Використання зарубіжних методик потребує їх адаптації до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. До основних гальмівних чинників належать такі: невідповідність вимогам нормативно-правовій базі відображення в обліку запасів; використання застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку та контролю запасів; відсутність належного нормування використання запасів за цільовим призначенням, які в свою чергу, обмежують контрольні функції обліку. Крім того, необхідно доопрацювати, а також удосконалити діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, зокрема їх руху у процесі виробництва, також залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки облікової інформації.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є вивчення і наукове обґрунтування теоретико-методичних та практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та аналізу оборотних матеріальних ресурсів. Для досягнення необхідної мети, що визначає зміст дослідження, у роботі було передбачено вирішити наступні основні завдання:

- розкрити поняття, склад та класифікацію оборотних матеріальних ресурсів, розглянути їх роль і значення у виробничій діяльності підприємств;
- дослідити методику оцінки оборотних матеріальних ресурсів з врахуванням вимог вітчизняних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- визначити роль і завдання бухгалтерського обліку та аналізу показників про рух оборотних матеріальних ресурсів;
- встановити вплив організаційно-технологічних особливостей молокопереробного виробництва на методику обліку і контролю виробничих запасів;
- провести критичний аналіз діючої методики обліку і оцінки напівфабрикатів власного виробництва і готової продукції, виробити пропозиції на підвищення оперативності і достовірності методики обліку затрат і калькулювання собівартості молочної продукції;
- розглянути і критично оцінити методику формування показників про рух оборотних матеріальних ресурсів в оперативній і фінансовій звітності.
- обґрунтувати методику аналізу і провести аналіз ефективності використання виробничих запасів на ТОВ «Люстдорф», визначити напрямки удосконалення ефективності використання запасів

**Предметом дослідження** є методика обліку та організація аналізу оборотних матеріальних ресурсів підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес використання оборотних матеріальних ресурсів на підприємстві молокопереробної галузі.

**Методи дослідження.** При проведенні дипломного дослідження нами

використані загальнонаукові методи: аналізу та синтезу – при вивченні економічної характеристики інформаційного забезпечення обліку запасів; порівняльних оцінок та статистико-економічні, а також вибіркової методи.

У процесі дослідження були використані законодавчі та нормативні акти, які регламентують бухгалтерський облік, методичний матеріал з обліку та аналізу, а також практичні дані базового підприємства, праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів з теорії та практики бухгалтерського обліку. **Наукова новизна одержаних результатів.** Проведене дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю процесу використання оборотних матеріальних ресурсів, зокрема: – уточнено поняття «запаси», яке розкриває зміст, ряду норм та положень щодо обліку запасів підприємства на сучасному етапі; – дістали розвиток питання теоретичних засад національних та міжнародних підходів до визначення запасів, напрямки їх розвитку та удосконалення з врахуванням положень національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; – теоретично обґрунтовано порядок організації і методики внутрішньо-господарського контролю процесу виробництва на підприємствах молочної промисловості на основі поділу підприємства на центри відповідальності, що сприяє одержанню достовірної, оперативної та своєчасної інформації про витрати на виробництво та вихід продукції молочної промисловості. Запропоновано організацію процесу поділу центрів відповідальності на підприємствах молочної промисловості на основі виділення центрів витрат, доходів і управління з урахуванням завдань бухгалтерського обліку, що дає змогу удосконалити методику бухгалтерського обліку процесу виробництва в частині сприяння достовірному розподілу витрат на виробництво пропорційно кількості отриманої продукції (напівфабрикатів); – запропоновано впровадження новітніх технологій; – періодично переглядати та вдосконалювати діючу систему нормування витрат матеріалів на виробництво; – потрібно знаходити

внутрішні резерви, щоб збільшити виробництво продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат

**Практичне значення одержаних результатів.** Полягає у тому, що впровадження розроблених рекомендацій на практиці надасть можливість удосконалити організацію та методику бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю процесу виробництва, а також створити ефективну систему управління та контролю використання оборотних матеріальних ресурсів на підприємствах молочної промисловості.

**Структура і обсяг роботи.** Дипломна робота складається із вступу, 3-х розділів, висновків, списку використаної літератури, який включає 75 найменувань. Текст становить 88 сторінок друкованого тексту. Робота містить: 15 таблиць, 8 рисунків, 2 схеми, 5 додатків.

У вступі обґрунтована актуальність вибраної теми, визначена мета, завдання та об'єкт дослідження. У першому розділі досліджується теоретичні та методологічні основи обліку та аналізу оборотних матеріальних ресурсів. У другому розділі висвітлюється організація та методика обліку оборотних матеріальних ресурсів на молокопереробних підприємствах. Зокрема облік виробничих запасів, напівфабрикатів і готової продукції, а також відображення показників про рух оборотних матеріальних ресурсів в системі оперативної і фінансової звітності. У третьому розділі розглядається організація та методика аналізу оборотних матеріальних ресурсів. Проводиться аналіз забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів, а також визначається вплив факторів на ефективність використання виробничих запасів на базовому підприємстві. У висновках відображені пропозиції та рекомендації щодо покращення методики обліку, аналізу та контролю використання оборотних матеріальних ресурсів на досліджуваному підприємстві.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

#### **1.1. Економічна характеристика, склад та класифікація оборотних матеріальних ресурсів**

Багатоваріантність тлумачень економічної сутності оборотних матеріальних ресурсів як об'єкта обліку підтверджує необхідність їх однозначного трактування як матеріальні цінності. Виходячи з аналізу нормативно-правових документів, у яких вживається цей термін, можна зробити висновок про те, що термін «матеріальні цінності» за економічним змістом відповідає терміну «запаси». Характерні вони тим, що мають великий обсяг первинних (фактичних) даних, які потрібно збирати та обробляти, предмети, що споживаються цілком, повністю переносять свою вартість на новий продукт, замінюються після кожного виробничого циклу, і на які спрямовується праця людини в процесі отримання готового продукту, виконання робіт, надання послуг.

Оборотні матеріальні ресурси зазвичай є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. До складу оборотних матеріальних ресурсів підприємства включаються: виробничі запаси сировини і напівфабрикатів; запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів; незавершене виробництво; готова продукція, яка призначена до реалізації. Це значна частина, яка включається до складу оборотних активів підприємства і відображається у II розділі активу балансу. Однією з постійних умов підтримання підприємства на конкурентному рівні є постійна наявність оборотних матеріальних ресурсів.

Найпоширенішими видами оборотних матеріальних ресурсів є сировина та матеріали, готова продукція, незавершене виробництво, а також компоненти готової продукції, запаси товарів для перепродажу тощо. Те що включається до складу оборотних матеріальних ресурсів, має пряму



залежність від особливостей підприємства. До прикладу, машини та обладнання, вважаються основними засобами для одних підприємств, а для підприємств, що здійснює їх виготовлення, є готовою продукцією, а для підприємств, що їх перепродує – товаром.

У роботах Лемішовського В.І. запаси розглядаються як матеріальні цінності. Матеріальні цінності включають в себе предмети праці та засоби праці [15]. На думку Косміна Р. М., об'єктом обліку матеріалів є предмети праці. Предмети праці – це сировина і матеріали, комплектуючі вироби та купівельні напівфабрикати, паливо; будівельні матеріали; тара і тарні матеріали; запасні частини; готова продукція; матеріали сільськогосподарського призначення; матеріали, передані в переробку; інші матеріали; незавершене виробництво [39].

Алборов Р.А., Юр'єва С. І., Рибальченко Л. І., Олійник А. І. зазначають, що матеріальні ресурси є необхідним елементом виробничого процесу, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на продукцію, вироблену в процесі виробництва [1;2;69].

В структурі важливих економічних понять, які характеризують матеріальне забезпечення підприємства, є поняття «запаси», яке наводиться П(С)БО 9 «Запаси» [59].

Запаси відносяться до складу оборотних активів, так як їх можливо перетворити на грошові кошти протягом року або ж одного операційного циклу. Оборотні засоби являється фінансово-економічною категорією, що впливає з існування товарно-грошових відносин та дії закону вартості і організації діяльності підприємства [41].

Поняття запасів являється досить специфічним. Не дивлячись, що цей термін є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характерних особливостей, але з прийняттям П(С)БО 9 термін «запаси» набув великого поширення.

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

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

П(С)БО 9 «Запаси» регулює питання обліку та оцінки запасів та порядок їх розкриття у звітності не використовує термін «виробничі запаси», а керується поняттям «запаси», до яких включає всі перераховані у формі фінансової звітності №1 матеріальні активи, а також незавершене виробництво, готову продукцію, товари, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського та лісового господарства [70, 287].

<b>ЗАПАСИ</b>	Виробничі запаси
	Незавершене виробництво
	Готова продукція
	Малоцінні та швидкозношуючі предмети
	Тварини на вирощуванні та відгодівлі
	Продукція сільськогосподарського виробництва і лісового господарства

Рисунок 1.1 – Групування запасів підприємства

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

Згідно цим стандартом запаси — активи підприємства, які [25,110] :

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної діяльності;
- перебувають у процесі виробництва, де є мета подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються, щоб споживати під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також в управлінні підприємством.

При цьому, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-XIV, активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, зумовить отримання в майбутньому економічної вигоди. Отже, запаси вважаються активом, імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від якого-небудь використання такого запасу.

До складу запасів включають:

- 1) сировину, основні та допоміжні матеріали; комплектуючі вироби і інші матеріальні цінності, які призначені для виконання робіт, виробництва продукції та надання послуг, а також обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- 2) незавершене у вигляді не оброблених і не складених остаточно деталей, вузлів, виробів та незавершених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, які виконують роботи і надають послуги складається з витрат, які пов'язані з виконанням незавершених робіт(послуг), до яких підприємством ще не визнано доходу;
- 3) готову продукцію, виготовлену на підприємстві, яка призначена для продажу та відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або ж іншим нормативно-правовим актом;
- 4) товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) і зберігаються підприємством із метою подальшого продажу;
- 5) малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються не більше ніж один рік або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік;
- 6) молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського та лісового господарства, якщо це оцінюються за цим положенням (стандартом).

Для відображення запасів як об'єктів бухгалтерського обліку Планом

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, враховуючи останню редакцію від 18.11.2008р. [58], передбачено клас 2 «Запаси». Рахунки цього класу є активними балансовими.

Характеристику елементів запасів як об'єктів бухгалтерського обліку в системі рахунків подано в табл. 1.1

Таблиця 1.1

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

Елемент	Сфера застосування	Рахунок запасів (клас 2)	
		Синтетичний рахунок	Субрахунок
1	2	3	4
Сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності	Усі види діяльності (торгівля, виробництво продукції, надання послуг)	20 "Виробничі запаси"	201 "Сировина й матеріали" 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби" 203 "Паливо" 204 "Тара і тарні матеріали" 205 "Будівельні матеріали" 206 "Матеріали, передані в переробку" 207 "Запасні частини" 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" 209 "Інші матеріали"
Незавершене виробництво	Усі види діяльності	23 "Виробництво"	За видами виробництва
Готова продукція	Промисловість	26 "Готова продукція" 25 "Напівфабрикати" 24 "Брак виробництва"	За видами готової продукції За видами напівфабрикатів За видами продукції
Товари	Усі види діяльності	28 "Товари"	281 "Товари на складі" 282 "Товари в торгівлі" 283 "Товари на комісії" 284 "Тара під товарами" 285 "Торгова націнка" 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	За видами предметів

## Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
Біологічні активи тваринництва, а саме молодняк тварин і тварини на відгодівлі (якщо вони оцінюються за нижчою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації)	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільським господарством	21 “Поточні біологічні активи”	211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”; 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”; 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”
Продукція сільського і лісового господарства (якщо вона оцінюється за нижчою оцінкою: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації)	Сільське господарство	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	За видами продукції

Примітка. Складено автором за даними [25].

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



Рисунок 1.2 Економічна сутність, поняття та класифікація запасів [18].

Розглянемо загальну систему класифікації запасів щодо їх ознак, яка властива для всіх підприємств промисловості:

Лень В.С. виокремлює два види запасів – виробничі та товарні [40, 47].  
 Виробничі запаси — це частина сукупних запасів, що призначені для виробничого споживання.

До виробничих запасів належить сировина та матеріали, що надійшли до споживачів, але які ще не використані і не піддані переробці.

Товарні запаси — це частина сукупних запасів, які перебувають на підприємствах-виробниках у вигляді готової продукції та у каналах сфери

обігу (запаси у дорозі і запаси на підприємствах торгівлі).

Товарні запаси підрозділяються на запаси предметів споживання та запаси засобів виробництва [14, 121].

За функціями запаси поділяють на такі види:

•Поточні (циклічні) запаси	створюються протягом середньостатистичного виробничого періоду, або запаси обсягом в одну партію;
•Резервні (страхові, буферні) запаси	запаси для компенсації випадкових коливань попиту або пропозиції, а також спекулятивні запаси, створені на випадок очікуваних змін попиту або пропозиції;
•Автономні запаси	створені для здійснення діяльності в кожному зі сполучних пунктів процесу з відносною незалежністю один від одного.

За місцем розміщення поділяють на такі види:

•Складські запаси	запаси розміщені на складах;
•Перехідні (технологічні, транзитні) запаси	рухаються з однієї частини логістичної системи в іншу.

Таким чином, узагальнюючи думки різних науковців, ми вважаємо, що суть запасів як об'єкта обліку полягає у наступному: запаси – перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, для виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством.

## **1.2. Оцінка оборотних матеріальних ресурсів відповідно до міжнародних та національних стандартів обліку**

Оцінка оборотних матеріальних ресурсів відіграє важливу роль при створенні облікової політики підприємства. Важливим в оцінці оборотних матеріальних ресурсів є принцип обачності, який у свою чергу передбачає в бухгалтерському обліку застосування методів оцінки, які повинні запобігти підвищенню оцінки активів, а також відображати точність фінансових результатів підприємства. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у балансі матеріальні цінності оцінюються за мінімальною вартістю, яку одержують порівнянням фактичної собівартості придбаних оборотних матеріальних ресурсів з їх ринковими цінами на період складання балансу. Особливе значення має також порядок оцінки оборотних матеріальних ресурсів для ведення правильного обліку на підприємстві. Згідно з Положенням (стандартом) 9 вироблені або ж придбані запаси оцінюються за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації [54, 48].

Порядок визначення балансової вартості залежить від шляху надходження запасів на підприємство.

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, складається з витрат підприємства, пов'язаних із придбанням. До них включаються:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [53, 126].

Первісна вартість запасів, внесених до статутного капіталу, визначається як справедлива вартість, погоджена засновниками



підприємства, під час реєстрації підприємства і відображена в його установчих документах.

Первісна вартість запасів, одержаних безоплатно, являє собою справедливу вартість, яка складалася на момент надходження.

Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів [57,21].

Якщо первісна вартість запасів суттєво змінилася на дату складання балансу або запаси зіпсовані, застарілі, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то як балансова вартість використовується чиста вартість реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [43, 75].

Оцінка вибуття у разі відпуску матеріалів у виробництво, продаж або ж іншому вибутті згідно з Положенням (стандартом) 9 оцінка їх здійснюється за одним з таких методів [60]: – середньозваженої собівартості; – ідентифікованої собівартості одиниці запасів; – нормативних затрат; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – ціни продажу. Для багатьох одиниць бухгалтерського обліку запаси, які мають однакове призначення, а також однакові умови використання, застосовують лише один із зазначених методів [72, 88].

<b>Ідентифікована собівартість</b>	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці певного виду запасу, собівартість витраченого запасу і вартість запасів, що залишилися.
<b>Середньозважена собівартість</b>	Проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та одержаних у звітному місяці.
<b>ФІФО</b>	Базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходжень запасів.
<b>Нормативні затрати</b>	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат та ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.
<b>Ціни продаж</b>	Заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і суми торговельної націнки на ці товари.

Рис 1.3. Оцінка запасів при їх вибутті [15, 51].

Метод 1. Оцінка за ідентифікованою собівартістю. Або ж як ще кажуть, “за яку ціну придбав, за таку і списав” (у виробництво чи на склад готової продукції або в реалізацію – залежно від того, який саме вид запасів та з якою метою вибувають) [72, 89]. Згідно з П(С)БО 9 цей метод використовують для оцінки вибуття запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення, які не замінюють один одного. Але не зовсім зрозуміло, навіщо у П(С)БО 9 запроваджено таке обмеження в застосуванні цього методу. Можливо, йде наголос на спецзамовленні та незамінності не потрібно розуміти то як обмеження, але лише в тому сенсі, що цей метод оцінки зможуть застосовувати усі підприємства для спецзамовлень. Адже на багатьох підприємствах давно застосовують комп’ютерний облік надходження та вибуття запасів, за ідентифікованою собівартістю, цей метод

є найточнішим, тому не потрібно перебудовувати та змінювати програми заради впровадження приблизного обліку, якими є облік вибуття за методами ФІФО, середньозваженої собівартості. Друга річ, що раніше термін ідентифікована собівартість не вживався. Але новий є лише термін, сам метод давно та широко застосовується в Україні [72, 111].

Метод 2. Оцінка за середньозваженою собівартістю. Метод середньозваженої собівартості використовується для кожної сукупності окремо відображених в обліку запасів, які є однакові за призначенням та споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, яка вибуває, визначається відношенням суми залишку на початок місяця і отриманих ідентичних запасів протягом місяця до суми їх кількості, що залишилися на початок місяця і ідентичній їх кількості, отриманих протягом місяця [13, 90]. Даний метод можна використовувати для оцінки взаємозамінних запасів, коли при списанні не потрібно проводити ідентифікацію (беручи до уваги попередній метод). Недоліком цього методу однозначно є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси витрачаються та надходять щоденно. Але перевага даного методу є у тому, що оцінку вартості відпущених запасів і їх залишків можна отримати в той же момент здійснення операції, які дають правдиву інформацію про їх вартість та майже не дозволяє здійснювати будь-які маніпуляції з цифрами.

Метод 3. Оцінка за методом ФІФО. Метод оцінки вибуття формується за цінами перших придбаних запасів, тобто цей метод, ґрунтується на тому, що запаси, які надійшли першими, першими і реалізуються.

Основним недоліком цього методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства [20, 51].

В теперішніх умовах, що постійно зростають ціни даний метод дає найвищий показник валового прибутку. Якщо брати до уваги, що в умовах масового зростання цін кожне підприємство хоче підвищити ціни на реалізовуваний товар, тому при застосуванні методу ФІФО показник

валового прибутку, який зазначається у Звіті про фінансові результати, вважають не виправдано завищеним.

Водночас, оскільки запаси, які придбаються в умовах постійно зростаючих цін та оцінюються при вибутті за методом ФІФО, списуються в реалізацію за найменшою ціною, то запаси, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, яка найбільше є наближеною до ринкової. Отже, при аналізі балансу такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу, тобто, коефіцієнт покриття будуть більш реальнішими [20, 35].

Метод 4. Метод нормативних затрат. Даний метод обліку вибуття запасів являється складовою, який відомий давно в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) та полягає на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) [20, 95]. Відповідно до пункту 23 П(С)БО 9 “оцінка за нормативними витратами” базується в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством при урахуванні нормативних рівнів використання запасів, виробничих потужностей та діючих цін [39, 74].

Метод 5. Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу. Метод оцінки за цінами продаж застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотку торгової націнки на товари [63, 72]. Цей метод застосовують підприємства, які мають достатню номенклатуру товарів, що змінюється, з майже однаковим рівнем торгової націнки, причому в тому випадку, застосування інших методів оцінки вибуття запасів є не виправданим [19, 120]. Товарно-виробничих запасів ринкова вартість може зменшуватися від фактору морального старіння, що показує різницю між вартістю їх придбання і їх вартістю на даний момент та під впливом науково-технічного прогресу [37, 230].

Оцінка запасів в зарубіжних країнах має деякі відмінності від оцінки в національному обліку України та також має свої певні особливості,

які зумовлені особливостями національного обліку, а також нормативно-правовою базою (табл.1.2).

Таблиця 1.2

## Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 Запаси	МСБО №2 «Запаси»
Оцінка запасів		
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. При придбанні у постачальника. Суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за виключенням непрямих податків; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству; суми ввізного мита; транспортно заготівельні витрати; інші витрати</li> <li>2. При виготовлені власними силами. Витрати, які утворюють виробничу собівартість, яка визначена за П(С)БО 16 «Витрати»</li> <li>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості запасів, що придбані у постачальника</li> <li>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості.</li> <li>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів</li> <li>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: проценти за користування позиками; понаднормові витрати та нестачі запасів; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</li> </ol>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Витрати на придбання. Ціни придбання мита, та інших податків; вартості робіт з навантаження та розвантаження; витрати на транспортування й інших витрат</li> <li>2. Витрати на переробку. Витрати, які безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</li> <li>3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</li> </ol> <p>До собівартості не включаються:</p> <p>оплата праці, понаднормативні суми відходів матеріалів або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, що зумовлені виробничим процесом та є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, що не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж.</p>
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФіФО), середньозважена собівартість, ідентифікована собівартість, нормативні затрати; ціни продаж.	Метод конкретної ідентифікації, метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФіФО), середньозваженої собівартості, метод роздрібних цін метод стандартних (нормативних) витрат.
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або ж чиста вартість реалізації.	Чиста вартість реалізації.

Примітка. Складено автором за даними [12].

Вибір методу оцінки та обліку запасів суттєво впливає на фінансовий стан підприємства та фінансові результати його діяльності поточного, а також наступних років [12,102]. Лише за умови використання методу FIFO собівартість запасів при системі періодичного та постійного обліку однакова. Метод LIFO дає можливості для маніпулювання показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів та призводить до відображення заниженої собівартості запасів у балансі. Через це метод LIFO заборонений в багатьох країнах світу: в Швеції, Великобританії, Швейцарії, Австралії, Сінгапурі. Метод LIFO дозволяється в Франції, Німеччині, США, Нідерландах, Бразилії, Канаді, Мексиці, Японії, Південно-Африканській Республіці [12].

Світова практика бухгалтерського обліку передбачає існування двох систем обліку виробничих запасів: постійної та періодичної, які відображають два різних підходи до порядку застосування методів оцінки вартості залишків запасів та собівартості реалізованих запасів [73, 64].

В Україні використовується постійна система обліку виробничих запасів, згідно з якою ведеться постійна і безперервна оцінка усіх змін у виробничих запасах. За кордоном широкого розповсюдження набула система періодичного обліку виробничих запасів, сутність якої полягає в тому, що фізичний підрахунок груп матеріалів в виробничих запасах здійснюється через певні визначені періоди часу (наприклад, раз на місяць). За періодичної системи, на відміну від постійної, відсутній контроль над виробничими запасами між термінами перевірки, тому існує необхідність підтримувати резервний запас на випадок невивантаження матеріалів. Тобто витрати на зберігання виробничих запасів зростають порівняно із постійною системою обліку [73, 218].

Кожна з вище вказаних систем має свої відмінності в обліку: по-перше, при постійній системі обліку використовується рахунок для відображення наявності та руху виробничих запасів – «Складські запаси»,

тоді як при періодичній системі на цьому рахунку відображається лише наявність запасів на початок та кінець періоду; по-друге, при періодичній системі у кінці періоду потрібно робити коригування залишку виробничих запасів на підставі даних інвентаризації та визначити розмір витрат виробничих запасів, які віднесені на собівартість [26, 41].

В США це відбувається за допомогою рахунку фінансових результатів, в країнах Західної Європи – за допомогою спеціального рахунку «Зміна залишків запасів» (табл. 1.3) [32, 85].

Таблиця 1.3

Країни Західної Європи	США
1. Надходження матеріалів від постачальників	
Дт «Витрати на закупівлю» Кт «Розрахунки з постачальниками»	Дт «Витрати на закупівлю» Кт «Рахунки до сплати»
2. Відпуск у виробництво чи реалізацію	
Не відображається	Не відображається
3. Коригування залишків виробничих запасів	
1. Списання початкового залишку виробничих запасів: Дт «Зміна залишків запасів» Кт «Складські запаси» 2. Відображення кінцевого залишку: Дт «Складські запаси» Кт «Зміна залишків запасів» 3. Коригування фінансових результатів: Сальдо кредитове: Дт «Зміна залишків запасів» Кт «Фінансові результати звітного періоду» Сальдо дебетове:	1. Списання початкового залишку виробничих запасів ( віднесення залишку запасів на витрати підприємства): Дт «Фінансові результати звітного періоду» Кт «Складські запаси» 2. Відображення кінцевого залишку виробничих запасів (залишок виявлений за результатами інвентаризації): Дт «Складські запаси» Кт «Фінансові результати звітного періоду»

Дт «фінансові результати звітнього періоду» Кт «Зміна залишків запасів»	
--	--

Застосування періодичної системи обліку виробничих запасів в зарубіжних країнах

Система постійного обліку запасів забезпечує відображення на рахунку «Складські запаси» реального стану запасів відповідно до проведених операцій [21, 47].

При системі періодичного обліку запасів для обліку надходжень запасів застосовуються рахунки «Придбання товарів» або «Витрати на придбання запасів». При застосування методики періодичного обліку запасів у системі бухгалтерського обліку не використовується спеціальний рахунок «Собівартість реалізованих товарів». Цей показник визначається лише в кінці місяця при складанні звіту про прибутки та збитки [21, 218].

Запаси у Польщі оцінюються за цінами придбання, але у випадку неможливості виявлення їх ціни або ж при їх безоплатній передачі вони будуть оцінюватись за цінами на подібні або аналогічні запаси. У Німеччині, в Франції та у Люксембурзі запаси оцінюють за найменшою величиною – за собівартістю чи ринковою вартістю [50, 48]. Запаси у Іспанії та Португалії оцінюються за ціною їх придбання або понесеними витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання буде включати суму, зазначену в рахунку постачальника, та ще плюс додаткові витрати по збереженню цих запасів та включаючи податок з продажу. Також варто відмітити, якщо ціна придбання запасів (або витратами на їх виробництво) вища за ринкову ціну, то їх потрібно обліковувати за ринковими цінами. В Іспанії вважається ринкова ціна для сировини – це є найменша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для готової продукції – всі витрати ( за винятком 25 відповідних витрат) [11, 84]. Запаси в Швейцарії та Італії оцінюються за найменшою з двох величин – чистою вартістю можливої реалізації або первісною вартістю ( витрати на придбання або виробництво).



В США ще використовується метод ЛІФО-долар, за яким вартість запасів обліковується, дивлячись з індивідуальних цін їх одиниці. Використовуючи метод оцінки запасів базового року їх перераховують в долари, а інші ресурси, які надходять у наступні періоди, для них використовують цінові індекси. Базовий рік при цьому приймається на 100. Якщо не зважати на те, що визнання та оцінка запасів втілює в собі безліч методів, підприємство буде обирати для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати з нашим теперішнім законодавством [23, 95].

### **1.3. Завдання обліку та аналізу показників про рух оборотних матеріальних ресурсів**

Однією з основних умов для здійснення процесу виробництва є забезпечення його виробничими запасами – сировиною, матеріалами, комплектуючими виробами, напівфабрикатами тощо, за допомогою яких або з яких здійснюється виробництво продукції. Відмінною особливістю є їх одноразове використання в процесі виробництва та перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Саме тому Ткаченко Н.М. вважає, що контроль за збереженням матеріальних ресурсів та раціонального використання їх у виробництві має важливе значення [71, 47]. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [60].

До головних завдань обліку запасів належить:

- вчасне документування операцій пов'язаних з рухом запасів;
- оцінка запасів при їх надходженні і вибутті;
- уточнення вартості залишків запасів які є на складі, а також в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів, щоб виявити непотрібних та таких, що вже втратили свою цінність;

- контроль за цільовим використанням запасів та їх збереженістю;
- правильна оцінка виробничих запасів.

Приймання матеріалів, які надійшли на склад підприємства, необхідно здійснювати на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20) або ж оформити прибутковим ордером (ф. № М-4), якщо під час приймання виявили розходження між фактичною кількістю матеріальних цінностей, які надійшли та кількістю, що вказана у накладній. Якщо недостача (псування) матеріальних цінностей, виявлена при прийманні їх від залізниці (порту), необхідно оформити комерційний акт, а при прийманні їх на склад - приймальний акт [68, 84].

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

Документальне оформлення надходження матеріальних цінностей безпосередньо залежить від способу їх доставки та виду транспортних засобів: 1) Якщо доставка здійснюється залізничним транспортом то головним документом є залізнична накладна, сертифікат якості та рахунок-фактура (основні реквізити – назва, кількість, ціна, одиниця вимір, сума). На залізничній станції приймання вантажу здійснює експедитор. Проводиться перерахунок кількості місць без розкривання упаковки. Експедитор несе відповідальність за доставку цінностей зі станції на склад. Результати приймання потрібно оформити комерційним актом, де необхідно вказати фактичну кількість вантажу, зіпсовані цінності, вид пошкодження та нестачу. На його підставі здійснюється оприбуткування цінностей та пред'являється претензія постачальнику чи транспортній організації [8, 49].

2) Якщо автомобільним транспортом, то основним документом є товарно-транспортна накладна та дорожній лист. У даному документі вказується, який вантаж транспортується, його сума та кількість. У дорожньому листі фіксується маршрут перевезення та кілометраж. На складі постачальника приймання цінностей здійснює експедитор на підставі доручення. Товарно-транспортну

накладну виписує постачальник у чотирьох примірниках ( 1 – покупцю, 2 – постачальнику, 3 – для банку, 4 – для обліку роботи транспорту). Покупець отримує запаси на підставі доручення. Від експедитора на складі вантаж приймається шляхом перерахунку та завіряється підписом завідувача складу на товарно-транспортній накладній, накладній та акті приймання. Приймання на об'єкті здійснює комірник. Запаси, які отримали на підприємство від постачальника без товаросупровідних документів, зараховуються на облік за приймальними актами (ф. № М-7) та відображаються записом по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідні субрахунки) та кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» [24, 77].

Матеріальні цінності від власних виробничих підрозділів оприбутковуються на основі накладних (ф. М-13). Однаково оформляється продукція допоміжних та обслуговуючих виробництв, матеріали отримані від ліквідації основних засобів, невикористані у виробництві матеріали, відходи від браку, металобрухт тощо.

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

Первинні документи постачальника необхідно реєструвати в журналі реєстрації прибуткових документів. Порядковий номер надається кожному первинному документу [70, 45].

На матеріальні цінності до первинних документів, які надійшли, заповнюються прибуткові ордери. Прибуткові ордери обов'язково виписуються на кожний номенклатурний номер або ж партію товарно-матеріальних цінностей.

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

Працівники

бухгалтерії підприємства при опрацюванні первинних документів звертають увагу на:

- правильність виконання умов укладеного контракту (оплата транспортних витрат, страхування тощо);
- для визначення облікової ціни отриманих товарно-матеріальних цінностей з відповідністю трактування первинних документів із врахуванням транспортних витрат, послуг посередника, мита та інших витрат;
- наявність і правильність оформлення податкової накладної, якщо отримувач є платником податку на додану вартість.

Облік ТЗВ, що стосується придбаних виробничих запасів, здійснюється на окремому субрахунку 209. “Транспортно-заготівельні витрати”. У дебет цього рахунка заносяться усі витрати пов’язані з заготівлею, транспортуванням матеріальних цінностей з кредиту рахунків 37.2 „Розрахунки з підзвітними особами”; 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”; 68.5 “Розрахунки з іншими кредиторами” – на послуги стороннього транспорту, нараховані суми фрахту, мита та інші.

В кінці місяця загальна сума ТЗВ розподіляється між використаними для виробничих потреб запасами та їх залишком на складі [65, 64]. Списання ТЗВ, які припадають на вартість запасів, що вибули, здійснюється в кінці звітного місяця на ті ж рахунки, на які списувалася вартість самих запасів. Тобто, сума ТЗВ, що припадає на вартість вибулих запасів, відноситься у дебет рахунків 23 “Виробництво”, 91 „Загальновиробничі витрати”; 94.3 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” з кредиту рахунку 20.1.3 “Транспортно-заготівельні витрати”. Сума ТЗВ, що відноситься до залишку виробничих запасів на складі, на кінець місяця відображається як дебетове сальдо субрахунку 20.1.3 “Транспортно-заготівельні витрати”.

Таким чином, по дебету

синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) відображається покупна вартість запасів та транспортно-заготівельні витрати, що в сукупності становлять фактичну собівартість [73, 55].

Облік розрахунків з постачальниками та підрядчиками (транспортними та іншими сторонніми організаціями) по наданих послуг за перевезення вантажу проводиться в журналі-ордері № 6, але при спрощеній формі обліку проводиться у відомості ф. № В-7, що має назву «Відомість обліку розрахунків з постачальниками» (яка за змістом аналогічна журналу-ордеру № 6). Оприбуткування виробничих запасів, які отримані з інших джерел, відображають записом по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунків:

- 719 «Інші доходи від операційної діяльності»;
- 401 «Статутний капітал»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

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

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

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться на складі планом рахунків передбачений рахунок 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети” [51, 21].

По дебету рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” кореспондує з рахунками 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - оприбуткування МШП, що надійшли від постачальника; 372 “Розрахунки з підзвітними особами” - оприбуткування МШП, придбаних підзвітною особою за грошові кошти; 23 “Виробництво” - оприбуткування МШП власного виробництва; 30 “Готівка” - придбання МШП за готівку; 46

“Неоплачений капітал” - оприбуткування МШП, внесених до статутного капіталу тощо. Надходження виробничих запасів відображається не тільки на рахунках та регістрах обліку, інформація про їх надходження за звітний період розкривається і у фінансовій звітності [42, 44].

Так, інформація про виробничі запаси відображається у формі №1 Баланс (ряд. 1100) в складі запасів, а також у формі №5 Примітки.

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

Не менш важливе посідає аналіз, якому властивий досить потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що допомагає підвищенню управління і прийняттю оптимальних управлінських рішень.

Однією з основних умов злагодженої роботи підприємства є безперервна забезпеченість потреби в матеріальних ресурсах джерелами покриття. Вони є зовнішніми і внутрішніми.

До зовнішніх джерел відносять матеріальні ресурси, які надходять від постачальників з якими уклали договір.

Внутрішні джерела – це скорочення відходів сировини та використання вторинної сировини, а також власне виготовлення виробничих запасів і напівфабрикатів, економія виробничих запасів у результаті впровадження досягнень науково-технічного прогресу [67, 25].

У процесі фінансово-економічного аналізу запасів підприємства виникають питання, які безпосередньо пов'язанні з аналізом матеріального забезпечення підприємства та ефективності використання матеріальних ресурсів. Тому мета та основні завдання аналізу виробничих запасів будуть наступні (рис. 1.4.).

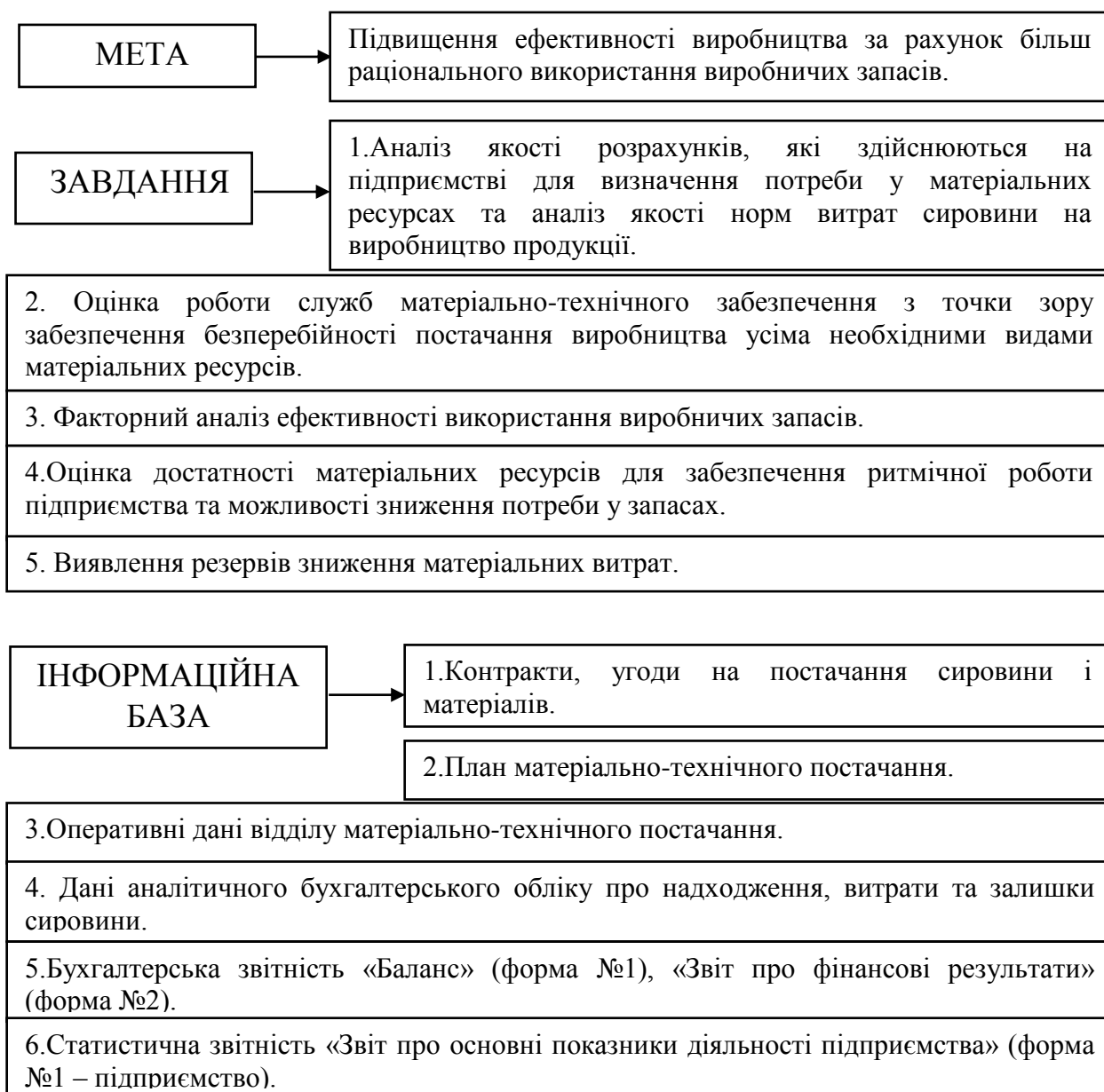


Рис. 1.4. Організаційно-методична модель аналізу виробничих запасів [67].

## **Висновки до розділу 1**

1. У національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, законодавчих та нормативних актах не наведено визначень понять „матеріальні цінності”, „виробничі запаси”, „сировина”, „матеріали”. На нашу думку, після споживання, списання у виробництво чи на інші загальногосподарські цілі виробничі запаси трансформуються в категорію «матеріальні витрати».

2. Визнання та оцінка запасів втілює в собі багато методів, підприємство вибирає для себе найпростіший, який би можна було легко поєднати з законодавством. Вибір методу оцінки та обліку запасів суттєво впливає на фінансовий стан підприємства та фінансові результати його діяльності поточного, а також наступних періодів. Лише за умови використання методу FIFO собівартість запасів при системі періодичного та постійного обліку однакова.

3. Важливим завданням, яке виникло перед вітчизняною наукою та практикою бухгалтерського обліку, являється формування такої інформації, яка б об'єктивно та оперативно могла відобразити господарську ситуацію в межах підприємства та спрямовувала управлінський персонал на вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємств, зокрема



молокопереробної галузі, які б задовольнили першочергові потреби суспільства.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

#### **2.1. Особливості молокопереробного виробництва і їх вплив на організацію і методику обліку і контролю виробничих запасів**

Питання обліку та контролю виробничих запасів висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділили Валуєв Б.І., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Гуцайлюк З. В., Журавель Г.П., Жилкіна Л. В., Задорожний З.В., Кужельний М.В., Кірейцев Г.Г., Єфіменко В.І., Лінник В.Г., Ткаченко Н.М., Рудницький В.С., Сопко В.В., Хомин П.Я. і інші. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку виробничих запасів зробили зарубіжні вчені: Безруких П.С., Бейгельзімер М.Г., Білобжецький І.А., Виноградов В.В., Білозерський Л.С., Грунфест І.Л., Марченко О.К., Маргуліс А.Ш., Кондраков В.Б., Левін В.С., Ліберман Л.В., Луговий В.А., Розенберг Н.Я., Новодворський В.Д., Цуркану В.І., Тішков І.Е., Чечета А.П., Шеремет А.Д. і інші. Проте питання обліку виробничих

запасів на підприємствах молокопереробної промисловості залишаються актуальними і потребують вирішення.

У молокопереробній промисловості передача молочної сировини у виробництво здійснюється за масою, з урахуванням вмісту корисних речовин (молоко з нормалізації на пастеризацію). Період часу, розподіл суміжних операцій визначаються технічними характеристиками машин та розмірами проміжних ємностей зберігання. Кожна наступна операція починається не раніше, ніж закінчиться обробка всієї сировини з попередньої партії, що зумовлює накопичення молочної сировини у очікуванні певного часу до початку операції. Саме ці особливості виробництва мають суттєвий вплив на

організацію обліку виробничих запасів. Класифікацію виробничих запасів підприємств, з включенням особливості, необхідно здійснювати саме з урахуванням специфіки їх виробництва. Для підприємств молокопереробної промисловості доцільно поділяти допоміжні матеріали на виробничі, задіяні безпосередньо в процесі виробництва, та матеріали допоміжного призначення, що не беруть участі у виробничому процесі, але забезпечують його здійснення, що зумовлює використання додаткових аналітичних субрахунків (рис.2.1).

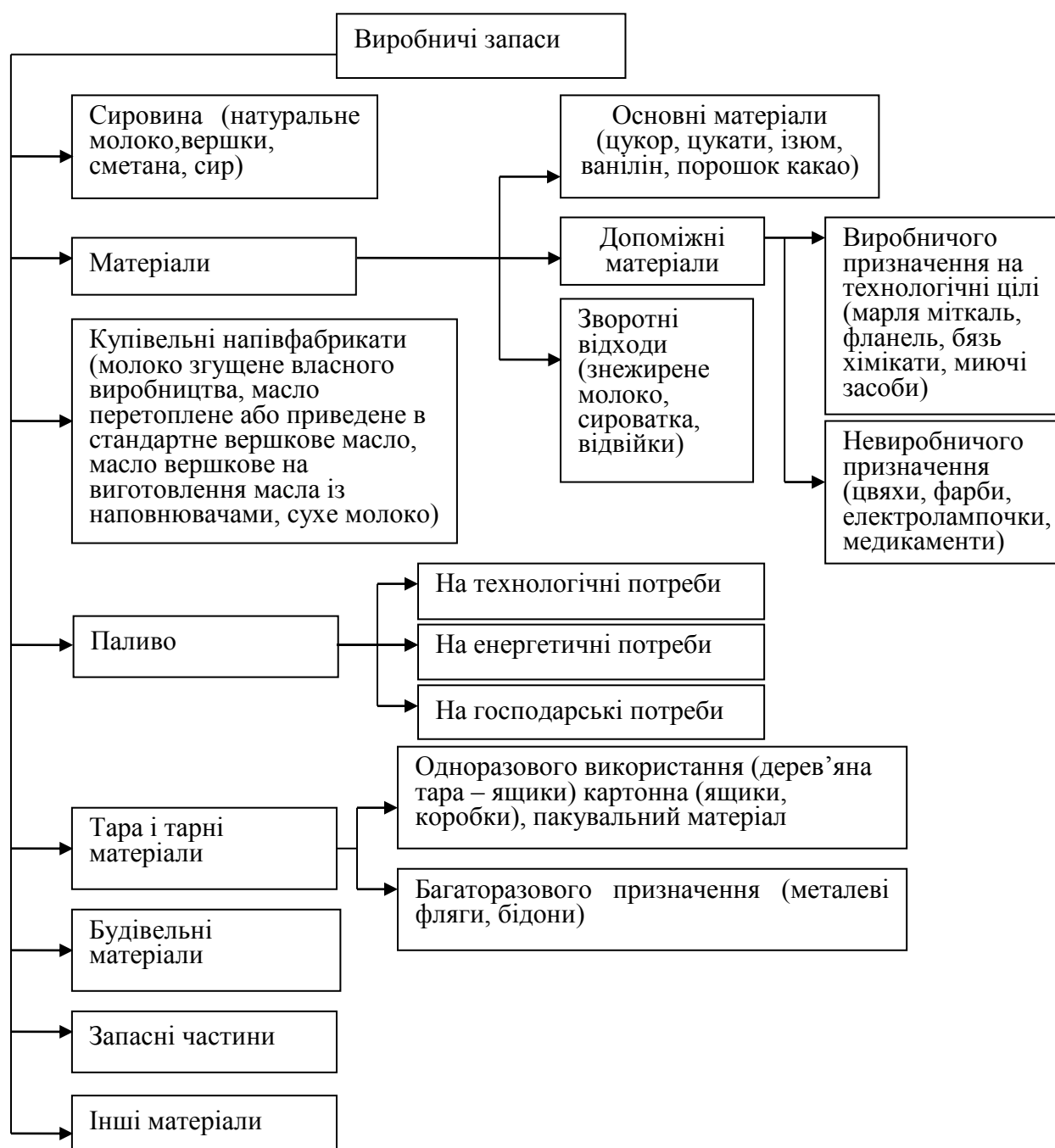


Рис.2.1 Класифікація виробничих запасів на молокопереробних підприємствах.

В технологічному виробництві молочної продукції є свої специфічні риси, а саме:

- тісний економічний взаємозв'язок з сільським господарством, який викликає залежність молокопереробних підприємств від виробників молочної сировини;
- високі витрати на заготівлю сільськогосподарської продукції;
- сезонність та масовість виробництва;
- використання специфічної початкової сировини, яка має характер швидкого псування;
- специфіка виробничої структури, а саме безперервність і відносно невелика тривалість виробничого процесу;
- виробництво молочної продукції послідовною обробкою сировини відповідно до технологічних фаз, стадій із суворим дотриманням рецептурного режиму.

Всі ці риси є особливостями молокопереробної промисловості, які необхідно враховувати при побудові облікового процесу на підприємствах. Розвиток молокопереробної промисловості тісно пов'язаний із ситуацією в молочному скотарстві, так як особливості молочної промисловості, зумовлені тісним зв'язком із специфічною галуззю сільськогосподарського виробництва – тваринництвом [69]. За останні 10 років в Україні відбувається поступове скорочення поголів'я корів та обсягів виробництва сирого молока. Зниження поголів'я молочного стада спостерігається як у приватному секторі, так і в сільськогосподарських підприємствах. Зазначені тенденції є наслідком втрати інтересу до утримання молочних тварин усіма категоріями господарств через щорічне подорожчання кормів, паливно-мастильних матеріалів та електроенергії, недосконалий механізм дотування сільськогосподарських товаровиробників за рахунок повернення ПДВ і майже повну відсутність державної підтримки молочного тваринництва [47, 91]. Скорочення виробництва молока вплинуло на обсяги виробництва підприємств молочної промисловості (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

## Динаміка виробництва молочної продукції за видами, (тис. тон)

<i>Вид молочної продукції</i>	<i>2015 р.</i>	<i>2016 р.</i>	<i>2017 р.</i>	<i>2017 р. до 2015 р.</i>
Молоко та сухі вершки	2614	2408,0	2388,0	91,3
Сир свіжий неферментований та сир кисломолочний	1875	1961,1	1855,1	98,9
в тому числі:				
- вироби з сиру кисломолочного знежиреного	624	396,1	576,1	92,3
- вироби з сиру кисломолочного жирного	1251	1565,0	1279,0	102,2
Сири жирні	534	733	1105	206,9
в тому числі:				
- сижучний	390	564	969,0	248,5
- плавлений не тертий і не в порошку	144	169	136,0	94,4
Продукти кисломолочні	10407	11291,5	11404,9	109,6
- йогурт	518	457,0	472,6	91,2
- простокваша і варенець	38	28,0	-	
- кефір	4848	5982,0	6503,9	134,2
- ряжанка	1694	1838,0	1767,0	104,3
- сметана	1998	1800,5	1577,4	78,9

Примітка. Розраховано автором за даними [36].

Отже, обсяг виробництва більшості видів продукції молокопереробних підприємств скорочується, зокрема сметани на 420,6 тон, що склало 21,1 %. Збільшення відбувається по кисломолочній продукції, зокрема виробництво кефіру збільшилось на 1655,9 тон, що склало 34,2 %, а також виробництво морозива та харчового льоду на 363,2 тони, що склало 66,3 %, тобто продукції, яка має порівняно значні терміни зберігання. Це пов'язано зі строком придатності продукції до споживання та реалізації і дозволяє підприємствам запобігти додаткових витрат на переробку продукції, яка не була реалізована в строки придатності до реалізації.

Серед лідерів по виробництву молочної продукції є

Вінницька область, де функціонує 17 суб'єктів господарювання, а також 22 малих підприємств – цехів. У зв'язку зі значною конкуренцією на сировинному ринку виробництво молочної продукції все в більшій мірі концентрується на кількох великих підприємствах. За даними 2017 року Міністерства аграрної політики України серед 20 підприємств – лідерів за показниками обсягів молока, яке надійшло на переробку, з Вінницької області були: ТОВ «Люстдорф» (139213 т), ПАТ «Бершадьмолоко» (109936,0 т), Тульчинська філія ТОВ «Інтер Фуд» (52482 т), ПАТ «Літинський молокозавод» (43882 т) [36].

#### Компанія

«Люстдорф» бере свій початок у 1997 році. Тоді вийшов перший пакет молока. У січні 1998 року розпочалась серійна переробка молока. Тому в стінах молочного заводу створюється фірма «Люстдорф» у формі товариства з обмеженою відповідальністю. Щоденно сотні висококваліфікованих спеціалістів компанії працюють над тим, щоб забезпечити споживачів кращими молочними продуктами: закупають якісну сировину у передових фермерських господарств країни, цілодобово перероблюють молоко і контролюють якість продукції на всіх етапах її виробництва, здійснюють доставку готового продукту в усі регіони країни.

#### Постачальниками

сировини на ТОВ «Люстдорф» є населення (50%) та сільськогосподарські товариства (50%). Нинішні потужності компанії дозволяють щодоби переробляти близько 400 тонн молока. ТОВ «Люстдорф» на довгий час отримав, в особі сільськогосподарських товариств та населення Іллінецького, Оратівського, Немирівського, Липовецького, Монастирищанського, Погребищанського, та багатьох інших районів Вінницької області та п'яти районів Черкаської області партнерів, які постачають жирне, екологічно чисте молоко. При виборі постачальників підприємство враховує: якість сировини, ціну та надійність постачальника. Придбання сировини планується відділом постачання. Цей відділ веде спеціальну відомість, в якій записуються дані про виконання договорів постачання, а також дані про асортимент їх кількість та ціну. Придбання сировини на ТОВ «Люстдорф» у

постачальників здійснюється виключно на договірних засадах, шляхом укладення договорів. Вся сировина на молокопереробному підприємстві переробляється на обладнанні шведського виробництва. На підприємстві впроваджено новітні технології переробки молока.

**Виробництво молока тривалого зберігання** здійснюється за наступними етапами:

1. „Т”-цех здійснює при термостійкістю I, II, III класу, і нижче 3,4 % та густі

2. Прийняте молоко фільтрують

3. Здійснюють нормалізацію в молоко 0,5 %, 1,5 %, і

4. Проводять деаерацію, куди входять заходи по вилученню із продукту повітря та побічного запаху.

5. Здійснюють гомогенізацію, а саме розбиття жирових кульок на дрібніші з метою запобігання відстою жиру.

6. Здійснюють суперпастеризацію, тобто доводять продукт до температури 124-137 °С і раптово охолоджують до температури 25 °С.

хем

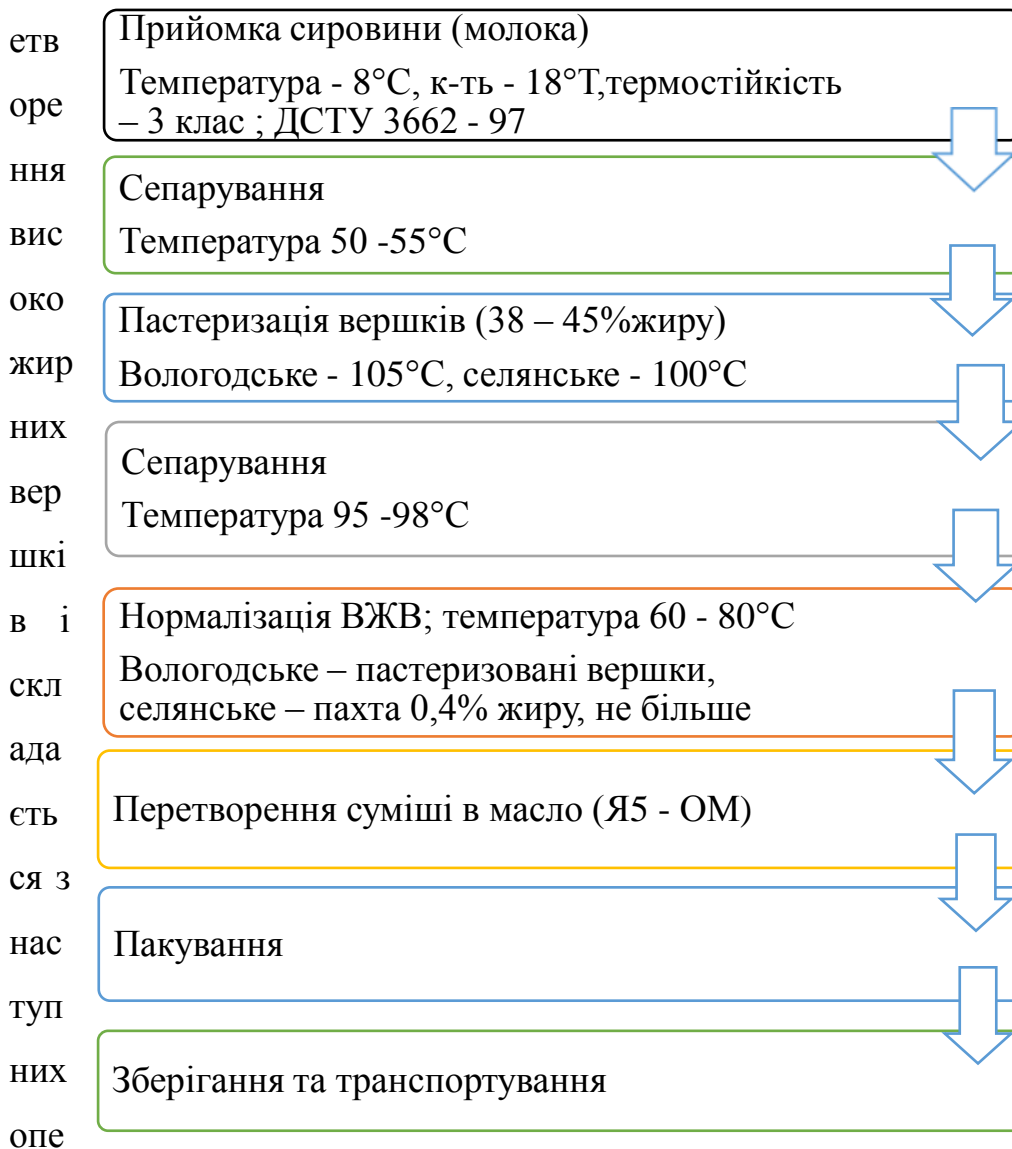
а 2.1. Виробництво молока тривалого зберігання



Детальна схема виробництва молока тривалого зберігання представлена у додатку А.

**Виробництво вершкового масла** проводиться шляхом

пер



рацій:

Схема 2.2. Виробництво вершкового масла

Детальна схема виробництва вершкового масла розміщена у додатку Б.

Вчені досліджували сутність та методику управління виробничими запасами на підприємствах, аналізували їх діяльність. Сайко О.В. при дослідженні даної тематики вказала на негативні сторони існуючої методики обліку виробничих запасів на підприємствах молокопереробної промисловості. Для даних підприємств доцільно звернути увагу на те, що

потрібно доопрацьовувати та удосконалювати діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, а саме: їх рух у процесі виробництва [62]. Бойко С.В. наголошує, що даним підприємствам доцільно ввести нові форми первинної документації, що мають забезпечити своєчасність надходження і вибуття виробничих запасів підприємства та застосування яких дасть змогу підвищити рівень обліку і контролю їх використання [6, 11]. Дослідження діючої методики обліку виробничих запасів на підприємствах молокопереробної промисловості свідчить про те, що вона не відповідає сучасним вимогам господарювання. Впровадження зарубіжних методик потребує їх пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. До основних гальмівних чинників належать такі: використання застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і контролю виробничих запасів; невідповідність вимогам нормативно-правовій базі відображення в обліку виробничих запасів; відсутність належного нормування використання виробничих запасів за цільовим призначенням, що в свою чергу, обмежує контрольні функції обліку. Крім того, потребують доопрацювання та удосконалення діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, зокрема їх рух у процесі виробництва, залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки облікової інформації. На нашу думку вирішення цих проблем потребує негайного оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси та використання нетрадиційних, не звичних для вітчизняної облікової практики і підходів щодо ефективного їх використання, а також оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів бухгалтерського обліку.

Процес трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку передбачає суттєву перебудову організації і методології обліку виробничих запасів молокопереробних підприємств. З переходом до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку набагато розширилися можливості підприємств у виборі методів обліку виробничих запасів та

правил ведення облікової політики. На даний момент законодавчо не регламентується, яку систему обліку виробничих запасів потрібно обрати. Для того щоб правильно обрати, необхідно добре розуміти переваги одної чи іншої системи для конкретного господарства. Враховуючи це особливо посилюються вимоги до бухгалтерського обліку в напрямі підвищення аналітичності, дієвості і оперативності отримуваної інформації про виробничі запаси з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Для того щоб визначити мету особливостей організації і методики бухгалтерського обліку процесу виробництва у підприємствах молочної промисловості та окреслення проблемних питань обґрунтовано вплив на побудову системи бухгалтерського обліку виду підприємства згідно із удосконаленою класифікацією (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Особливості побудови обліку процесу виробництва згідно із запропонованою класифікацією підприємств молочної промисловості

Класифікацій-на група	Проблеми, що виникають в обліку процесу виробництва
<b>1. За розміром (нормативною потужністю)</b>	
Великі	Розподіл непрямих матеріальних, загальновиробничих витрат, визначення оптимальної бази їх розподілу
Середні	Облік залишків не використаної сировини та матеріалів, розподіл цехових витрат
Малі	Всі витрати на виробництво відносяться безпосередньо на виготовлену продукцію
<b>2. За ступенем спеціалізації та комбінування</b>	
Спеціалізоване виробництво	Визначення кількості та вартості залишків невикористаної сировини і матеріалів та їх списання
Комбіноване виробництво	Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції
<b>3. За ступенем механізації та автоматизації виробничого процесу</b>	
Частково автоматизовані	Розділ загальновиробничих витрат, сума яких досить значна
Повна	Розподіл амортизаційних відрахувань і витрат на обслуговування виробничого

автоматизація	обладнання
<b>4. За періодом роботи протягом року</b>	
Безперервної дії	Визначення бази розподілу для кожного виду витрат. Найскладнішим є облік прямих матеріальних витрат і цехових витрат
Періодичне виробництво	Розподіл амортизаційних відрахувань виробничого приміщення, витрат на ремонт і модернізацію виробничого обладнання тощо. Визначення собівартості сухого молока.

Примітка. Розроблено автором.

Підприємства молочної промисловості самостійно розробляють систему документообігу та затверджують перелік первинних документів, які повинні оформлятися на кожному етапі руху сировини, матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції.

Сировина, яка надійшла до підприємств молочної промисловості одразу поступає у виробництво. Оцінка придбаного молока здійснюється з врахуванням того, що закупівельні ціни встановлені на молоко базової жирності. Фактична його жирність нерідко відрізняється від базової. У зв'язку з цим, для правильної оцінки сировини, фактичний обсяг молока відображається у вигляді відповідної кількості молока базової жирності, тобто, визначають фактичну масу молока згідно встановленої базової жирності (3,4%). Надходження молока до підприємств даної галузі, в основному, відбувається в порядку централізованої доставки. Основним супровідним документом при цьому є товарно-транспортна накладна відповідної форми. Для підрахунку кількості прийнятого за добу молока-сировини, майстер складає реєстр документів про надходження сировини, в якому записують номер товарно-транспортної накладної, показники маси молока та вершків, їх масу в перерахунку на базову жирність та 10%-ні вершки і кількість повернутого молока чи сироватки. У зв'язку з тим, що сировина, яка надходить, практично вся одразу направляється на виробництво, відпуск молочної сировини у виробництво документально не фіксується. При цьому, витрачання сировини на виробництво окремих видів продукції визначається непрямым шляхом, виходячи із фактичного їх

випуску та встановлених норм витрачання молока (або вершків) на 1 тону продукції, тобто шляхом розрахунку. Як наслідок, економія або перевитрачання сировини за місяць розподіляється за видами продукції пропорційно фактичному їх випуску. Такий метод обліку відпуску та витрачання молока та вершків на виробництво молочної продукції приводить до викривлення даних про собівартість окремих видів продукції та може сприяти зловживанню та розкраданню. Для ліквідації перерахованих недоліків, доцільно використовувати розроблену форму Відомості на відпуск (отримання) сировини у виробництво (Додаток В), яка виписується на добу в одному примірнику в приймально-апаратному цеху. Форма даного документу передбачає відображення не лише фактично відпущеної сировини, але й її кількість, відповідно до Заявки на виробництво продукції та отримання сировини і основних матеріалів у виробництво, що дозволить оперативно контролювати доцільність відпуску сировини в окремі підрозділи та ефективність її використання. Запровадження єдиної первинної документації на отримання сировини та основних матеріалів на підприємствах молочної промисловості дозволить всі однотипні господарські операції оформлювати за допомогою типових форм первинних документів. Здійснювати внутрішньогосподарський контроль витрат на підприємствах молочної промисловості пропонуємо за наступними етапами (табл. 2.3). В таблиці 2.3 наведені основні етапи контролю витрат виробництва на підприємствах молочної промисловості, які охоплюють весь процес формування витрат на виробництво продукції і відображення їх в обліку за центрами відповідальності.

Таблиця 2.3

Етапи контролю витрат на виробництво на підприємствах молочної промисловості

№ з/п	Етапи перевірок	Прийоми перевірки	Джерело інформації	Значення контролю
1	Визначення об'єкту контролю	Документальний	Первинний документ	Дозволяє виявити відхилення фактичних даних від нормативних
2	Вивчити склад витрат	Документальний	Звіт	Впливає на методику контролю та вибір певних первинних облікових документів
3	Перевірити правильність оформлення первинних облікових документів	Документальний	Первинний документ	Виявити недоліки та усунути їх
4	Перевірка нормативів	Фактичний документальний	Планові документи та первинні документи	Виявлені відхилення від норм за окремими статтями
5	Перевірка відображення в бухгалтерському обліку	Документальний	Первинні, аналітичні та синтетичні документи	Точність визначення собівартості і фінансовий результат діяльності підприємства
6	Взаємна перевірка	Документальний	Первинні документи	Перевірити повноту відображення в обліку Достовірність інформації про витрати підприємства
7	Перевірка достовірності показників звітності	Документальний	Аналітичні та синтетичні документи	Точність відображення фінансових результатів діяльності

Примітка. Розроблено автором.

Для підприємств молочної промисловості в процесі контролю витрат на виробництво продукції, методи документального контролю відіграють важливу роль. Адже, поділ молочних підприємств на центри відповідальності

передбачає, що документальні методи контролю, які знаходять відображення у первинних та робочих документах є основою для зміни норм та нормативів, технологічних та організаційних особливостей функціонування молочних підприємств. Такий контроль та аналіз отриманих даних дає змогу раціонально та ефективно використовувати ресурси, знижувати витрати на виробництво та собівартість продукції, що позитивно впливає на фінансовий результат. Документальний контроль буде ефективним лише у випадку вчасного оформлення відповідних документів кожним центром відповідальності та надання їх до вищої ланки управління для прийняття управлінських рішень.

Запропонована методика дасть змогу здійснювати контроль процесу виробництва на всіх етапах, що дозволить своєчасно виявити недоліки та усунути їх.

## **2.2. Облік і оцінка напівфабрикатів і готової продукції**

При виробництві багатьох видів продукції використовуються напівфабрикати. Однак, ще не створено єдиної універсальної методології обліку операцій із напівфабрикатами, оскільки різні науковці і вчені пропонують різне її трактування, виділяють певні свої особливості, закономірності і порядок його проведення[18]. Що стосується шляхів вдосконалення ведення обліку та аналізу, то особливу увагу слід приділити раціоналізації системи контролю за збереженням напівфабрикатів. Даний контроль здійснюють такими методами:

1) через систему матеріальної відповідальності - укладанням договорів з працівниками, які мають доступ та оформляють документи, пов'язані з рухом напівфабрикатів;

2) проведення інвентаризацій.

Таким чином, бухгалтер має можливість уважно стежити за рухом напівфабрикатів, так як основою такого контролю є первинна документація.

Під напівфабрикатом власного виробництва розуміють продукт окремих технологічних фаз, який повинен пройти одну або декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Проте для даної стадії він є закінченим продуктом. Напівфабрикати, виготовлені у виробничих одиницях, цехах, підприємствах та вимагають доробки чи укомплектування у виробі, називають напівфабрикатами власного виробництва. Вони є матеріальною основою для виготовлення кінцевого продукту.

Особливістю виробництва молочної продукції є те, що готова продукція та відходи від неї є напівфабрикатом для виробництва інших видів продукції. Наприклад, жирний творог використовується у виробництві декількох видів сирів та сирків, частина знежиреного молока, отриманого в результаті сепарування, може бути направлена на виробництво знежиреного творогу, нормалізацію молока тощо. На практиці також виникають ситуації, коли відбувається передача не лише напівфабрикатів, але і молочної сировини між цехами або зі складу в цех. ТОВ «Люстдорф» виготовляє молоко згущене власного виробництва, для виготовлення згущеного молока використовують згущені молочні консерви, які перероблюють з молока, масло перетоплене або приведене в стандартне вершкове масло, масло вершкове на виготовлення масла із наповнювачами, стерилізоване молоко для виготовлення молочного напою з фруктовими наповнювачами - з персиком, з кокосом, з полуницею, з бананом, з шоколадом та сухе молоко. Частину своїх напівфабрикатів перерахованих вище ТОВ «Люстдорф» також реалізовує на сторону - підприємствам або фізичним особам. Загального поняття напівфабрикату не розкрито в нормативно-правових документах. У відомчих документах даються подібні визначення напівфабрикату. Якщо не брати до уваги специфіку виробництва, то на нашу думку поняття напівфабрикату можна розкрити так: це може бути щось схоже на виріб, який пройшов одну або кілька стадій обробки та має бути доведений до готовності, у подальшому технологічному циклі. Отже, напівфабрикати - це



продукти, а також технологічний процес виробництва який є не закінчений. Вони підлягають подальшій переробці з метою виготовлення продукції або ж реалізації. Це і показує специфіку їх оцінки та вибору методів обліку.

Готова продукція – це вироби, які пройшли всі стадії технологічної обробки, випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками; відповідають технічним умовам і стандартам. Первісною вартістю готової продукції є фактична виробнича собівартість, яка визначається відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати».

Підвищити обсяги реалізації підприємств, які займаються виробництвом молочної продукції, можна за допомогою створення сайту в Інтернеті з усім асортиментом продукції. У ТОВ «Люстдорф» є свій власний сайт у якому висвітлений асортимент молокопереробного підприємства. Важливим у вдосконаленні обліку реалізації готової продукції є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, яка буде адаптована до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій. Збутом готової продукції на ТОВ «Люстдорф» займається відділ збуту, який реєструє договори купівлі-продажу та контролює їх виконання. Відповідно до заключених договорів відділ дає розпорядження на відвантаження продукції зі складу. Для збуту молочної продукції працюють торгові компанії: ”На здоров’я – Одеса“, ”На здоров’я – Київ“, ”На здоров’я – Дніпро“, торгові відділення підприємства є у багатьох обласних центрах України. Крім нашої держави молоко і масло вироблене на ТОВ ”Люстдорф“ постачається в Білорусь, Азербайджан, Молдову, Грузію, Вірменію.

Асортимент молочної продукції ТОВ «Люстдорф» нараховує 62 найменування.

1. Молоко виробляють у наступному асортименті: а) в залежності від термічної обробки:

- молоко питне тривалого зберігання;
- молоко питне стерилізоване;

-молоко питне суперпастеризоване.

2. Молоко виробляють в залежності від масової частки жиру:

- 0,5%; 1,5%; 2,5%; 2,6%; 2,7%; 2,8%; 2,9%; 3,0%; 3,1%; 3,2%; 3,3%; 3,4%; 3,5%; 4,0%; 5,0%; 6,0% жиру кількістю нетто 500г, 1000 г, 1500г; молочний напій з фруктовими наповнювачами - з персиком, з кокосом, з полуницею, з бананом, з шоколадом, кількістю нетто 500г, 1000 г; молоко питне для дитячого харчування, "Дитяче", вагою нетто 500г, 1000г.

3. Масло виробляють у наступному асортименті:

- масло солодко вершкове екстра Вологодське 82,5% жиру, ТМ «На здоров'є»;

- масло солодко вершкове селянське 72,5% жиру, ТМ «Селянське», ТМ «На здоров'є» методом перетворення високожирних вершків, вагою нетто 200г;

4. Молоко сухе знежирене вагою нетто 25 кг (упаковка – паперові мішки).

5. Інша молочна продукція:

- спред солодковершковий, вагою нетто 200 г;

- вершки кулінарні, вагою нетто 1000 г;

- вершки до кави, вагою нетто 20г;

- крем кондитерський для взбивання, вагою нетто 1000г.

Гнучкий менеджмент і цілеспрямована стратегія розвитку у найкоротший строк дали змогу ТОВ "Люстдорф" стати одним із лідерів молочної галузі на ринку молокопродуктів. На складі продукцію готують до відвантаження: підбирають, упаковують, маркують (на спеціальній бірці або на самій тарі вказують назву продукції, її кількість), готують товаросупроводжувальні документи, в яких дається характеристика продукції (пакувальний лист, комплектувальна відомість, специфікація), а також документи, які підтверджують якість продукції (сертифікат якості, посвідчення). Товаросупроводжувальні документи необхідні у тих випадках, коли в одному упакованні (ящику, коробці, контейнері) поміщена різна за

асортиментом, розмірами продукція. Ці документи кладуть в упакування або у спеціально пристосовану кишеню із зовнішньої сторони упакування.

Підставою для списання продукції зі складу є накладна, яку виписують не менше як у двох примірниках: перший – покупцю, другий- залишається на складі. Після запису в картці складського обліку накладну передають у бухгалтерію. Підписує накладну особа, яка дала дозвіл на відвантаження продукції, і головний бухгалтер. Молокозавод використовує у своїх потребах як зовнішній, так і внутрішній вид транспорту. Зовнішній транспорт призначено для постачання вантажів на підприємство або для вивозу з нього. Внутрішній для перевезення вантажів між цехами, ділянками. Транспорт поділяється на автомобілі, залізнодорожні вагони, електрокари, автокари, трактори та пристрої загальнозаводського призначення. При відправленні продукції автотранспортом виписують товаро-транспортну накладну. Вона служить підставою для списання товаро-матеріальних цінностей у вантажовідправника (продавця) і оприбуткування їх у вантажоодержувача (покупця). У випадку відправлення продукції залізницею, виписують залізничну накладну. Підприємство-виробник, будучи зареєстрованим як платник ПДВ, при відпуску продукції, виконанні робіт чи наданні послуг виписує податкову накладну. Податкова накладна складається у двох примірниках (оригінал надається покупцю (замовнику), другий примірник залишається у продавця продукції, робіт, послуг) і реєструється у Реєстрі податкових накладних. Для оплати за відвантажену продукцію, виконанні роботи і послуги, а також для попередньої оплати (відповідно до умов договору) підприємство-продавець виписує рахунок-фактуру, у якому зазначається найменування, адреса, поточні рахунки постачальника та платника, сума до оплати.

При виявленні пошкоджень в упаковці, молоко зі складу направляють до виробничого цеху для переробки. Для документального оформлення передачі молочної сировини і напівфабрикатів використовується Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів. Однак, дана форма документу не є

спеціалізованою, так як в ній відсутні рядки для відображення специфічних для галузі фізико-хімічних показників. Виходячи з цього, розроблено та рекомендовано для використання форму Накладної на внутрішнє переміщення молочної сировини та напівфабрикатів (Додаток Г), яка повинна складатися у двох примірниках, один з яких залишається в цеху-відправнику (на складі), а другий передається в цех-одержувач. Даний документ, на відміну від тих, які використовуються на практиці, містить всі необхідні реквізити, що дозволяють отримати повну характеристику сировини та напівфабрикатів, які відображають: температуру, кислотність, густину, жирність, сортність. Використання рекомендованої форми Накладної дозволить здійснювати контроль за рухом сировини та напівфабрикатів між цехами (зі складу в цех) не лише в частині кількісної оцінки, але і якісної характеристики продуктів, що передаються, що є дуже важливим, з точки зору дотримання технології виробництва, уникнення браку (або визначення винних при його виникненні).

Відсутність точного встановлення обов'язків та повноважень керівників структурних підрозділів, невизначеність обсягів діяльності і результативних показників, впливають на ускладнення системи бухгалтерського обліку процесу виробництва та на оперативність управління підприємством у цілому, де необхідне визначення оптимальної методики обліку процесу виробництва молочної продукції в умовах обліку за центрами відповідальності і визначення ціни напівфабрикату.

Для вирішення наявних проблемних питань необхідно сформувати децентралізовану систему управління, яка б надавала змогу приймати рішення кожному менеджеру і розподіляти відповідальність в частині планування та контролю за витратами і результатами діяльності підрозділів. Це вказує на доцільність створення центрів відповідальності для забезпечення оперативного та ефективного управління підприємством у цілому.

Аналіз змісту вироблених пропозицій вченими надав змогу розробити класифікацію центрів відповідальності для підприємств молочної промисловості, що включає центри витрат, доходів та центри управління у розрізі процесів постачання, управління, виробництва та збуту (Додаток Д). Створення вказаних центрів відповідає технологічним, організаційним, фінансовим та виробничим особливостям діяльності підприємств молочної промисловості. Виділення додаткових центрів відповідальності стане доцільним у випадку значного розширення асортименту продукції і господарської діяльності в цілому.

Поділ підприємства на центри відповідальності дозволяє визначити всі можливі види витрат, що виникатимуть при виробництві готової продукції в кожному центрі. На ТОВ «Люстдорф» застосовується класифікація витрат за такими ознаками: залежно від обсягу виробництва, за економічним змістом, залежно від способу віднесення до собівартості, за функціями, за ефективністю використання. Така класифікація є неповною, тому виникає необхідність класифікувати витрати за центрами відповідальності.

Отже, кожен центр відповідальності характеризується відповідними видами витрат, які у процесі калькулювання собівартості молочної продукції потребують точного групування за видами готової продукції. Дану проблему можна вирішити лише за умови раціонального вибору методів обліку витрат та калькулювання, що вплине на удосконалення системи калькулювання.

Методи калькулювання собівартості тісно пов'язані з методами обліку витрат. Питання їх взаємозв'язку викликає найбільше дискусій серед вчених. Проблемами класифікації методів обліку та методів калькулювання займалися: Басманов І.О. [4], Безруких П.С. [5], Бутинець Ф.Ф. [9], Луговий В.А. [44], Палій В.Ф. [55], Папковская П.Я. [56], Чумаченко М.Г. [75] та ін. Однак, деякі автори: Додонов А.А. [27], Маргуліс А.Ш. [45], Ніколаєва С.А. [49] та ін. дотримувалися думки, що методи обліку затрат та методи калькулювання є однаковими і не розмежовують дані методи. Так, наприклад, питання співвідношення обліку витрат на виробництво та

калькулювання, розглянуте проф. Івашкевичем В.Б. як два взаємопов'язаних та самостійно діючих процеси [34, 72]. Дане розмежування обґрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування залежно від встановлених цілей, а на етапі калькулювання - обробка за допомогою спеціальних прийомів та способів. Проф. Соколов Я.В., Алборов Р.А., Каплан Р.С. також стверджують, що калькулювання та облік витрат – два паралельних і, по суті, не пов'язаних процеси [41; 3; 64].

На наш погляд, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Таким чином, метод обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, в свою чергу, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. Таким чином, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність та необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Виходячи із запропонованого поділу підприємств на центри відповідальності, визначено, що найбільш доцільним є попередільний метод калькулювання з використанням напівфабрикатного або безнапівфабрикатного способу. Проф. Бутинець Ф.Ф. вказує на те, що попередільний метод на підприємстві може бути організований за одним із наступних варіантів: напівфабрикатним або безнапівфабрикатним [9, 124]. Сутність першого варіанту полягає в тому, що на рахунках бухгалтерського обліку відображається рух напівфабрикатів, розраховується їх собівартість та

вводиться комплексна стаття “Напівфабрикати власного виробництва”. При цьому собівартість напівфабрикатів попередніх цехів включається до витрат на виробництво напівфабрикатів наступних цехів. За безнапівфабрикатного варіанту, облік руху напівфабрикатів обмежується оперативним обліком в натуральному вираженні і, відповідно, собівартість напівфабрикатів не обчислюється.

Доцільність використання того чи іншого варіанту організації попередільного методу протягом багатьох років підлягає дискусіям. Основний недолік напівфабрикатного варіанту, як доводять вчені, це те, що при його використанні значно збільшується обсяг та трудомісткість обліку, навіть в умовах автоматизованої обробки інформації. На нашу думку, напівфабрикатний варіант повинен використовуватися тоді, коли є об’єктивна необхідність в розрахунку собівартості тих напівфабрикатів, які передаються. Такою необхідністю є потреба у розрахунку собівартості напівфабрикатів при їх реалізації на сторону або, якщо із одних і тих же напівфабрикатів виготовляються вироби різних видів. Головним досягненням використання напівфабрикатного способу є те, що він дозволяє вести облік витрат на виробництво безпосередньо за місцями (переділами) їх виникнення, що дає змогу вести оперативний контроль за відхиленнями від норм.

В умовах використання безнапівфабрикатного варіанту обліку витрат на виробництво та калькулювання, на підприємствах молочної промисловості, здійснюється позасистемне відображення передачі напівфабрикатів із цеху в цех (з відділу до відділу) та їх використання у виробництві, що призводить до відсутності контролю за збереженням та рухом окремих видів напівфабрикатів, і, відповідно, відсутності можливості здійснювати контроль розрахунків та зниження собівартості продукції. Таким чином, використання напівфабрикатного або безнапівфабрикатного варіанту ведення виробничого обліку залежить від галузевої специфіки та характеру організації виробництва.

Вважаємо, що використання напівфабрикатного методу є доцільним на: великих та середніх за розмірами підприємствах молочної промисловості з комбінованим виробництвом та широким асортиментом продукції, безперервним виробництвом та, бажано, повною автоматизацією. Згідно запропонованого поділу підприємств на центри відповідальності, актуальність застосування напівфабрикатного методу значно зростає. Безнапівфабрикатний метод повинен використовуватися на малих спеціалізованих молочних підприємствах обмеженого асортименту, підприємствах сезонної дії.

На сучасному етапі все більшого розвитку набувають зарубіжні системи калькулювання собівартості у вітчизняній практиці. Проаналізуємо сутність деяких зарубіжних систем калькулювання та визначимо особливості їх застосування на вітчизняних підприємствах молочної промисловості (табл.2.4.). Виходячи з даних табл. 2.4., видно, що їх сутність та характеристики не відповідають умовам побудови обліку витрат та калькулювання собівартості на підприємствах молочної промисловості. Адже, використання цих методів не дає змогу розраховувати фактичну собівартість продукції на кожному переділі виробничого процесу, контролювати витрати та відповідальність керівників таких підрозділів. Виявлені недоліки зарубіжних методів калькулювання собівартості можна згрупувати наступним чином (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Характеристика зарубіжних систем калькулювання та особливості їх застосування на підприємствах молочної промисловості [10]

<i>Сутність системи калькулювання</i>	<i>Особливість використання системи на підприємствах молочної промисловості</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>1. Jit – калькулювання (точно в строк, калькулювання від зворотного)</b>	
В основі системи лежить принцип мінімізації інформації, тому зайвою	Може використовуватися на крупних молочних комбінатах з безперервним та масовим виробництвом з ритмічно



<p>вважається інформація щодо зберігання та внутрішнього переміщення ресурсів</p>	<p>повторюваними поставками, що дозволяє використовувати сировину одразу. Але недоліком даної системи є те, що вона не надає інформацію про ресурси, які зберігають на складі (сухе молоко, натуральні добавки, наповнювачі). Виходячи з таких недоліків, вважаємо, що використання даної системи калькулювання не є ефективним для підприємств молочної промисловості, адже ускладнюється процес управління витратами на виробництво</p>
<p><b>2. Калькулювання за останньою операцією</b></p>	
<p>Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості здійснюється не за переділами, а на основі рахунку готової продукції. При цьому калькуляція складається з двох статей: прями та непрямі витрати</p>	<p>Виходячи із технологічних особливостей виробництва молокопродукції, вважаємо за доцільне здійснювати облік витрат та калькулювання собівартості за переділами. При цьому необхідно до калькуляції включати всі витрати, понесені на кожному переділі для ефективності управління ними. Так як даний метод не враховує вище вказані потреби, вважаємо, що, використовуючи даний метод підприємство не зможе визначити проблемні ділянки виробництва, причини зростання витрат та можливості їх запобігання</p>
<p><b>3. Калькулювання за стадіями життєвого циклу</b></p>	
<p>Даний метод дозволяє відображати витрати на науково-дослідні роботи, виробництво та збут протягом всього життєвого циклу товару (зародження, зростання, зрілість, спад)</p>	<p>Використання даного методу на підприємствах молочної промисловості дає змогу визначити повну собівартість продукції, тобто згрупувати всі витрати, пов'язані з придбанням, виробництвом та реалізацією молочної продукції</p>
<p><b>4. Таргет-костинг</b></p>	
<p>Передбачає розрахунок собівартості виробів, виходячи із попередньо визначеної ціни реалізації, встановленої за допомогою маркетингових досліджень</p>	<p>Молочна галузь промисловості є матеріаломісткою (80% витрат матеріальних ресурсів), а постійні коливання цін на молоко (сировину) в Україні не дають змогу визначити тенденції ринкових цін на певний період. При цьому підприємства досить часто використовують у якості первинної сировини сухе молоко, що призводить до зміни собівартості продукції незалежно від встановлених цін на ринку. Тому, вважаємо, що використання даного методу не</p>

	відображає реальної собівартості молочної продукції
<b>5. Абзорпшен-костинг</b>	
Дана система калькулювання передбачає визначення собівартості об'єктів калькулювання на основі повного розподілу накладних витрат	Однією із проблем у молочній промисловості є недоцільне включення до собівартості молокопродукції витрат, які не пов'язані з її виробництвом (представницькі витрати, адміністративні витрати тощо). При використанні абзорпшен-костингу у молочній промисловості такі витрати повинні будуть розподілятися між видами готової продукції та включатися до собівартості продукції окремими статтями, що призведе до зростання собівартості продукції та зниження її конкурентоспроможності. Групування витрат за системою абзорпшен-костинг є не доцільним
<b>6. Директ-костинг</b>	
Характеризується виключенням постійних витрат із собівартості готової продукції, при чому постійні витрати списуються одразу на фінансовий результат	Використання директ-костингу на молочних підприємствах дасть змогу визначити реальні матеріальні витрати на виробництво, рентабельність готової продукції та шляхи зниження цін на неї. При цьому постійні витрати, які списуються одразу на фінансовий результат, зменшуватимуть суму доходу та прибутку, що негативно відобразиться на результатах діяльності підприємства в цілому. Вважаємо, що частина постійних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції повинна відображатися у складі її собівартості, у іншому випадку виробнича діяльність буде неефективною та неприбутковою та може призвести до збитків та тривалих фінансових труднощів
<b>7. Стандарт-костинг</b>	
Система визначення очікуваних витрат підприємства та окремих його підрозділів на виробництво одного виробу або кількох виробів одного виду протягом певного звітного періоду, з якими порівнюють	Схожість стандарт-костингу з нормативним методом дозволяє визначити ряд недоліків даної системи. По-перше, на підприємствах молочної промисловості відсутні розроблені кошториси, нормативи, норми витрат на виробництво продукції, що визначає непристосованість підприємств до використання такого методу. По-друге,

фактичну собівартість готової продукції	ускладнений облік витрат через існування планової та фактичної собівартості. По-третє, мінімальний вплив виявлених відхилень між плановою та фактичною собівартістю на зміну виробничої та управлінської політики підприємства. Використання даного методу в ідеалі – нормування витрат за конкретними статтями та їх дотримання, дозволить оперативно управляти виробничим процесом, приймати рішення щодо зменшення собівартості та ціни реалізації молочної продукції
---	--

Наявність даних недоліків дає змогу зробити висновок, що найбільш пристосованим до особливостей виробничої діяльності підприємств молочної промисловості є метод калькулювання за стадіями життєвого циклу товару. Недолік даного методу – це неможливість визначати собівартість напівфабрикатів молочної продукції на кожному переділі технологічного процесу, але при цьому даний метод надає можливість визначати повну собівартість готових виробів на основі групування всіх витрат, пов'язаних з придбанням, виробництвом та реалізацією продукції.

Молокопереробні підприємства при відпуску запасів у виробництво переважно застосовують метод середньозваженої собівартості. ТОВ «Люстдорф» використовує метод ідентифікованої та середньозваженої собівартості. Недоліком методу середньозваженої собівартості є те, що не можливо визначити відхилення фактичної собівартості продукції від нормативної за рахунок змін цін на сировину. Так як молоко надходить до підприємства від великої кількості постачальників і за різними цінами, тому його середньозважена оцінка викривляє фактичну собівартість молочної продукції і не дає змоги встановити, як вона може змінюватись внаслідок зміни цін, які значно ускладнює роботу бухгалтерії.

Беручи до уваги технологічні особливості молокопереробної промисловості, короткий термін зберігання молочної сировини та для спрощення процедури поточної оцінки і обліку виробничих запасів, необхідно їх оцінку при відпуску у виробництво проводити за методом

нормативних затрат згідно з п. 16 П(С)БО 9 “Запаси”. При встановленні величини нормативних затрат потрібно враховувати кількісно-якісні характеристики молочної сировини (вміст жиру, білка) відповідно до встановлених рецептур. Застосування методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю за рівнем використання виробничих запасів у виробництві та його застосування надасть змогу вести облік відпуску запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів, а відхилення фактичних цін виробничих запасів від нормативних обліковувати на спеціально введених субрахунках. Це надасть можливість приймати потрібні управлінські рішення при виборі постачальників і сприятиме ефективності контролю використання виробничих запасів на молокопереробних підприємствах.

Прийнята на підприємстві класифікація витрат є основою для визначення об’єктів обліку, об’єктів калькулювання та калькуляційних одиниць. Визначено, що у молочній промисловості об’єктами калькулювання є види готової продукції і напівфабрикати власного виробництва. Особливістю молочної промисловості є те, що для одних центрів відповідальності конкретний об’єкт калькулювання є готовою продукцією, а вже для інших – це лише напівфабрикат, якому потрібно пройти кілька стадій обробки, щоб перетворитися на готову продукцію та бути реалізованим споживачу. Виходячи із особливостей виробничого процесу і переліку прийнятих на підприємстві об’єктів калькулювання, формується перелік об’єктів обліку витрат, тобто видів продукції, склад центрів відповідальності підприємства, переділів, витрати яких необхідно обліковувати окремо. Об’єкт обліку витрат на виробництво продукції молочної промисловості визначено як ознаку, на основі якої відбувається групування виробничих витрат для цілей визначення та управління собівартістю.

З об’єктами калькулювання тісно пов’язані калькуляційні одиниці, що є вимірниками об’єкта калькулювання. На ТОВ «Люстдорф» калькуляційною одиницею є тонна продукції кожного виду. Однак крім такої загальної

калькуляційної одиниці, використовуються також індивідуальні, що є натуральними одиницями, залежно від об'єму упаковки.

Проведено критичний аналіз підходів до визначення ролі внутрішньогосподарського контролю в системі управління процесом виробництва. Відсутність належної уваги науковців до розробки організації і методики внутрішньогосподарського контролю на підприємствах молочної промисловості впливає на його якість та своєчасність, що відображається на управлінні процесом формування собівартості готової продукції (напівфабрикатів). Дослідження показали низьку ефективність діючої системи внутрішньогосподарського контролю процесу виробництва на підприємствах молочної промисловості.

### 2.3. Формування показників про рух оборотних матеріальних ресурсів в оперативній і фінансовій звітності

Рух оборотних матеріальних ресурсів відображається в Головній книзі, відповідних Журналах-ордерах і аналітичних відомостях. Для обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів застосовується Журнал 5 або 5А та Відомість обліку руху запасів (табл.2.5).

Таблиця 2.5



Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів, вона призначена для обліку товарно-виробничих запасів у розрізі синтетичних рахунків або ж

субрахунків та ведеться матеріально-відповідальними особами, за ланками відповідальності та за місцями зберігання і напрямками витрат. Записи у Відомості 5.1 виконуються на підставі зведених відомостей або ж первинних документів, у них виконують узагальнення даних з надходження на склади або ж до цехових комор виробничих запасів, а також їх вибуття з відповідних місць зберігання за звітний період. У фінансовій звітності обов'язково повинна міститися вся інформація про господарські операції, яка пов'язана з наявністю і рухом запасів та яка здатна впливати на рішення, яке приймається на її основі, що забезпечується за допомогою дії принципу повного висвітлення. [46, 74].

В умовах застосування комп'ютерних технологій у ТОВ «Люстдорф» формують велику кількість додаткових звітів про наявність товарно-виробничих запасів, які сприяють виконанню трьох основних функцій бухгалтерського обліку: створенню інформації для управління діяльністю підприємства, забезпеченню збереження майна власника і отриманню достовірної інформації про суму фінансових результатів, яка отримана підприємством протягом певного звітного періоду. За допомогою бухгалтерських комп'ютерних програм, які полегшують та дозволяють ефективно вирішити проблему аналітичного обліку товарно-виробничих запасів, враховуючи велику номенклатуру аналітичних об'єктів.

При використанні комп'ютеризованої форми обліку оперативно вирішується проблема швидкості отримання даних про рух та наявність запасів на будь-яку звітну дату. Застосуванні комп'ютерної форми в обліку замість Журналу 5 (5А) можливо складати машинограми в розрізах, які необхідні не лише для складання фінансової звітності, але і необхідні для потреб управлінського персоналу, а також для аналізу даних та прийняття управлінських рішень.

Дані з рахунків класу 2 "Запаси" відображаються в облікових регістрах та фінансовій звітності (табл.2.6 ).

Таблиця 2.6

## Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності

Шифр і назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф.№ 1)
20 "Виробничі запаси"	Журнал 5 (5А)	1100
21 "Поточні біологічні активи"	Журнал-ордер № 9 с.-г.	1110
22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	Журнал 5 (5А)	1100
23 "Виробництво"		
24 "Брак у виробництві"		
25 "Напівфабрикати"		1100
26 "Готова продукція"		
27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	Журнал-ордер № 10.1 с.-г.	
28 "Товари"	Журнал 5 (5 А)	1100

Примітка. Складено автором за даними [46].

У фінансовій звітності відображаються узагальнення усіх господарських операцій, які були здійснені на підприємстві щодо наявності і руху запасів, в єдиній грошовій одиниці, які забезпечуються за допомогою дії принципу єдиного грошового вимірника. При складанні фінансової звітності

не малу роль відіграють Примітки до неї, де обов'язково повинна наводитися наступна інформація про запаси (рис 2.2).

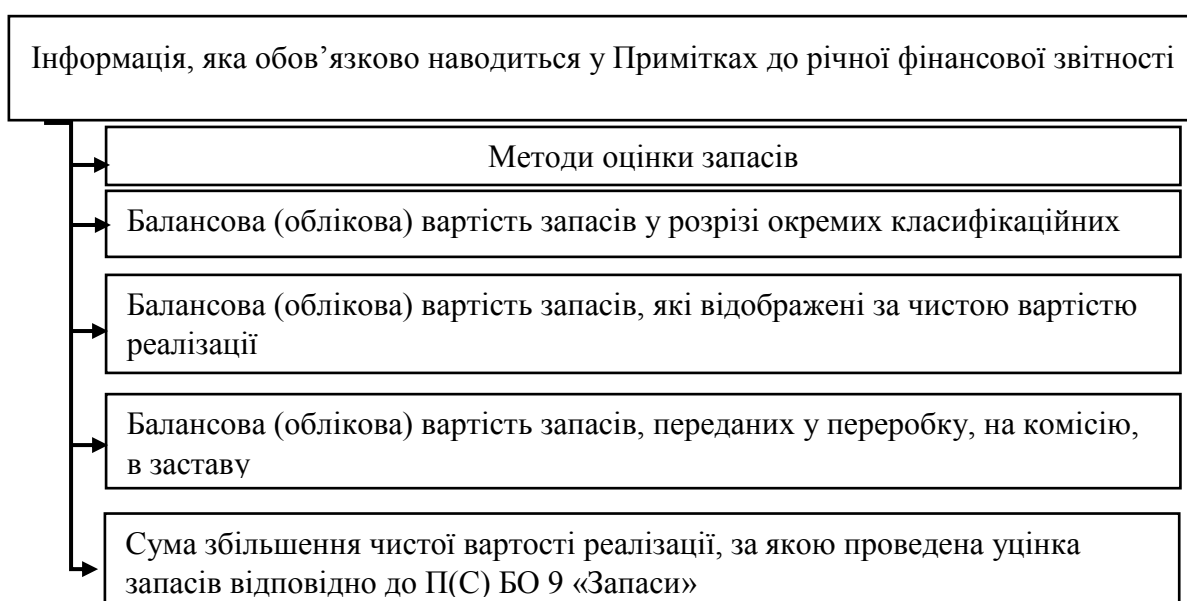


Рисунок 2.2 Розкриття інформації про запаси у Примітках до річної фінансової звітності.

Активи, що відповідають за фізичною формою виробничих запасів, але які не можуть бути продані протягом 12 місяців з дати складання балансу або ж не можуть бути використані, мають обліковуватися як інші необоротні активи (рах. 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи").

Запаси, які особисто належать власнику не мають відображатися у фінансовій звітності підприємства. Це забезпечується за допомогою дії принципу автономності [16, 87].



Запаси споживаються повністю у процесі виробництва за один виробничий цикл та включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) та невикористаних у виробництві матеріалів. Це вимагає окремого документування операцій по надходженню, витрачання та проведення інвентаризації невикористаних матеріалів на робочих місцях у структурних виробничих підрозділів підприємства.

Завдяки документуванню і інвентаризації забезпечується хронологічне, систематичне спостереження за запасами підприємства, відображення, групування та систематизація даних про наявність та рух запасів. У балансі та інших формах фінансової звітності – підсумкове узагальнення даних про запаси, а також забезпечення необхідною інформацією апарат управління підприємства (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Елементи методу обліку		Роль елементів методу в обліку запасів		
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Елементи методу бухгалтерського обліку	Систематичне і хронологічне спостереження за запасами	Документування	Документування операцій з руху запасів забезпечує суцільне і безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Інвентаризація дозволять встановити наявність запасів на підприємстві, виявши недостачі, втрати, лишки, необліковані товарно-виробничі запаси, що забезпечує контроль за їх збереження , повнотою та достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності
	Вартісне (грошове) вимірювання запасів	Оцінка	Завдяки оцінці визначається загальна вартість наявних на підприємстві запасів, запасів, які надійшли і списані протягом звітного періоду	
		Калькулювання	Калькулювання забезпечує визначення собівартості придбаних товарно- виробничих запасів, реалізованої продукції тощо	
Групування	Рахунок	Використання рахунків дозволять узагальнити інформацію про наявність та рух запасів, що належать підприємству		
Реєстрація та Систематизація				

		Подвійний запис	Подвійний запис відображає подвійний характер бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з наявністю і рухом запасів. Він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
Узагальнення інформації про запаси	Баланс		Баланс призначений для узагальнення і групування записів про запаси підприємства на певну звітну дату
	Звітність		Фінансова звітність характеризує не тільки стан, але і рух запасів в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації, які необхідні для аналізу, управління і контролю господарської діяльності підприємства

### Роль елементів методу бухгалтерського обліку фіксування наявності та руху запасів

Примітка. Складено автором за даними [20].

За допомогою використання елементів методу бухгалтерського обліку забезпечується виконання завдань обліку: отримання інформації, яка необхідна для управління; збереження майна власника; отримання інформації про фінансові результати підприємства.

Платник податку на прибуток зобов'язаний вести податковий облік приросту (збитку) балансової вартості запасів (окрім тих, які підлягають амортизації) та цінних паперів; сировини, матеріалів, напівфабрикатів, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції, комплектуючих виробів і малоцінних предметів на складах, витрати на придбання поліпшення яких включаються до складу валових витрат. Виключення становлять запаси, які були отримані безоплатно [22, 29].

У випадку коли балансова вартість цих запасів на кінець звітного періоду перевищує їхню балансову вартість на початок звітного періоду, різниця буде включатись до складу валових доходів у тому ж звітному періоді. У разі коли балансова вартість цих запасів на кінець звітного періоду

є меншою за їхню балансову вартість на початок звітнього періоду, різниця буде включатись до складу валових витрат у тому ж звітньому періоді.

Коригування валових доходів та витрат показує порівняння балансової вартості запасів на початок та на кінець звітнього періоду. На основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Люстдорф» складає фінансову звітність, яку підписують бухгалтер та керівник підприємства. Формують фінансову звітність на досліджуваному підприємстві відповідно до П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [48, 201].

Метою складання фінансової звітності молокопереробного підприємства є надання користувачам достовірної, повної і неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства для прийняття рішень. Фінансові звіти ТОВ «Люстдорф» містять статті, склад та зміст яких визначається відповідними положеннями (стандартами). Статті «Виробничі запаси» та «Готова продукція» наводяться у фінансовій звітності, тому що відповідають таким критеріям: існує ймовірність надходження або ж вибуття в результаті одержання майбутніх економічних вигод, які пов'язані з цими статтями та оцінка статей може бути достовірно визначена. Найбільшим звітом за обсягом, змістом та інформацією на даному підприємстві є річний звіт. Підготовка та складання річного фінансового звіту, що стосується запасів на підприємстві молочного виробництва має свої етапи [17, 56].

Спочатку перевіряють правильність відображення в поточному обліку операцій по запасам на досліджуваному підприємстві, які оформлені відповідними документами та завершують облікові записи. Потім перевіряють правильність даних облікових записів, а також звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку запасів та роблять записи для усунення виявлених помилок.

Інформація, яка повинна розкриватись у фінансовій звітності, включає: назву та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване дане підприємство, адресу його офісу) та організаційно-правову форму

підприємства; назву органу управління, у віданні якого перебуває дане підприємство; короткий опис діяльності якою займається підприємство; середню чисельність персоналу на підприємстві протягом звітного періоду. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або ж період, який він охоплює; вказати валюту, в якій відображені статті звітності і одиниця її виміру [52, 14].

Для складання балансу, на ТОВ «Люстдорф» використовується інформація про залишки запасів на рахунках підприємства, яка узагальнюється в оборотно-сальдовій відомості. При заповненні необхідних статей форми №1 «Балансу» на початок звітного року, суми потрібно перенести з даної форми за попередній період.

Для заповнення статті балансу «Виробничі запаси» на кінець звітного періоду на даному підприємстві використовуються залишки по субрахунках 201, 203, 205, 207. Для визначення суми залишку виробничих запасів на ТОВ «Люстдорф» на кінець року, потрібно додати залишки по дебету по субрахунках 201 «Сировина та матеріали», 203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини». Сума даних дебетових залишків у Головній книзі має обов'язково дорівнювати сумі залишків по дебету даних рахунків в оборотно-сальдовій відомості на кінець року. Після розрахунку загальної суми залишку, її потрібно записати у графу 1100 статті «Запаси» на кінець звітного періоду.

Для визначення залишку статті балансу «Незавершене виробництво» необхідно перенести залишок по дебету рахунку 23 «Незавершене виробництво» з Головної книги, який має дорівнювати дебетовому залишку по даному рахунку в оборотно-сальдовій відомості. Але на досліджуваному підприємстві немає залишків по рахунку 23 на кінець звітного періоду, тому стаття «Незавершене виробництво» в балансі підприємства відсутня.

Щоб сформуванати залишок по статті «Готова продукція», рядку 1100, балансу ТОВ «Люстдорф» то необхідно в даний рядок перенести дебетовий

залишок по рахунку 26 «Готова продукція» на кінець звітнього року з Головної книги або ж оборотно-сальдової відомості.

Показники річної звітності ТОВ «Люстдорф», що стосується запасів підтверджуються записами в Головній книзі та оборотно-сальдовій відомості, що забезпечує їх достовірність.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження організації та методики обліку оборотних матеріальних ресурсів на молокопереробних підприємствах дозволило отримати наступні результати:

1. Запропонована модель децентралізованого управління молочними підприємствами на основі поділу підприємства на центри відповідальності дозволяє ефективно контролювати і використовувати оборотні матеріальні ресурси наявні на підприємстві.

2. Визначено, що для підприємств молочної промисловості найбільш ефективним, з точки зору достовірності визначення вартості власних напівфабрикатів і готової продукції і контролю затрат виробничих запасів є попередільний метод з напівфабрикатним варіантом обліку затрат і калькулювання собівартості з елементами рецептурного нормування затрат виробничих запасів.

3. Застосування комп'ютерних технологій у ТОВ «Люстдорф» дає можливість формувати велику кількість оперативних і послідуючих звітів про наявність запасів, їх рух, ефективність використання, що в кінцевому рахунку сприяє виконанню трьох основних функцій бухгалтерського обліку:

створенню інформації для управління діяльністю підприємства, забезпеченню збереження майна власника і отриманню достовірної інформації про величину фінансових результатів, яка отримана підприємством протягом певного звітного періоду.

### **РОЗДІЛ 3**

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ**

### **3.1. Аналіз ефективності використання виробничих запасів**

Важливим чинником розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх раціональне використання. З переходом до ринку докорінно змінюється система постачання підприємства сировиною та матеріалами, комплектуючими виробами і енергоносіями.

Для покращення рівня аналізу використання запасів в процесі виробництва, необхідно визначити мету аналізу, а також завдання, що будуть сприяти досягненню. Аналіз раціонального використання оборотних матеріальних ресурсів дає вирішити питання про дійсний стан з їх використанням. Мета аналізу показників їх використання в першу чергу полягає в зниженні частки матеріальних витрат в собівартості продукції. Щоб впевнитись в правильності використання та відображення їх в обліку проводиться інвентаризація [61, 71].

У наш час відбуваються постійні зміни механізму господарювання, створюючи його нові форми. Внаслідок цього процесу виникає необхідність визначення основних функцій розвитку підприємства та факторів, які впливають на підвищення ефективності, а також удосконалення діяльності підприємства. За таких умов важливого значення потребує проведення аналізу забезпеченості та ефективності використання на підприємстві запасів, щоб забезпечити безперервний процес виробництва та реалізації продукції і з одночасною мінімізацією поточних витрат, що стосується обслуговування та необхідністю забезпечення ефективного контролю на підприємстві за їх рухом. Керування матеріальними потоками та рухом майна необхідно здійснювати на основі інформації про кількість ресурсів, які є у натуральних одиницях виміру.

В процесі управління запасами на підприємстві керівництво вивчає усі скарги покупців та споживачів, що стосується якості продукції, а також бере під контроль роботу, яка пов'язана з усуненням виявлених недоліків.

Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене матеріальними ресурсами, необхідно: – вивчити порядок розрахунку та обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок; – визначити характер виробничих матеріальних запасів та зміну їх структури; – перевірити обґрунтованість норм виробничих запасів та потребу в матеріальних ресурсах; – виявити можливості зменшення виробничих запасів та потреби в матеріальних ресурсах; – розробити заходи щодо зниження наднормативних та зайвих запасів матеріалів [29]. Перевіряючи розрахунки потреби, необхідно з'ясувати чи враховані зміни в номенклатурі і асортименті призначеної до випуску продукції та чи враховані зміни питомих витрат на одиницю продукції, а також чи враховані заходи щодо підвищення технічного рівня виробництва та праці [31, 342]. Загальна потреба підприємства в тому чи іншому виді матеріалів становить:

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

де  $P_o$  – загальна потреба;

Пп – потреба у виробництві;

Пе – потреба в експериментально-дослідних роботах;

Пр – потреба у ремонті;

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

Зн – запас на початок аналізованого періоду [30, 251].

В основу розрахунку потреби підприємства в виробничих запасах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів. Норма – це завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції та її конкурентоспроможність. Після перевірки потреби в матеріальних ресурсах визначають джерела їх покриття та забезпечення [30, 252]. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво, використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників за договорами (додаткова заготівля).

Завданням аналізу виробничих запасів підприємств є виявлення причин незадовільного забезпечення підприємства окремими видами ресурсів, розробка конкретних організаційно-технологічних, а також економічних заходів мобілізації виявлених резервів, спрямованих на поліпшення забезпеченості необхідними товарно-матеріальними цінностями і підвищення віддачі від них. Виробничі запаси розглядають, як частину матеріальних ресурсів, що не вступили у виробничий процес, але їх наявність на підприємстві в заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи. Аналіз термінів і обсягів поставок матеріалів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою запасів відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками [35, 206]. Забезпеченість (мінімальний запас) днів становить:



$$Z_{\min} = N_0 / D_{\text{п}}, \quad (3.2)$$

де  $N_0$  – запас того чи іншого виду матеріалу;

$D_{\text{п}}$  – добова потреба у цьому матеріалі.

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

Розміщення коштів підприємства має дуже велику роль в фінансовій діяльності та підвищенні його ефективності, тому в процесі аналізу активів підприємства в першу чергу належить вивчити зміни в їх складі та структурі і необхідно дати їм оцінку.

Проаналізуємо склад та структуру активів ТОВ „Люстдорф” (табл. 3.1).

Аналіз даних табл. 3.1 свідчить, що загальна вартість майна ТОВ „Люстдорф” збільшилась на 23877 тис. грн.. Це відбулося за рахунок збільшення оборотних активів. У 2015р. сума оборотних активів становила 10614 тис. грн., а в 2017р. –27116тис. грн. Таким чином спостерігаємо збільшення оборотних активів на 16502 тис. грн. (69,1%). Також зросла сума необоротних активів на 7375 тис. грн. (30,9%). На протязі 2015-2017рр. витрати майбутніх періодів не здійснювалися.

Таблиця 3.1

Аналіз складу і структури активів ТОВ „Люстдорф”,  
2015–2017рр.

Показники	2015р.		2016р.		2017р.		Відхилення 2017р. від 2015р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
Необоротні активи	18735	63,8	28458	60,6	26110	49,1	7375	-14,7
Оборотні активи	10614	36,2	18525	39,4	27116	50,9	16502	14,7
Усього	29349	100	46982	100	53226	100	23877	-
Матеріальні оборотні засоби	2943	27,7	6659	35,9	7096	26,2	4153	-1,5

Грошові кошти та їх еквіваленти	727	6,9	1889	10,2	3959	14,6	3232	7,7
Дебіторська заборгованість	6891	64,9	9906	53,5	15900	58,6	9009	-6,3
Інші оборотні активи	52	0,5	72	0,4	161	0,6	52	0,1
Всього оборотних засобів	10613	100	18525	100	27116	100	16503	-

Примітка. Розраховано автором на основі річних звітів ТОВ «Люстдорф» за 2015 – 2017 рр.

Динаміка складу та структури активів ТОВ „Люстдорф” наведена на рис. 3.1.

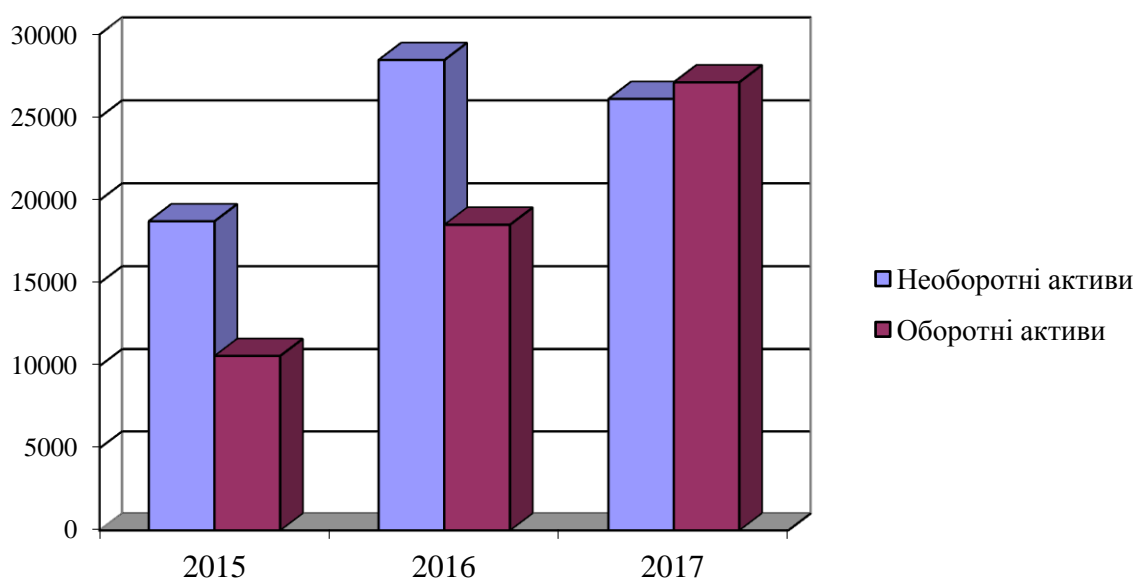


Рис. 3.1. Динаміка складу та структури активів ТОВ „Люстдорф”, 2015-2017рр.

Аналіз динаміки складу і структури активів дає можливість установити розмір абсолютного та відносного приросту чи зменшення активів

підприємства й окремих його видів. Приріст активу свідчить про розширення діяльності підприємства.

Аналіз оборотних матеріальних активів ТОВ „Люстдорф” проведемо за допомогою табл. 3.2.

Аналізуючи табл. 3.2, можна зробити висновок про збільшення суми виробничих запасів – на 2944 тис. грн., та готової продукції – на 1107 тис. грн.

Таблиця 3.2

Аналіз оборотних матеріальних активів ТОВ „Люстдорф”, 2015–  
2017рр.

Показники	2015р.		2016р.		2017р.		Відхилення 2017р. від 2015р.	
	тис. грн.	питом а вага, %	тис. грн.	питом а вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	%
Виробничі запаси	1722	58,5	4449	66,8	4666	65,8	2944	7,3
Незавершене виробництво	-	-	42	0,6	102	1,4	-	-
Готова продукція	1221	41,5	2168	32,6	2328	32,8	1107	-8,7
Усього матеріальних оборотних засобів	2943	100	6659	100	7096	100	4153	-

Примітка. Розраховано автором на основі річних звітів ТОВ «Люстдорф» за 2015 – 2017 рр.

Динаміка оборотних матеріальних активів ТОВ „Люстдорф” в 2015–2017рр. наведена на рис. 3.2.

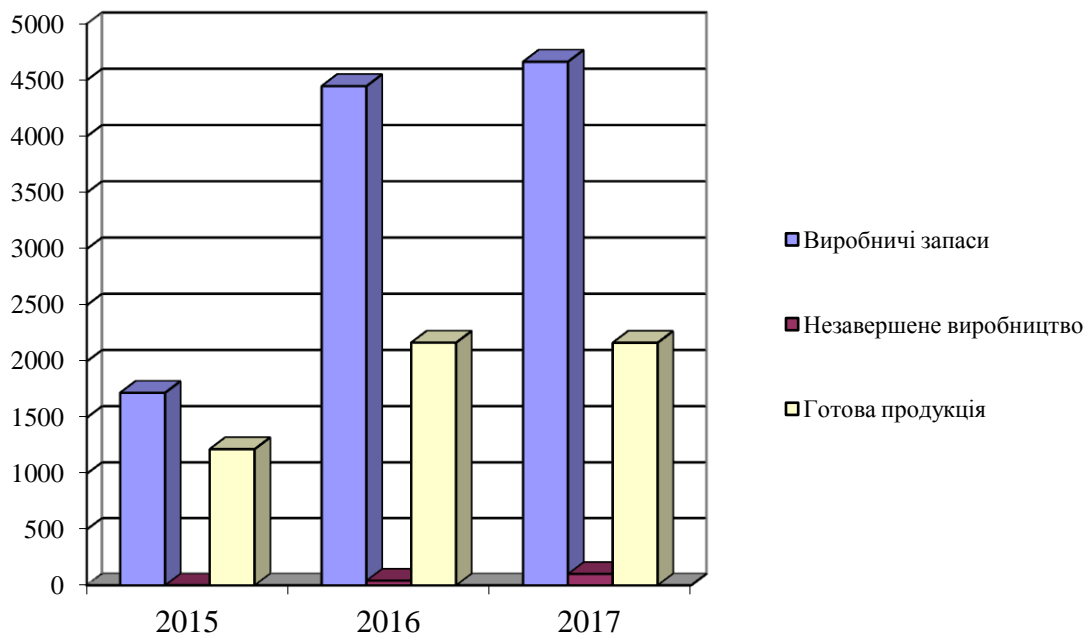


Рис. 3.2. Динаміка оборотних матеріальних активів ТОВ „Люстдорф”, 2015–2017рр.

У сучасних умовах господарювання, за наявності конкуренції як невід’ємного елемента ринкової економіки та складнощів реалізації і збуту продукції промислові підприємства продають її, використовуючи форми послідовної оплати.

З метою покращення забезпеченості ТОВ „Люстдорф” запасами доцільно визначити оптимальний розмір поставок, застосувавши модель «економічного обґрунтування розміру поставки». Ця модель базується на виборі розміру поставки, яка мінімізує витрати на доставку та зберігання, крім того дана модель дозволяє: прискорити оборотність запасів; забезпечити безперервність виробництва; знизити ризик старіння та псування запасів. Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

$$Ko^{2017} = \frac{1071261}{4557,3} = 23 \text{ (оборотів)} \quad (3.3)$$

$$Ko^{2016} = \frac{88277,8}{3085,4} = 28 \text{ (оборотів)}$$

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей та зниження його в 2017 році до 23 оборотів означає погіршення організації взаємозв'язків з клієнтами.

Тривалість обороту ( $To$ ) виробничих запасів представляє собою кількість днів, яка необхідна для перетворення виробничих запасів в грошову форму і є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності.

$$To^{2017} = \frac{360}{23} = 16 \text{ (днів)} \quad (3.4)$$

$$To^{2016} = \frac{360}{28} = 13 \text{ (днів)}$$

Термін оборотності в 2017 році не скоротився це є негативним фактором.

Мета аналізу показників використання виробничих запасів полягає в зниженні частки матеріальних витрат в собівартості продукції. Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах та перевитрати матеріалів при їх використанні може певною мірою компенсуватися економією їх у виробничому процесі, але для цього необхідно провести оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів за допомогою системи різноманітних показників, зокрема таких як: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, коефіцієнт використання матеріалів; швидкість оборотності (тривалість обороту), коефіцієнт оборотності (кількість оборотів). Матеріаломісткість продукції є узагальнюючим вартісним показником та визначається як співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції та показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції. Аналіз матеріаломісткості проводиться у наступному порядку: – визначається

загальна оцінка матеріаломісткості продукції; – аналізується зміна матеріаломісткості за окремими елементами витрат; – визначається вплив зміни факторів на матеріаломісткість продукції; – визначається вплив факторів на матеріаломісткість. Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості [38, 140]. Аналіз матеріаломісткості проводиться за структурно-логічною, адактивною, краткою або мультиплікаційною факторними моделями. Матеріаловіддача дозволяє не лише оцінити зміни фактичного рівня використаних ресурсів у порівнянні з попередніми періодами, але виявити резерви збільшення обсягів виробництва. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції відображає не тільки рівень використання матеріальних ресурсів, але ще структуру виробництва продукції, тобто є воно матеріаломістким чи ні (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз матеріаломісткості продукції на ТОВ «Люстдорф» у 2016-2017 рр.

Показник	2016 рік	2017 рік	Відхилення (+,-)
Матеріаломісткість	0,88	0,85	-0,03
Матеріаловіддача	0,62	0,67	0,05
Коефіцієнт оборотності	28 оборотів	23 оборотів	-5 обороти
Рівень оборотності	13 днів	16 днів	3 днів

Примітка. Таблиця 3.3 розрахована автором на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Люстдорф».

За даними таблиці бачимо, що в 2017 році знизився показник матеріаломісткості на -0,03 пунктів, а показник матеріаловіддачі збільшився, що є позитивним явищем. Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих

запасів. Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей. Тривалість обороту виробничих запасів представляє собою кількість днів, яка необхідна для перетворення виробничих запасів в грошову форму і є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності.

Є багато варіантів різних методик проведення аналізу використання виробничих запасів, у яких пропонуються різноманітні показники та фактори, які впливають на них [74, 5]. Відображення того чи іншого економічного явища за допомогою показників, які враховували б всі його характерні ознаки без найменших похибок, практично неможливе. Через це майже кожний показник має елемент умовності [66, 349].

Всі показники ефективної діяльності підприємства перебувають під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників, які залежать та не залежать від діяльності підприємств. Внутрішні чинники розглядають з двох позицій: ті, які характеризують рівень прогресивності застосовуваних конструкторських рішень (вдосконалення технології виробництва, вироблення товарів з легких та дешевих матеріалів) та ті, що відображають прогресивність технологічного використання матеріалів, купованих виробів і відходів.

До зовнішніх чинників належать: зміна ринкових цін на сировину, матеріали, паливо, енергію та на готову продукцію; невиконання постачальниками зобов'язань щодо термінів, розмірів та номенклатури поставок, а також якості сировини, яку поставляють та витрачають.

Дослідивши діяльність ТОВ «Люстдорф» можемо визначити чинники, що впливають на відхилення фактичної матеріаломісткості від нормативної, а саме:

- неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів;
- нерациональний розподіл матеріалів;
- відхилення у технології виготовлення виробів, що спричиняє додаткові відходи.

Всі ці причини, зрештою,

призводять до втрати частини коштів, витрачених на виробничі запаси, а також зниження показників ефективної діяльності підприємства.

### **3.2. Аналіз ефективності використання інших запасів**

Комплексне вивчення стану та розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства, у тому числі й ТОВ «Люстдорф» у взаємозв'язку з його технічним рівнем та соціальним розвитком колективу для оцінки виконання заданих показників, виявлення внутрішньогосподарських резервів та підвищення ефективності виробництва є основним завданням проведення діагностики діяльності підприємства. При його виконанні використовуються матеріали обліку оперативної, статистичної та бухгалтерської, звітності, нормативні та планові дані, технічна інформація; визначається вплив на ефективність виробничої діяльності техніки та технології, організації виробництва та праці, планування та керування, фінансування, кредитно-грошових відносин. Якість аналізу забезпечується застосовуваними методами та прийомами, повнотою та вірогідністю інформації, кваліфікацією виконавця. Початковим етапом проведення такої діагностики є аналіз готової продукції. Під час проведення здійснюють оцінку виконання плану і динаміки виробництва, оптимальності та напруженості плану, виявляють фактори які впливають на обсяг виробництва, шукають і виявляють внутрішні резерви підприємства щодо збільшення випуску продукції тощо.

Основним недоліком сучасної методики економічного аналізу є його недостатня оперативність, яка не дозволяє керівникам вчасно оцінити досягнуті результати, розрахувати ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, оперативно використовувати одержану інформацію в управлінських цілях, хоч власне дані завдання формують мету внутрішнього аналізу [28, 281].

Для ефективного управління виробничою діяльністю використання показників економічного аналізу, які характеризують її з значним запізненням, недостатньо. Як зазначає Бабаєв Ю. А. лише «при



єдності економічного та оперативного аналізу можна всесторонньо вивчити роботу підприємства і окреслити перспективи його подальшого розвитку» [7, 7], тому що на відміну від наступної аналітичної інтерпретації показників оперативний аналіз за часом проведення близький до моменту здійснення господарських операцій. Хоча він використовується на всіх рівнях управління, найбільшою його питома вага є при обґрунтуванні управлінських рішень, котрі стосуються безпосередньо процесу виробництва. Саме тут застосування цього аналізу допомагає виявляти причини невідповідності фактичних результатів запланованим, резерви їхнього покращення, своєчасно приймати відповідні міри, тому що базою для його проведення є інформаційне забезпечення первинного обліку та безпосереднє спостереження за процесом виробництва. З іншого боку, такий аналіз сприяє зміцненню внутрішньогосподарського обліку, адже необхідність постійного оцінювання підсумків виробничої діяльності та вчасного усунення помилок зміщує центр ваги саме на цей облік. Таким чином, оперативна спрямованість аналізу має визначатись швидким реагуванням та втручанням у необхідних випадках у процес виробництва для забезпечення безперервного та ефективного функціонування господарської діяльності підприємства в результаті повсякденного вивчення виконання планових завдань, що неможливе без перебудови підходу до формування облікового процесу вже на стадії складання й виконання первинної документації.

Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства, маючи на увазі, що першим етапом проведення оперативного аналізу є діагностика виробництва молочної продукції в цілому і за асортиментом. Її починають із дослідження динаміки валової продукції та товарної продукції, розрахунку темпів їхнього збільшення та приросту. Саме ці показники є вихідними стосовно наступних кроків аналітичної інтерпретації економічної ефективності діяльності менеджерів галузі (табл. 3.4).

Таблиця 3.4  
виробництва продукції  
«Люстдорф» за 2015-2017 рр.

Динаміка  
на ТОВ

Показник	2015	2016	2017
1. Готова продукція, %	120,3	120,4	128,7
2. Базисні темпи росту, %	120,5	120,6	128,9
3. Ланцюгові темпи росту, %	110,4	100,2	107

Примітка. Таблиця 3.4 розрахована автором на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Люстдорф».

Таким чином, за три роки 2015 – 2017 рр. обсяг виробництва молочної продукції збільшився на 8,4%. В цілому характеристику динаміки виробництва молочної продукції можна дати за середньорічним темпом зростання. Проаналізуємо структуру і динаміку витрат на виробництво та дамо оцінку ефективності зміни структури витрат (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз витрат на виробництво і собівартість продукції  
ТОВ «Люстдорф»

Види витрат	Сума витрат, тис.грн		Структура витрат, %		Відхилення звітного періоду до планового	
	Минулий період (2016р.)	Звітний період (2017р.)	Минулий період (2016р.)	Звітний період (2017р.)	Суми витрат (+,)грн	Структури витрат,%
Матеріальні затрати	74910,5	91361,4	71,5	68,3	16450,9	-3,2
Витрати на оплату праці	5598,5	7415,2	5,3	5,5	1816,7	0,2
Відрахування на соціальні заходи	1936,4	2585,7	1,8	1,9	649,3	0,1
Амортизація	4374,7	3989,1	4,3	3	-385,6	-1,3
Інші операційні витрати	17960,6	28350,0	17,1	21,3	10389,4	4,2

Усього витрат	104780,7	133701,4	100	100	28920,7	0
---------------	----------	----------	-----	-----	---------	---

Примітка. Розраховано автором на основі річних звітів ТОВ «Люстдорф» за 2016 – 2017 рр.

За результатами проведеного аналізу бачимо наступну ситуацію: рівень витрат, які понесло ТОВ «Люстдорф» протягом останнього року зріс на 28920,7 тис. грн. Значний вплив на таке збільшення мала стаття витрат за елементом матеріальні витрати, яка зросла у 2017 році на 16450,9 тис. грн.. Що стосується усіх решту елементів витрат, то їх рівні теж збільшились: на оплату праці на 1816,7 тис. грн., відрахування на соціальні заходи на 649,3 тис. грн., проте амортизаційні відрахування зменшились на 385,6 грн., інші витрати збільшились на 10389,4 тис. грн.. Таку тенденцію підтверджують зміни і в структурі витрат: зменшили питому вагу матеріальні витрати й амортизаційні, інші – збільшили. На наш погляд, підприємству варто звернути увагу на матеріальні витрати, посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів, чи не виникають випадки крадіжок або нестач, які можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей на процес виробництва продукції. Таким чином, ефективний оперативний аналіз готової продукції можливий у комплексі з іншими основними елементами оперативного управління, оскільки прийняття оптимальних управлінських рішень можливе лише на основі інтерпретації облікових даних.

Економічний аналіз обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів – це комплексне вивчення обліку МШП, їх забезпечення з метою виявлення можливостей підвищення ефективності використання. Мета аналізу обліку МШП на підприємстві полягає в інформаційному забезпечення та всебічній оцінці досягнутих результатів у оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої оптимізації.

Цей аналіз носить комплексний характер та базується на достовірній, повній інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід означає узгодження та одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів, визначення та

вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень. Стан МШП на ТОВ «Люстдорф» наведено у (табл.3.6)

Таблиця 3.6

## Аналіз малоцінних та швидкозношуваних предметів на ТОВ

Показники	2016	2017	Відхилення	«Л юст дор ф» за 201 6 - 201 7
МШП	34,00	58,00	24,00	
1.Інструменти	14,22	22,21	7,99	
2.Спецодяг і взуття	7,9	13,94	6,04	
3.Канцелярське приладдя	8,65	11,82	3,17	
4.Аптечки з медик.	1,89	2,56	0,67	
5.Кухонний посуд	3,11	4,67	1,56	
6.Госп.інвентар	6,27	8,63	2,36	
7.Зас.інд.захисту	7,86	9,92	2,06	
8.Інші	0,1	0,25	0,15	

рр. (тис.грн.)

Примітка. Таблиця 3.6 розрахована автором на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Люстдорф».

Враховуючи вище відзначене можна зробити висновок, що в результаті того, що інструменти зросли на 7,99 тис. грн; збільшення спецодягу і спецвзуття на 6,04 тис. грн; засоби індивідуального захисту збільшились на 2,06 тис. грн, призвело до збільшення малоцінних та швидкозношуваних предметів на 2,06 тис. грн; збільшення господарського інвентаря на 2,36 тис. грн., збільшило малоцінні та швидкозношувані предмети на 2,36 тис. грн; канцелярське приладдя збільшилось на 3,17 тис. грн, кухонний посуд збільшився на 1,56 тис. грн, аптечки з набором медикаментів на 0,67, інші на 0,15 тис. грн., що призвело до збільшення малоцінних та швидкозношуваних

предметів до відповідної суми. Отже, за останні два роки показники швидкозношуваних і малоцінних предметів зросли на 24 тис. грн. Найбільшу вагу мають такі елементи структури: інструменти, спецодяг та взуття та засоби індивідуального захисту. Інші статті даного розділу такі як: канцелярське приладдя, кухонний посуд, аптечки з набором медикаментів, інші також зросли, але не так суттєво. Для удосконалення аналітичної роботи на базовому підприємстві необхідно оперативно опрацьовувати інформацію, в потрібних для кожної функціональної підсистеми розрізах та бути сполучною ланкою, яка узгоджує роботу окремих підсистем для досягнення спільної мети. Ця підсистема має включати всі аналітичні завдання, потрібні для інших функціональних підсистем [30, 220]. При використанні такої підсистеми значно підвищується аналітичність інформації, вихідні дані розробляються у вигляді графіків, таблиць, діаграм, тобто в наочних формах, які полегшують використання їх в процесі виконання необхідних завдань. У роботі підприємства об'єктивність та повнота підрахунку резервів залежить від цілеспрямованості їх пошуку, яка визначається структурою затрат на виробництво. Резервами росту об'єму продукції можуть бути – покращення плану матеріально – технічного забезпечення, підвищення ефективності використання палива, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів, зменшення матеріаломісткості продукції по затратам палива, запасних частин, МШП та поліпшення запасів. На рівень матеріаломісткості впливає чимало факторів, їх слід виділити та виключити із суми матеріальних витрат та обсягу продукції для оцінки рівня матеріаломісткості продукції. Аналіз питомої матеріаломісткості готової продукції, дозволяє з'ясувати ефективність виробництва однорідної продукції на підприємствах молокопереробної галузі. Особливу увагу підприємства повинні приділяти заходам по удосконаленню виготовлення продукції [31, 321]. При зниженні матеріаломісткості продукції по затратам виробничих запасів виникає їх економія, яка створює можливість отримати додаткову продукцію, отже, зростає продуктивність праці, фондівіддача основних фондів, прибуток

підприємства, рентабельність виробництва. Збільшення затрат на матеріали, паливо, запасні частини, МШП змушує підприємство додатково залучати їх виробництво, що означає втрати у випуску продукції. Щоб попередити помилки розрахункового відділу, бухгалтерії та інших відділів підприємства керівництву необхідно використовувати нові прикладні програми, які зараз існують у великій кількості та асортименті. Вони дозволяють поліпшити полегшити працю людини [30, 253]. Отже, узагальнення результатів аналізу є дуже важливим етапом роботи, так як на цій стадії роблять відповідні висновки та приймають управлінські рішення щодо надходження, збереження та використання матеріалів, палива, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів.

### **Висновок до розділу 3**

1. Дослідивши діяльність ТОВ «Люстдорф» визначено чинники, які впливають на високу матеріаломісткість, а саме: нераціональний розподіл сировини і матеріалів, їх невимірність; неповне здійснення заходів щодо економії сировини і матеріалів; відхилення у технології виготовлення продукції, що спричиняє додаткові відходи і витрати.

2. Встановлено, що для покращення забезпеченості ТОВ „Люстдорф” запасами доцільно визначити оптимальний розмір поставок, застосувавши модель «економічного обґрунтування розміру поставки». Ця модель

базується на виборі розміру поставки, яка мінімізує витрати на доставку та зберігання, крім того дана модель дозволяє: прискорити оборотність запасів; забезпечити безперебійність виробництва; знизити ризик старіння та псування запасів.

3. Визначено, що функціями оперативного контролю виробничих запасів є: контроль їх використання шляхом порівняння їх фактичної величини з нормативнорецептурно - технологічною необхідною величиною.

4. Досліджено, що для встановлення комплексної оцінки результатів діяльності підприємства в тому числі і ефективності використання оборотних матеріальних ресурсів важливе значення має методика послідуочого аналізу на основі даних фінансової звітності.

## **ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ**

Провівши дослідження обліково-аналітичної інформації про стан та використання оборотних матеріальних ресурсів і відображення її в системі звітності ми прийшли до наступних висновків і пропозицій:

1. Аналіз наукових праць дозволив уточнити сутність поняття оборотні матеріальні ресурси, як об'єкта обліку і підтверджує необхідність однозначного його трактування як матеріальні цінності. Виходячи з аналізу нормативно-правових документів, у яких вживається цей термін, можна

зробити висновок про те, що термін «матеріальні цінності» за економічним змістом відповідає терміну «запаси». Характерні вони тим, що мають великий обсяг первинних (фактичних) даних, які потрібно збирати та обробляти вони споживаються цілком і повністю переносять свою вартість на новий продукт, замінюються після кожного виробничого циклу, і на які спрямовується праця людини в процесі отримання готового продукту, виконання робіт, надання послуг. В роботі досліджена класифікація запасів і встановлено, що загальноприйнятою класифікацією запасів є класифікація за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва. Досліджено роль і значення оборотних матеріальних ресурсів у виробничій діяльності підприємств.

2. Створення в Україні спільних підприємств вимагає дальшого впровадження в національну облікову практику Міжнародних стандартів звітності. Оцінка запасів в зарубіжних країнах має деякі відмінності від методики національної оцінки, які зумовлені особливостями національного обліку, а також нормативно-правовою базою. На практиці підприємство вибирає для себе найпростіший метод оцінки запасів, який би можна було легко поєднати з законодавством. Однак, вибір методу оцінки та обліку запасів суттєво впливає на фінансовий стан підприємства та фінансові результати його діяльності поточного, а також наступних періодів. Лише за умови використання методу FIFO собівартість запасів при системі періодичного та постійного обліку однакова.

3. В роботі досліджена роль та завдання бухгалтерського обліку та аналізу запасів. Важливим завданням, яке виникло перед вітчизняною наукою і практикою бухгалтерського обліку, є формування такої інформації, яка б об'єктивно та оперативно відображала господарську ситуацію в межах підприємства, спрямовувала управлінський персонал на вибір ефективних шляхів розвитку підприємств, зокрема молокопереробної галузі, яка задовольняє першочергові потреби суспільства.

4. Проведені дослідження показали, що в технологічному виробництві



молочної продукції є свої специфічні риси, які необхідно враховувати при побудові облікового процесу. Кожна наступна операція починається не раніше, ніж закінчиться обробка всієї сировини з попередньої партії, що зумовлює накопичення молочної сировини у очікуванні певного часу до початку операції. Саме ці особливості виробництва мають суттєвий вплив на здійснення контролю за якісним використанням виробничих запасів.

Дослідження поведінки виробничих запасів, необхідно здійснювати саме з урахуванням специфіки виробництва. Запропонована нами класифікація запасів для підприємств молочної промисловості враховує їх участь у процесі виробництва.

Запропонована модель децентралізованого управління молочними підприємствами на основі поділу підприємства на центри відповідальності дозволяє контролювати основні показники господарської діяльності кожного підрозділу, їх вплив на діяльність підприємства в цілому.

5. Визначено, що для підприємств молочної промисловості найбільш ефективним, з точки зору достовірності визначення вартості власних напівфабрикатів і готової продукції і контролю затрат виробничих запасів є попередільний метод з напівфабрикатним варіантом обліку затрат і калькулювання собівартості з елементами нормування затрат виробничих запасів. Попередільний метод калькулювання за напівфабрикатного варіанту передбачає групування витрат на виробництво та розрахунок собівартості продукції кожним переділом. При цьому зростає необхідність визначення внутрішньосистемної ціни напівфабрикату, за якою він передаватиметься до наступного переділу.

На сучасному етапі все більшого розвитку набувають зарубіжні системи калькулювання собівартості у вітчизняній практиці, але їх сутність та характеристики не відповідають умовам побудови обліку витрат та калькулювання собівартості на підприємствах молочної промисловості. Адже, використання цих методів не дає змогу розраховувати фактичну собівартість продукції на кожному переділі виробничого процесу,

контролювати витрати та відповідальність керівників таких підрозділів. Проаналізувавши можна зробити висновок, що найбільш пристосованим до особливостей виробничої діяльності підприємств молочної промисловості є метод калькулювання за стадіями життєвого циклу товару.

6. Метою складання фінансової звітності молокопереробного підприємства є надання користувачам достовірної, повної і неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства для прийняття рішень. Застосування комп'ютерних технологій у ТОВ «Люстдорф» дає можливість формувати велику кількість оперативних і послідуєчих звітів про наявність запасів, їх рух, ефективність використання, що в кінцевому рахунку сприяє виконанню трьох основних функцій бухгалтерського обліку: створенню інформації для управління діяльністю підприємства, забезпеченню збереження майна власника і отриманню достовірної інформації про величину фінансових результатів, яка отримана підприємством протягом певного звітного періоду.

7. Дослідивши результати діяльності ТОВ «Люстдорф» визначено чинники, які впливають на високу матеріаломісткість, а саме: нераціональний розподіл сировини і матеріалів, їх невимірність; неповне здійснення заходів щодо економії сировини і матеріалів; відхилення у технології виготовлення продукції, що спричиняє додаткові відходи і витрати. Це привело до того, що рівень оборотності виробничих запасів значно знизився у 2017 році порівнянно з 2016 роком з 28 до 23 оборотів, що означає погіршення організації взаємозв'язків з клієнтами, а тривалість оборотності в 2017 році зросла з 13 до 16 днів, що є негативним фактором.

Впровадження дієвої методики аналізу сприятиме більш раціонально використовувати наявні матеріальні ресурси, знаходити внутрішні резерви для збільшення виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції.

Встановлено, що для покращення забезпеченості ТОВ „Люстдорф” запасами доцільно визначити оптимальний розмір поставок, застосувавши модель «економічного обґрунтування розміру поставки». Ця модель базується на виборі розміру поставки, яка мінімізує витрати на доставку та зберігання, крім того дана модель дозволяє: прискорити оборотність запасів; забезпечити безперебійність виробництва; знизити ризик старіння та псування запасів.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Алборов Р.А. Бухгалтерський управлінський облік (теорія і практика) / Р.А.Алборов. - М .: Видавництво "Річ і сервіс", 2005. - 224с.
2. Алборов Р.А. Вибір облікової політики підприємства в 2000 році. Принципи та практичні рекомендації. Видання 2-е, доповнене і перероблене. - М .: ІКЦ "ДІС", 2006. - 128 с.

3. Аткинсон Е., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управлінський облік, 3-є видання .: Пер. з англ. - М .: Видавничий дім "Вільямс", 2015.
4. Басманов І.А. Теоретичні основи обліку і калькулювання собівартості промислової продукції / Под ред. проф. В.А. Новака. - М .: Фінанси, 2004. - 167 с.
5. Безруких П.С. Облік і калькулювання собівартості продукції. - М .: Фінанси, 2004. - 320 с.
6. Бойко С.В. Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика: Дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2005.
7. Булгаков С. В. Управлінський облік / С. В. Булгаков. -Київ: Видавництво Київського державного економічного університету, 2011. - 176 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 512 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
- 10.Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
- 11.Бутинець Ф.Ф.,Горецька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута” 2012. – 544с.
- 12.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.05 0106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир: Ч.П. «Рута», 2013. – 544 с.

13. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
14. Бухгалтерський облік: Підручник / І.І.Бочкарева, В.А.Бичков і ін. ; Під ред. Я.В.Соколова. - М. : ТК Велбі, Вид-во Проспект, 2014. - 768 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник (за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця). Житомир: РУТА, 2002.
16. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хом'яка В.І. Лемішовського. – 7-ме вид. доп. і перероб. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка" "Інтелект-Захід" 2008. – 1224с.
17. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том І. Посібник для застосування нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку в Україні. / За ред. В.М. Пархоменка та В.М. Жука. К.: ІАЕ, 2014. 826 с.
18. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Автори: проф. Ф.Ф. Бутинець, доц. Н.М. Малюга. Навчальний посібник для студентів вузів. – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 480 с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2011. – 672 с.
20. Бухгалтерський фінансовий облік : [навчальний посібник] / За ред. Чебанова Н., Василенко Ю. – К.: знання, 2012. – 672 с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2016. – 726 с.
22. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. Посібник / Р. М. Воронко. – Львів: “Магнолія-2006”, 2010. –744 с.
23. Герасим П.М. Податковий облік і звітність на підприємствах : Навч. посіб. /П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин: К.: Професіонал, 2004.–448с.

24. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник.- К.: Лібра.2011.- 840с.
25. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : [навчальний посібник] / Н. М. Грабова Ю. Г. Кривонос – К.: А.С.К.,2011 – 416 с.
26. Грабова Н., Кривоносов Ю. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: навч.посібник. КАСК, 2011, 416с.
27. Губачева О.М. Облік у зарубіжних країнах / О. М. Губачева, С. І. Мельник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
28. Додонов А.А. Проблеми бухгалтерського обліку в промисловості. - М.: Економіка, 2004. - 327 с.
29. Економіка підприємств: Підручник / За ред. Покропиво С. Ф. – Київ : КНЕУ, 2011. – 420 с.
30. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2010. – 864 с.
31. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. Шкарабана С. І., Сапачова М. І. – Тернопіль : ТАНГ, 1999. – 405 с
32. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. Чумаченка М.Г. – Київ : КНЕУ, 2011. – 540 с.
33. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І.Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012.– С. 85-134
34. Журавель Г.П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки : Навчальний посібник / Г.П. Журавель, Я.Д. Крупка, М.С. Палюх і інші. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.
35. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

- 36.Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
- 37.Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
- 38.Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
- 39.Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
- 40.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).
- 41.Івашкевич В.Б. Бухгалтерський управлінський облік: Учеб. для вузів. - М. : Юристь, 2013. - 618 с.
- 42.Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навч. посіб.] / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2013. – 349 с.
- 43.Інформаційно-аналітичний портал про молоко і молочне скотарство. Офіційний сайт. [Електронний ресурс] / Інформаційно-аналітичний портал про молоко і молочне скотарство. – 2018. – Режим доступу : <http://www.milk.ua.info>
- 44.Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10. – 98 С. 229–233.
- 45.Контроль і ревізія : [Практикум: Учеб. посіб.] / За ред. Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко – К. : Знання, 2013р. – 202 с.

- 46.Косміна Р. М. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / Р. М. Косміна – Київ : Вища школа, 2013. – 174 с.
- 47.Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. посібн. / В.С.Лень, В.В.Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 556 с.
- 48.Личук Н. Облік виробничих запасів в системі управління оборотними активами підприємства // Наукові конференції. Доступно з: <http://intkonf.org/lichuk-n>
- 49.Лишаленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [навчальний посібник] / О. В. Лишаленко – Київ : Видавництво “Центр Учбової літератури”, 2013. – 524 с.
- 50.Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. – К.: Видавництво «Центр навчальної літератури», 2015. – 296с.
51. Луговий В.А. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг): Методика і практикум. - М .: Фінанси і статистика, 2000. - 144 с.
- 52.Маргуліс А.Ш. Калькулювання собівартості в промисловості. - М .: Фінанси, 2000. - 249 с.
- 53.Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000р.
- 54.Монстенська Т.Л. Показники стану підприємств молочної промисловості України // Наукові праці НУХТ.- К.: НУХТ, 2009. - №29 – С.91-94.
55. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868.
56. Миколаєва С.А. Особливості обліку витрат в умовах ринку: система "директ-костинг". - М .: Фінанси і статистика, 2003. - 128 с.



- 57.Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Л. А. Янковська, З. Б. Живко, М. О. Живко [та ін.]. – Львів : Магнолія 2006, 2015. – 383 с.
- 58.Олійник Т. О. Проблеми організації обліку на складах підприємств / 100 Т. О. Олійник, Н. В. Резніченко // Всеукр. наук.-вироб. журнал “Сталий розвиток економіки”. – 2011. – № 7. – С. 204-207.
- 59.Орлов І. В. Звітність підприємств: Навч. посібник. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.
- 60.Остапчук Т.П. Організація внутрішньогосподарського контролю // Вісник ЖДТУ. – 2014. – №1 (27). – С. 24.
- 61.Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / О. Охрамович // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 48-52.
62. Палій В.Ф. Організація управлінського обліку. - М .: Бератор-Прес, 2013. -224 с
63. Попковська П.Я. Виробничий облік в АПК: теорія і методологія. - Мн .: ТОВ "Інформпрес", 2011. - 216 с.
- 64.Пархоменко В. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. –2008. – № 6. – С. 21-23.
- 65.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу з: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id).
- 66.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» – Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
- 67.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com.ua>

68. Приймак О. Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управлінні підприємством, 2015. – 231с.
69. Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В.Сайко – К.:, 2004. – 21 с.
70. Скирпан О. П. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / О. П. Скирпан, М. С. Палюх – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 395 с
71. Смоляр В.І., Коломієць Т.А. Технологія виробництва молока – стан та перспективи розвитку // Молочное дело. – 2006. – № 4. – С. 52-53.
72. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / В. В. Сопко – К. : КНЕУ 2010. – 578с.
73. Сорокіна О. С. Управлінський облік виробничих запасів на підприємствах / О. С. Сорокіна // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць., 2011. – Вип. 35. – С. 349-351.
74. Сук П. Л. Облік виробничих запасів / П. Л. Сук, Л. О. Черниш // 2015. – № 1. – С. 7-10.
75. Теорія бухгалтерського обліку : [навчальний посібник]. – 2-ге вид., / За ред. Швець В. Г. – К.: 2014. – 444 с.
76. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. - 6- те вид., допов. і перероб. - К. : Алерта, 2013.- 981 с
77. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : [підручник] / Н. М. Ткаченко – Київ : А.С.К., 2016. – 784 с.
78. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студ. вищ. навч. завідомо суперечною інтересам. екон. спец. - 7-е вид., Доповн. і перераб. - К. : А.С.К., 2015. - 864 с.

- 79.Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей : 102 [навчальний посібник] / Гарасим П.М., Кізима А.Я. та інші. За ред. Хомина П.Я. –Тернопіль : Астон, 2010. – 288 с.
- 80.Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. Підручник.За Податковим кодексом Укр,,: Огійчук М.Ф.,2011. – 1042 с.
- 81.Харитонов А. Запаси: обліковуємо правильно / А. Харитонов. // Баланс, 2007.– № 45.– С. 4-5.
- 82.Чумаченко Н.Г. Методи обліку і калькулювання собівартості промислової продукції. - М .: Фінанси і статистика, 2000. - 144с.