

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільська академія народного господарства

На правах рукопису

Кундеус Олександр Михайлович

*Облік та аналіз використання
виробничих запасів: сучасний стан і
перспективи розвитку*

(на прикладі підприємств скляної
промисловості України)

Спеціальність: 08.06.04 –
бухгалтерський облік, аналіз і аудит

Дисертація

на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,
професор

Остап'юк М. Я.

Тернопіль
2002

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| ВСТУП | 3 |
| РОЗДІЛ 1. Організаційно-методичні засади обліку виробничих запасів | 10 |
| 1. 1. Виробничі запаси як основний фактор процесу виробництва | 10 |
| 1. 2. Організаційно-методичне обґрунтування класифікаційних характеристик сировини та матеріалів, методи їх оцінки | 18 |
| 1. 3. Особливості нормування виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості..... | 36 |
| Висновки до першого розділу | 50 |
| | |
| РОЗДІЛ 2. Бухгалтерський облік виробничих запасів в умовах формування ринку | 52 |
| 2. 1. Діюча практика обліку виробничих запасів та необхідність його удосконалення..... | 52 |
| 2. 2. Напрями вдосконалення обліку сировини і матеріалів..... | 67 |
| 2. 3. Облік виробничих запасів з використанням комп'ютерної техніки... .. | 85 |
| Висновки до другого розділу | 94 |
| | |
| РОЗДІЛ 3. Аналіз використання виробничих запасів у скляній промисловості..... | 96 |
| 3. 1. Система показників ефективності використання виробничих запасів | 96 |
| 3. 2. Аналіз матеріаломісткості продукції скляної промисловості та резерви їх зниження | 105 |
| 3. 3. Оперативний економічний аналіз використання виробничих запасів | 117 |
| Висновки до третього розділу | 131 |
| | |
| ВИСНОВКИ | 133 |
| | |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 137 |
| | |
| ДОДАТКИ | 151 |

ВСТУП

Актуальність теми. В результаті переходу від централізованої планової до ринкової економіки в Україні необхідно створити власну економічну модель системи господарювання, в якій якомога повніше і гармонійніше поєднувалися б традиційні ринкові атрибути, особливості національного менталітету та економіко-соціальної структури суспільства. Як показує практика, нині основні акценти ставлять переважно на такі стабілізуючі чинники, як податкова реформа, фінансово-кредитна політика, приватизація державного майна тощо. Але очевидно, що ці зусилля у процесі стабілізації народногосподарського комплексу не дадуть позитивного результату, якщо окремі підприємства виявляться недієздатними в нових умовах господарювання. Тому зміцнення фінансового стану, стабілізація роботи окремих підприємств у підсумку приведуть до підняття економіки України.

В умовах переходу до ринку основою стабільної роботи підприємства є висока продуктивність праці, зниження матеріаломісткості продукції, а на їх основі – отримання максимального прибутку. Оскільки основа будь-якого матеріального виробництва – виробничі запаси, то важливу роль у підвищенні ефективності їх використання на підприємстві має відіграти насамперед правильна організація бухгалтерського обліку та аналізу. Підвищення ритму скляного виробництва, складність економічних зв'язків вимагають орієнтації обліку і аналізу на одержання оперативної інформації про їх витрачання, що дасть змогу керівникам різних рівнів приймати оперативні рішення у разі допущення відхилень від норм.

Скляна промисловість належить до галузей із середнім рівнем матеріаломісткості. Питома вага затрат сировини і матеріалів у собівартості продукції зі скла становить від 30% до 50%. Цей факт свідчить, що раціональне використання виробничих запасів має для даної галузі суттєве

значення. Проте дослідження практики обліку та аналізу на підприємствах скляної промисловості показали, що облік та аналіз використання сировини і матеріалів має ряд недоліків і потребує вдосконалення. До них належать зокрема: відсутність в галузі прогресивних методів обліку витрачання сировини і матеріалів, використання середньостатистичних норм витрат, непристосованість первинної документації до галузевих особливостей, низький рівень комп'ютеризації облікових процесів, відсутність методики аналізу ефективності використання матеріальних цінностей.

Вказані недоліки значною мірою зумовлені тим, що до цих пір відсутні інструктивні матеріали, які б регулювали в галузі питання нормативного обліку витрат сировини і матеріалів. Є типові інструкції, але вони не враховують особливості технології скляного виробництва. Те ж саме можна сказати і про організацію обліку та аналізу в умовах використання комп'ютерної техніки.

Розвиткові теорії і практики обліку та аналізу використання виробничих запасів присвячено багато праць як вітчизняних дослідників: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Я. А. Гончарука, З. В. Гуцайлюка, В. П. Завгороднього, В. І. Єфіменка, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Б. М. Литвина, Є. В. Мниха, В. С. Рудницького, Б. Ф. Усача, І. Д. Фаріона, Р. В. Федоровича, В. Г. Швеця, М. Г. Чумаченка, С. І. Шкарабана, І. Г. Яремчука, так і зарубіжних: Є. В. Алтухова, Х. Андерсона, С. Б. Барнгольц, С. І. Волкова, Є. П. Козлової, Д. Колдуелла, Б. Нідлза. Однак в них досліджуються, як правило, загальні питання, не пов'язані із специфікою скляної промисловості.

Важливість зазначених проблем, необхідність удосконалення системи обліку та аналізу виробничих запасів на підприємствах галузі і обумовило вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання та основні напрямки дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.
Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт

Тернопільської академії народного господарства і належить до держбюджетної теми “Дослідження та розробка концептуальних основ формування національної системи бухгалтерського обліку в Україні” (№ держреєстрації D 199U001045). Особисто автором розроблено методику обліку і аналізу використання виробничих запасів, яка є підрозділом названої теми.

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у розробці теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аналізу надходження й витрачання сировини і матеріалів у скляному виробництві для підвищення якості управління матеріальними затратами. Досягнення мети передбачало формування та вирішення наступних наукових і практичних завдань:

- дослідити економічний зміст категорій “матеріальні цінності”, “матеріальні ресурси”, “предмети праці”, “виробничі запаси”, їх склад, класифікацію та оцінку;
- проаналізувати чинну організацію та методику бухгалтерського обліку виробничих запасів та виявити шляхи їх вдосконалення;
- розробити окремі регістри з обліку оприбуткування, зберігання та витрачання сировини і матеріалів у скляному виробництві;
- подати пропозиції щодо розмежування обліку сировинних матеріалів, необхідних для створення шихти (суміші для варіння скломаси), та обліку скломаси для виготовлення скловиробів;
- дослідити методологію та організацію нормування витрат сировини і матеріалів в умовах нормативного методу обліку;
- сформулювати систему показників для визначення ефективності використання матеріальних ресурсів із пристосуванням до умов скляної промисловості;

– внести пропозиції щодо вдосконалення оперативного економічного аналізу використання виробничих запасів у скляному виробництві.

Об'єктом дослідження є господарські операції і процеси, пов'язані із наявністю і рухом виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості України.

Предметом дослідження є методика і організація обліку та аналізу виробничих запасів, її вплив на результати фінансової діяльності, розмір податків, управління підприємствами скляної промисловості України.

Методи дослідження. Методологічними засадами дисертаційної роботи є положення економічної теорії, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, які стосуються проблем обліку та аналізу виробничих запасів. В процесі дослідження використовувались загальнонауковий діалектичний метод (обґрунтування категорій “матеріальні цінності”, “матеріальні ресурси”, “предмети праці”, “виробничі запаси”), а також методи аналізу і синтезу (нормування виробничих запасів), логічного та історичного (класифікація та оцінка виробничих запасів), індукції (аналіз витрачання виробничих запасів), порівняння (аналіз матеріаломісткості продукції), та інші прийоми статистично-економічного дослідження.

Наукова новизна результатів дослідження. Новизна досліджень полягає у вдосконаленні організації бухгалтерського обліку та аналізу, розробці організаційних і методичних процедур класифікації та оцінки виробничих запасів, застосування яких сприятиме підвищенню ефективності їх зберігання та витрачання в нових умовах господарювання.

На підставі виконаних досліджень одержані наступні основні наукові результати, що складають наукову новизну дослідження:

– уточнено визначення категорій “матеріальні цінності,” які представляють собою сукупність засобів та предметів праці, ”предмети праці”, які складаються із матеріальних ресурсів та незавершеного

виробництва, “матеріальні ресурси”, до складу яких входять виробничі запаси та енергія (електрична, теплова), “виробничі запаси”, якими є сировина і основні матеріали, допоміжні матеріали, тара, комплектуючі та напівфабрикати, запасні частини та паливо;

– доповнено діючу класифікацію виробничих запасів, за роллю у процесі виробництва і за фізико-технічними властивостями та ознаками, та удосконалено методику їх оцінки за первісною вартістю із використанням методики розподілу транспортних витрат між видами предметів праці пропорційно їх маси, а не вартості (зараз застосовується несистемна класифікація виробничих запасів);

– змінено структуру відомості № 5.1 шляхом введення додаткових граф в частині надходження та витрачання запасів із відображенням запропонованого автором розподілу транспортно-заготівельних витрат.

– сформовано методичні підходи щодо розмежування обліку сировинних матеріалів, необхідних для створення шихти (суміші для варіння скломаси), та обліку скломаси для виготовлення скловиробів, результатом яких є складання окремих калькуляцій по шихті і скломасі (нині такий облік не здійснюється);

– запропоновано удосконалену методику нормування виробничих запасів, основу якої складає аналіз впливу технології та організації виробництва на витрачання кожного виду сировини і матеріалів, підбору вимірювачів, визначення структури норми та її розрахунку за елементами;

– запропоновано систему показників використання виробничих запасів для умов скляного виробництва: а) питому вагу місцевої сировини (крейди, піску) у загальній вартості основних матеріалів; б) коефіцієнт використання скломаси; в) коефіцієнт використання склобою; г) питому вагу склобою у вартості скломаси, застосування яких дозволить покращити аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів (в даний час використовуються окремі із перерахованих показників);

– розроблено пропозиції по удосконаленню оперативного економічного аналізу витрачання ресурсів, суть яких полягає у переорієнтації на більше використання натуральних, а не вартісних показників.

Практичне значення отриманих результатів. Реалізація пропозицій автора сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерського обліку, аналізу та контролю за зберіганням і раціональним використанням виробничих запасів підприємств скляної промисловості.

Результати дослідження можуть бути використані у процесі подальшого реформування системи бухгалтерського обліку та аналізу підприємств скляної промисловості України.

Запропоновані у дисертації рекомендації та пропозиції щодо методики оцінки виробничих запасів та окремі регістри руху сировини і матеріалів ухвалені до впровадження у практику діяльності ВАТ “Бережанський склозавод” (довідка № 07/2020) та ВАТ “Рогачинський завод скловиробів”(довідка № 60). Окремі пропозиції та розрахунки надіслані до Асоціації підприємств скляної промисловості “Скло України” для розробки та впровадження “Інструкції з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції підприємств скляної промисловості України”.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати досліджень автор представив на науково-практичних конференціях з проблем обліку та аудиту в Україні, зокрема Міжнародній науково-практичній конференції “Україна та її регіони у світовій глобалізуючій системі”, що відбулась 12–13 квітня 2000 р. у Донецьку, науково-практичній конференції “Економічні та гуманітарні проблеми розвитку суспільства у третьому тисячолітті”, що відбулася 27–28 квітня 2000 р. у Рівному, регіональній науково-практичній конференції “Стратегія сталого розвитку Закарпаття: еколого-економічні та соціальні моделі”, що відбулася 30 листопада 2001 р. в Ужгороді та на методичній конференції з питань трансформації бухгалтерського обліку на підприємствах скляної промисловості згідно

вимог національних стандартів, що відбулася в Українській державній корпорації промисловості будівельних матеріалів в 2001 р. у Києві.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 7 робіт, у тому числі 5 статей у наукових фахових виданнях і 2 статті у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій. Загальний обсяг публікацій становить 3.5 друкованих аркушів.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1. 1. Виробничі запаси як основний фактор процесу виробництва

В умовах ринкової економіки кінцева мета діяльності підприємства, товариства, фірми – отримання прибутків. Для цього необхідно якомога повніше і достовірніше визначити, згрупувати і розподілити витрати, понесені тим чи іншим суб'єктом діяльності. У їх питомій вазі провідне місце займають матеріальні витрати. Так, на підприємствах скляної промисловості ці витрати становлять в середньому 44% у собівартості продукції.

Отже, витрати суттєві, але ними займатися неможливо через відсутність теоретичної бази. Так, донині існує термінологічна плутанина у поняттях “матеріальні цінності”, “предмети праці”, “матеріальні ресурси”, “матеріали”, “виробничі запаси”, яка вносить негативні елементи в теоретичні основи організації обліку виробничих запасів, стримує вирішення завдань механізованого обліку окремих видів матеріальних цінностей.

Запаси як категорію товарного виробництва частково досліджували ще англійські економісти А. Сміт та Р. Оуен, а потім – К. Маркс [82]. Теорія відтворення останнього згодом була закладена в основу методологічної бази для дослідження виробничих запасів з метою розробки теоретичних основ організації обліку.

Згідно з цією теорією, матеріальні запаси властиві кожному суспільному виробництву, яке базується на суспільному розподілі праці.

Матеріальні запаси створюють із сукупної маси матеріальних цінностей у сфері їх виробництва та обігу.

На думку багатьох економістів, зі зростанням масштабів виробництва й підвищенням продуктивності праці за допомогою кооперації, розподілу праці та застосування машин збільшується і маса сировини, допоміжних матеріалів, які входять у щоденний процес відтворення. Абсолютна величина запасів, що існують у формі виробничого капіталу, помітно зростає. Однак, щоб виробничий процес був безперервним, незалежно від того, поповнюється цей запас щоденно чи потижнево, необхідно, щоб виробництво мало більший запас сировини і матеріалів, ніж його використовують щоденно або потижнево. З цього випливає, що запаси – одна з основних і необхідних умов здійснення кожної стадії процесу відтворення. Вони забезпечують його стабільність і безперервність.

Разом з цим, матеріальні запаси охоплюють у народному господарстві значну частину сукупного суспільного продукту і національного доходу.

Про високу питому вагу виробничих запасів у собівартості продукції та її динаміку свідчать дані на рис. 1. 1 і 1. 2.

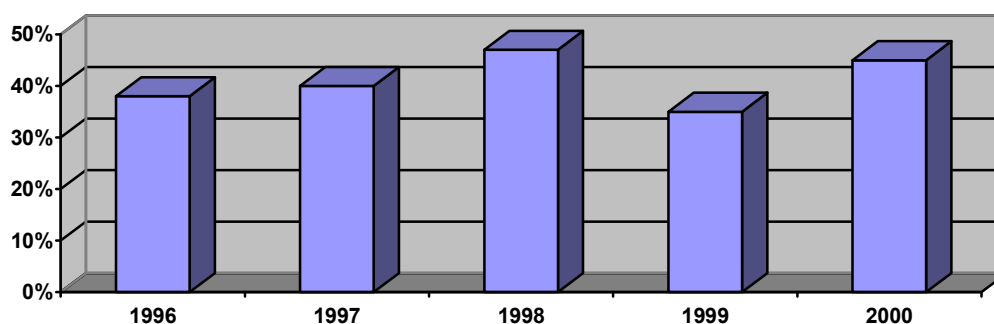


Рис 1. 1. *Питома вага матеріальних витрат у виробничій собівартості продукції та динаміка їх зміни на ВАТ “Бережанський склозавод”.*

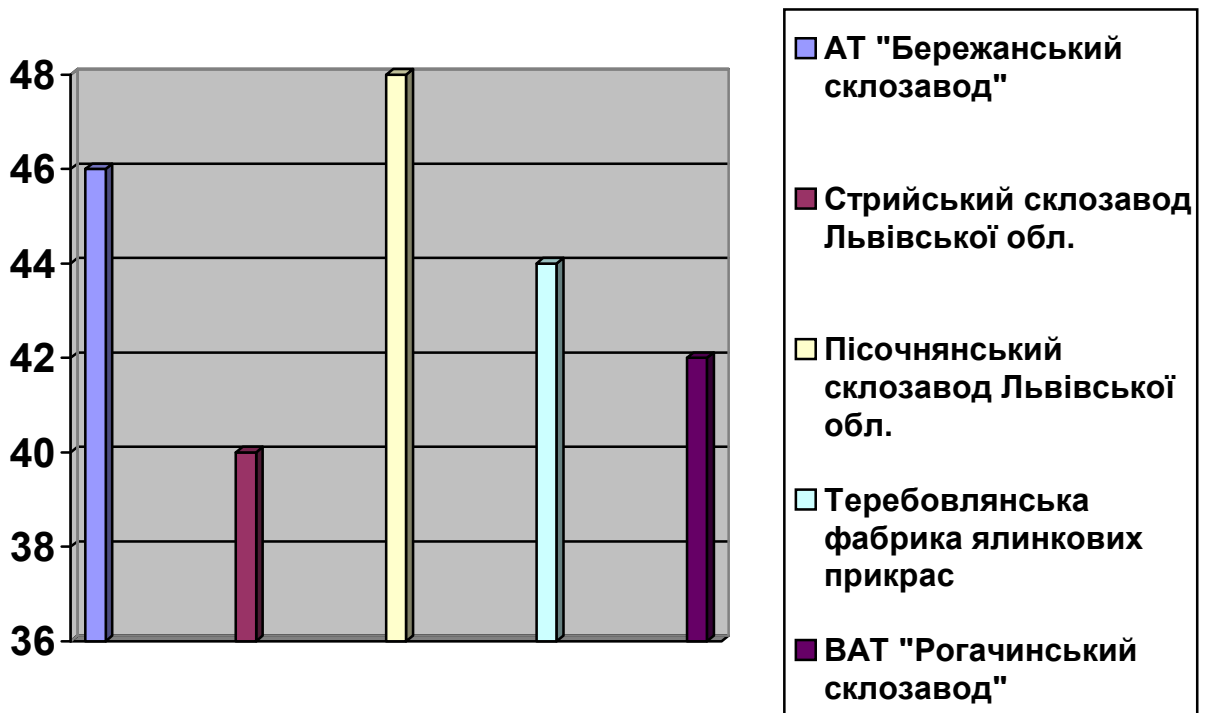


Рис. 1. 2. Динаміка питомої ваги матеріальних витрат у собівартості продукції окремих підприємств скляної промисловості України за 2001 р.

В Українській державній корпорації промисловості будівельних матеріалів питома вага виробничих запасів в обігових засобах за 2001 р. становила 43% ¹. Питома вага виробничих запасів на підприємствах Західного регіону за останніх 5 років представлена у додатку А.

Предмети праці, що знаходяться у запасі, мають корисні властивості, тобто здатність задовольнити певні потреби виробництва, і одночасно є носіями вартості: являють собою єдність вартості і споживчої вартості. Трактуючи поняття "матеріальні запаси", слід враховувати матеріально-речовий зміст виробничих запасів, наявних у запасі, та їх виробничі корисні властивості. Проводячи дослідження щодо оборотних засобів у запасах матеріальних цінностей, слід враховувати насамперед вартісну характеристику цінностей, наявних у запасі, тобто у межах, в яких прийнято оцінювати матеріальні цінності у запасах. Це підтверджує і бухгалтерська практика: у другому розділі активу бухгалтерського балансу показано

оборотні активи у запасах товарно-матеріальних цінностей, які визначають за даними інвентаризації, та їх оцінки, прийнятої в обліку (фактична собівартість).

Варто звернути увагу на те, що у бухгалтерському балансі вказують вартість предметів праці, які надійшли на підприємство, але ще не оплачені, тобто запаси цінностей, в які підприємство-одержувач не вклало засобів.

Звідси випливає, що бухгалтерський облік, який відображає реальний рух предметів праці у нерозривному зв'язку з їх вартістю, фіксує у звітності єдність споживчої вартості й вартості облікованих на дату складання балансу інших залишків речових елементів оборотних засобів. У “Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”, затвердженому постановою КМ України від 3 квітня 1993 р. № 250, яке діяло до 1 січня 2000 р., говориться, що до матеріалів належать: сировина, основні й допоміжні матеріали, покупні напівфабрикати, будматеріали, паливо і запасні частини, тара. Вивчення та аналіз “Положень...” засвідчили, що у цьому документі ототожнені поняття “матеріали” і “матеріальні цінності”. Аналогічне трактування цього питання подано й у монографії А. К. Марченка [83, с. 30] і праці З. В. Кирьянкової, А. Д. Трусова [59, с. 96], де також не знаходимо пояснення відмінностей у цих поняттях. Очевидно, автори розуміють їх як одні й ті ж предмети праці. Д. І. Пальменштейн вживає лише термін “виробничі запаси”, маючи на увазі “матеріали” [106, с. 54].

Згідно із запропонованою ним класифікацією важко зорієнтуватися в особливостях організації обліку напівфабрикатів, палива, запасних частин та інших матеріальних цінностей. Поділ основних матеріалів на сировину і матеріали має суто умовний характер: вони однаковою мірою можуть бути основою готових виробів.

Як відомо, К. Маркс [82, с. 160] говорив лише про “сирий” матеріал, не розділяючи його на сировину і матеріали, тобто предмети праці, безпосередньо дані природою. “Всі предмети, які залишається праці лише

¹ Дані статистичної звітності по Українській державній корпорації промисловості будівельних матеріалів.

вирвати із безпосереднього зв'язку із землею, – писав Маркс, – є дані природою предмети праці” [82, с. 160]. Предмети, до яких вперше прикладають працю, і які втрачають безпосередній природний зв'язок із землею, а також ті, до яких вже була прикладена праця, називають сирим матеріалом (сировиною).

Як вказував К. Маркс, “... якщо сам предмет праці уже був профільтрований працею, ми його називаємо сирим матеріалом, наприклад, добута руда, яка перебуває у процесі промивання. Кожен сирий матеріал є предмет праці, як не усякий предмет праці є сирим матеріалом лише у цьому випадку, якщо він уже набув змін при застосуванні праці” [82, с. 162].

Такої ж думки дотримується група авторів, які вважають, що предмети праці – це речовина природи, на яку людина діє в процесі праці, піддаючи її обробці [39, с. 16].

На думку А. Б. Борисова, матеріальні цінності – це цінності у речовій формі: майно, товари, предмети, а виробничі запаси – це сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина його оборотних засобів, ще не включених у процес виробництва, оскільки вони не надійшли на робочі місця [10, с. 86].

Проф. В. В. Сопко до виробничих запасів відносить сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, тару, запасні частини та ін. [139, с. 227]. Оскільки автор у розділі обліку придбання виробничих запасів використовує поняття “матеріальні виробничі запаси” [139, с. 232], можна зробити висновок, що невстановлене обладнання, яке знаходиться на складі, не включають до складу виробничих запасів.

Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств й організацій та інструкції про його застосування, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291, до виробничих запасів відносять сировину й

матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали і матеріали, передані у переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення та інші. Проте у першому томі “Економічної енциклопедії” знаходимо таке визначення виробничих запасів: “Виробничі запаси – це засоби виробництва на складах підприємства для забезпечення безперебійного виробничого процесу, які постійно перебувають в обігу і поповнюються” [38, с. 582], тобто засоби виробництва складаються із засобів і предметів праці. Однак при цьому не зрозуміло: а) чи усі засоби праці слід відносити до виробничих запасів; б) як бути із готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

Протилежної думки, з якою ми згодні, дотримується М. Терехов, який вважає, що запаси виробничі – це частина оборотних коштів на підприємстві, які не залучено до процесу виробництва [38, с. 583].

Враховуючи вищесказане, слід, на наш погляд, запропонувати визначення категорії матеріальних цінностей, матеріальних ресурсів, предметів праці та виробничих запасів згідно з додатком Б. Тобто, матеріальні цінності слід розуміти як предмети праці та засоби праці. Предмети праці – це сировина і основні матеріали, напівфабрикати, паливо, енергія, незавершене виробництво тощо. Виробничі запаси – це частина предметів праці, які становлять основу продукції, що виготовляється, надають їй необхідних якостей та беруть участь у процесі її виробництва. Це поняття набагато стисліше, ніж предмети праці, а тим більше – матеріальні цінності. До них у скляній промисловості, на нашу думку, слід віднести сировину та основні матеріали, допоміжні й тарні матеріали, паливо і запасні частини. Матеріальні ресурси, на нашу думку, складаються із виробничих запасів та енергії (електричної, теплової). Оскільки в умовах ринку одним із важливих чинників реалізації продукції є упаковка, і, крім цього, на підприємствах, які ми досліджували, за даними аналітичного обліку питома вага тари і тарних матеріалів у виробничих запасах за 1998–2001 рр. становить 32–44 %, то з допоміжних матеріалів, на наш погляд, в окрему

групу необхідно виділити тару і тарні матеріали (картон, кольорові коробки та інші пакувальні матеріали).

При цьому не можна погодитися з професором З. В. Гуцайлюком, який вважає, що до матеріальних ресурсів слід віднести не лише сировину, основні матеріали і купівельні напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо і пальне, запасні частини для ремонту, тару і тарні матеріали, а й інструмент, господарський інвентар та інші малоцінні предмети й такі, що швидко зношуються [28, с. 5], оскільки останні є засобами праці і не можуть бути включені у виробничі запаси, що є предметами праці. Це підтверджує практика: так, у проекті нового Податкового кодексу поняття “малоцінні та швидкозношувані предмети” взагалі немає. Немає його і в світовій практиці, а нам це поняття залишила у спадок радянська система господарювання.

Необхідність перебування матеріалів у запасах зумовлена незбігом термінів виготовлення і поставок продукції з її споживанням на інших підприємствах, перевищенням розмірів поставок над необхідною потребою у матеріальних цінностях упродовж певного часу тощо. Звернімося до прикладу в галузі дослідження: якщо пісок надходить на підприємство партією 60 тонн, а середньодобове споживання – 6 тонн, то в момент надходження утворюється запас матеріалів на 10 днів. Якщо з моменту надходження матеріальних цінностей і початку їх виробничого споживання є розрив у часі, це зумовить утворення запасів.

При збіганні надходження і споживання матеріальних цінностей потреба у їх запасах може зменшитися. В цих умовах відповідно зростуть вимоги до обліку їх руху. Але, як свідчить практика, час надходження на підприємство засобів виробництва не збігається з часом їх споживання.

Утворення виробничих запасів завжди пов'язане з перервою у процесі відтворення матеріальних цінностей. Цим пояснюється прагнення і зацікавленість у скороченні рівня запасів до мінімальних розмірів, які, разом з цим, не загрожують перебоями у виробництві й обігу виробничих запасів.

Зменшення запасів і використання матеріалів великими партіями у виробництві впливає на зниження собівартості продукції.

Істотний вплив на величину виробничих запасів на підприємствах скляного виробництва має заготівля сировини, зокрема піску на зимовий період. Це пояснюється тим, що при використанні піску, відвантаженого постачальником узимку, збільшується кількість відходів, а також у декілька разів зростають витрати на його розвантаження. Крім цього, за несвоєчасне розвантаження і затримку вагонів підприємство змушене платити залізниці штрафи. Тому виробничі запаси у I і IV кварталах мають тенденцію до зростання, що підтверджують дані табл. 1.1.

Таблиця 1. 1

**Наявність виробничих запасів на окремих підприємствах
скляної промисловості за 2001 р.(тонн) ²**

| Квартали | Підприємства | | | |
|----------|------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|-------------------------|
| | ВАТ “Бережанський склозавод” | ВАТ “Пісочнянський склозавод” | Київський завод художнього скла | Стрийський склозавод |
| 1 | 548 | 326 | 211 | 118 |
| 2 | 189 | 95 | 136 | 36 |
| 3 | 246 | 184 | 85 | 44 |
| 4 | 384 | 213 | 446 | 253 |

Щоб звести до мінімуму відхилення запасів від норм, на нашу думку, керівництву підприємств необхідно:

1. Забезпечити підприємства обіговими коштами згідно з нормативами.
2. Налагодити ритмічну роботу.
3. Забезпечити чіткий облік надходження і зберігання запасів.
4. Передбачити в угодах з керівництвом залізничного транспорту безперебійну роботу останнього.

² Складено на підставі балансів (форма № 1) за 2001 р.

5. Досягти належної упаковки сировинних матеріалів.

Структура виробничих запасів представлена у таблиці 1. 2.

Таблиця 1. 2

**Структура виробничих запасів на ВАТ “Бережанський склозавод”
на кінець року³ (грн.)**

| Показники | 1998 р. | | 1999 р. | | 2000 р. | | 2001 р. | |
|-------------------------------------|---------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|
| | Сума | % | Сума | % | Сума | % | Сума | % |
| Виробничі запаси всього в т. ч.: | 333320 | 100 | 326961 | 100 | 414910 | 100 | 485561 | 100 |
| 1. Сировина та основні матеріали | 59470 | 18 | 87312 | 27 | 96420 | 23 | 119341 | 25 |
| 2. Допоміжні матеріали | 36952 | 11 | 37640 | 12 | 56954 | 14 | 123010 | 25 |
| 3. Тара і тарні матеріали | 147808 | 44 | 140559 | 43 | 170862 | 42 | 154125 | 32 |
| 4. Будівельні матеріали | 78410 | 24 | 43860 | 13 | 56840 | 14 | 67750 | 14 |
| 5. Запасні частини | 10680 | 3 | 17590 | 5 | 33834 | 7 | 21335 | 4 |

Як бачимо, сировина та основні й допоміжні матеріали, тара і тарні матеріали мають у виробничих запасах найбільшу питому вагу. Вони з року в рік зростають, що пов'язано зі збільшенням обсягів виробництва продукції у галузі. Враховуючи, що запасні частини та будівельні матеріали використовують лише для утримання обладнання та ремонтів, вважаємо за необхідне надалі головну увагу зацентувати на перших трьох складових виробничих запасів. Для забезпечення правильності організації обліку необхідна їх класифікація та оцінка.

1. 2. Організаційно-методичне обґрунтування класифікаційних характеристик сировини та матеріалів, методи їх оцінки

Класифікація як наука лежить в основі будь-якої теорії. Вона необхідна і для побудови загальних підходів вивчення облікових процесів. Для того, щоб облікувати господарську діяльність, треба знати її об'єкти,

³ Головна книга-журнал за 1998–2001 рр.

впорядковані за певними принципами, а це можливо за умови побудови класифікаційних рядів.

Вирішення проблеми класифікації предметів праці у скляній промисловості надзвичайно актуальне, оскільки на практиці в обліку виникають суперечки при занесенні того чи іншого виду цінностей до відповідної облікової групи.

Нині, на нашу думку, класифікація матеріалів недосконала. Так, їх класифікують за інтенціональною та екстенціональною ознаками. За першою усі матеріали поділяють на сировину та основні матеріали. Це предмети праці, з яких виготовляють продукт; вони утворюють його матеріальну (речову) основу. При цьому сировиною називають продукцію сільського господарства і видобувної промисловості: зерно, бавовну, худобу, молоко, вугілля, руди тощо, а матеріалами – продукцію обробної промисловості.

За другою ознакою предмети праці поділяють на основні й допоміжні. До основних відносять матеріали, які входять до складу продукту як його основний компонент. Так, у скляній промисловості до них належать сода, пісок, крейда та інші матеріали. Допоміжні матеріали використовують для впливу на основні матеріали для надання виробам певних, попередньо закладених властивостей та параметрів. У скляній промисловості це папір, фарби, скипидар, шліфувальний порошок, алмазні круги та інші матеріали.

Проф. Н. М. Ткаченко [148, с. 159] наголошує на важливості правильно згрупувати матеріальні цінності на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва, зокрема пропонує таку класифікацію:

1. Сировина та основні матеріали.
2. Допоміжні матеріали.
3. Паливо.
4. Тара.
5. Запасні частини для ремонтів.

На думку американських економістів Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла [94, с. 163], на промислових підприємствах виділяють три види матеріальних запасів: сировина, напівфабрикати (незавершене виробництво) і готова для продажу продукція.

Класифікацію матеріалів, стверджує професор В. С. Ластовецький, необхідно здійснювати, виходячи з особливостей їх виробничого використання, зумовлених ступенем тих чи інших видів і груп виробничих запасів, до їх використання у виробництві [67, с. 166]. Професор В. В. Сопко зазначає, що класифікацію матеріалів слід проводити за двома напрямками: економічним і технічним. За першим напрямком в основі класифікації – роль і призначення елементів, за другим – їх однорідність [137, с. 228].

На думку професора З. В. Гуцайлюка, у промисловості прийнята наступна класифікація матеріальних ресурсів: сировина і основні матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; допоміжні матеріали; запаси і продукція підсобного сільського господарства; тара і тарні матеріали; паливо; запасні частини [28, с. 6].

І. Г. Старічков зазначає, що, залежно від виробничого призначення і характеру участі в процесі виробництва, всі матеріали поділяють на дві великі групи: сировина та основні матеріали і допоміжні матеріали. Допоміжні матеріали використовують у процесі виробництва як неосновний компонент при виготовленні того чи іншого продукту або як матеріали, що запобігають псуванню засобів виробництва і готової продукції, тарних та інших матеріалів [141, с. 68].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 сировина і допоміжні матеріали входять до складу запасів. Цим стандартом передбачено, що для бухгалтерського обліку в запаси включають:

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

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів виробів та незавершених технологічних процесів;
- готову продукцію, виготовлену на підприємстві й призначену для продажу, яка відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, придбані підприємством для подальшого продажу;
- малоцінні предмети й такі, що швидко зношуються, які використовують не довше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо їх оцінюють за цим Положенням (стандартом).

Класифікація матеріалів, наведена вище, не відповідає вимогам побудови синтетичного та аналітичного обліку. Тому, на наш погляд, виробничі запаси слід класифікувати на кожному підприємстві, з одного боку, за роллю у виробничому процесі, з іншого – за фізико-технічними властивостями та ознаками, як показано на рис. 1. 3.

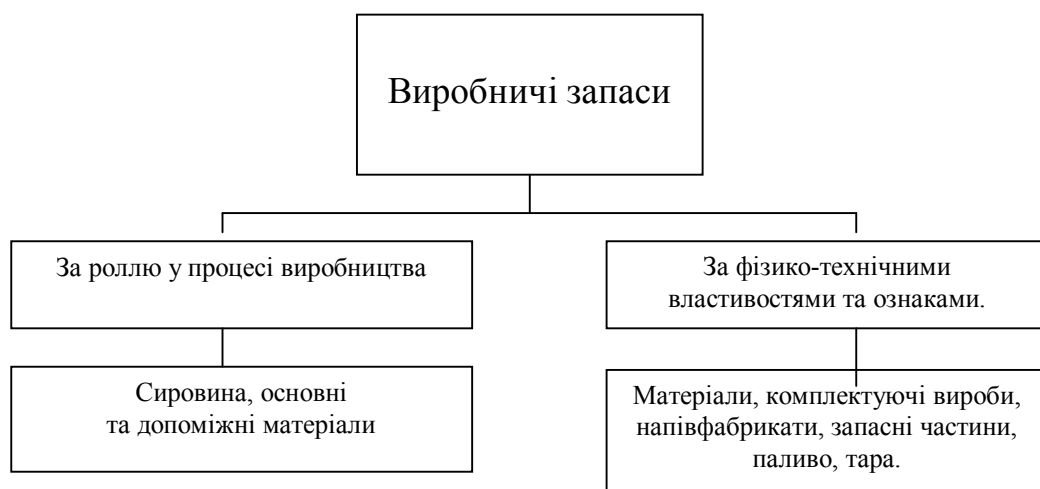


Рис. 1. 3. Класифікація виробничих запасів.

Така класифікація дає змогу поділяти матеріали за видами, сортами, марками, типорозмірами. Кожному найменуванню сорту, розміру присвоюють коротку числову позначку (номенклатурний номер) і записують у спеціальний реєстр, який називають номенклатурою-цінником. У ньому вказують також одиницю виміру і, по можливості, облікову ціну матеріалу.

На нашу думку, кожне підприємство повинно мати розроблений номенклатурний цінник з переліком усіх матеріалів, які використовують у виробництві, з точною назвою, технічною характеристикою, одиницею виміру, номенклатурним номером кожного з них і ціною за одиницю. У цьому питанні ми згодні з професором З. В. Гуцайлюком, який вважає, що класифікація матеріалів за технічними властивостями лежить в основі розробки спеціального номенклатури-цінника систематизованого переліку матеріалів, що використовують у виробництві [28, с. 8]. А у зв'язку з тим, що підприємства скляної промисловості використовують велику кількість найменувань виробничих запасів (понад 1500), обґрунтованим, на нашу думку, є ведення номенклатури-цінника.

Кодування номенклатури-цінника потрібно здійснювати за змішаною порядково-серійною системою, використовуючи семи- і восьмизначні коди. Перших два знаки вказують на синтетичний рахунок, третій – на субрахунок, один або два наступні означають групу матеріалів, решта – різні ознаки та характеристики матеріалу. Інформація, що міститься у номенклатурах-цінниках, крім ціни, належить до умовно-постійної. Оскільки ціни на виробничі запаси часто змінюються, її записують на дискетах, що дає змогу змінювати ціну, і багаторазово використовують для отримання потрібних вихідних даних. Крім загальноприйнятих параметрів, таких як код матеріалу, одиниця виміру, назва і характеристика матеріалу, назва стандарту, ціна, необхідно, на нашу думку, внести місячний норматив запасу певного виду виробничих запасів. Це дасть змогу апарату управління оперативно реагувати на понаднормативні запаси.

Для посилення контролю за витрачанням матеріалів вважаємо необхідним на кожному документі щодо руху матеріалів вказувати не лише найменування матеріалу, а й номенклатурний номер. Номенклатура матеріалів дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та записів у складському і бухгалтерському обліку матеріалів.

Одна з найважливіших особливостей бухгалтерського обліку, що відрізняє його від інших видів обліку (оперативного, статистичного) і робить універсальнішим, – це обов'язковість застосування грошової оцінки.

Оцінка (англ.: valuation; нім.: Wertung (F) [Bewertung (f), Einschätzung (f)]; фр.: évaluation (f) [appreciation]; пол.: wycena [ocena, szacunek]) за словником С. І. Ожегова – думка про цінність, рівень або значення будь-чого.

Власлива лише бухгалтерському обліку, оцінка являє собою один з елементів його методу та спосіб вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел. Процес оцінювання полягає у тому, що натуральні показники, зареєстровані в первинних документах, переводять у грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей.

В історії бухгалтерського обліку немає іншого такого ж складного і суперечливого питання, як проблема оцінки. Спочатку його вирішували стихійно, за бажанням зацікавлених осіб, згодом були зроблені спроби встановити певні правила, методики і процедури оцінки. Отже, це питання було актуальним завжди.

Розглянемо можливі оцінки цінностей, які застосовують нині.

Значну свободу у виборі методики оцінки майна передбачають міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Тут немає обмежень щодо вибору мінімальної оцінки з двох можливих. Згідно з цими стандартами можливі такі варіанти оцінки: за первісною вартістю (витрати на придбання конкретного об'єкта); за відновленою вартістю (сума до оплати при заміні даного об'єкта аналогічним); за чистою вартістю реалізації (ціна продажу мінус торгові витрати і потенційний прибуток); за приведеною вартістю

(дислокована величина майбутніх грошових надходжень від реалізації об'єкта в теорії бухгалтерського обліку, і особливо елементів його методу, в тому числі й оцінки, яка з методологічної точки зору – один із найважливіших аспектів обліку. Протягом усієї історії бухгалтерського обліку вчені намагалися знайти справжню цінність об'єктів обліку.

На жаль, нормативних і методичних розробок та навчальної літератури з питань оцінки сьогодні недостатньо. До 1998 р. в Україні не було жодної наукової праці чи дисертації з оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку, хоча багато методологічних та організаційних питань цієї проблеми потребують подальшого удосконалення в сучасних умовах. Водночас в Росії дослідження у цьому напрямку активну продовжують С. В. Валдайцев, В. П. Григор'єв, В. Е. Йосипов, А. П. Ковальов, А. Н. Козирєв, Й. М. Островкін, Л. А. Сивкова, М. О. Федотова та інші.

В умовах ринкових відносин, коли оцінка майна підприємства – один з найважливіших інструментів, що забезпечують достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності, вона значно ускладнюється у зв'язку з появою нових об'єктів обліку (нематеріальні активи, цінні папери, емісійний доход, курсові різниці, валютні цінності), що мають специфічні методи оцінки. Постійні коливання ринкових цін ускладнюють грошову оцінку майна підприємства.

Як бачимо, за багатовікову історію теорії обліку не розроблено єдиної концепції оцінки, тому що проблема пов'язана з інтересами різних осіб. Усвідомлення цих обставин дає змогу досягти загальної згоди і розробити єдині підходи до проблеми оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку. Вона завжди привертатиме увагу вчених і дослідників у сфері бухгалтерського обліку. У різні часи, залежно від економічної ситуації в країні, ця проблема в тому чи іншому аспекті, у більшому чи меншому обсязі була висвітлена на сторінках періодичних видань, про що свідчать дані табл. 1. 3.

Таблиця 1. 3

Періодичні видання, які висвітлювали проблему оцінки

| № з/п | Назва журналу | Період дослідження | Кількість статей |
|-------|---|----------------------------------|------------------|
| 1. | “Бухгалтерский учет” (Москва) | 1937 р.– перше півріччя 1999 р. | 135 |
| 2. | “Учет и финансы в колхозах и совхозах” (Москва) | 1926–1998 рр. | 126 |
| 3. | “Бухгалтерський облік і аудит” (Україна) | 1994 р. – перше півріччя 1999 р. | 11 |
| 4. | “Бухгалтер” (Україна) | 1996 р. – перше півріччя 1999 р. | 4 |
| 5. | “Світ бухгалтерського обліку” (Україна) | 1997 – 1998 рр. | 2 |
| 6. | “Финансы” (Москва) | 1954 р. – перше півріччя 1999 р. | 62 |
| 7. | “Деньги и кредит” (Москва) | 1954 р. – перше півріччя 1999 р. | 32 |
| 8. | “Аудитор” (Москва) | 1996 р. – перше півріччя 1999 р. | 22 |
| 9. | “Вісник податкової служби України” (Україна) | 1996 р. – перше півріччя 1999 р. | 21 |

Нині в теорії бухгалтерського обліку виділяють спеціальні розділи, присвячені вартісному вимірюванню, оцінці майна і капіталу. Так, у ряді підручників і навчальних посібників з теорії бухгалтерського обліку, виданих останнім часом, також є розділи з оцінки майна, згруповані у табл. 1. 4.

Таблиця 1. 4

Місце оцінки в теорії бухгалтерського обліку (аналіз відповідних розділів підручників і навчальних посібників) [11, с. 27]

| Автор, місце та рік видання | Номер і назва розділу (глави), присвячених оцінці | Питання, що розглядаються |
|--------------------------------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| Росія | | |
| В. П. Астахов, Москва, 1997 г. | Глава 6. Стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет | 6.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета. 6.2. Калькуляция. Ее виды и содержание. 6.3. Учет процесса заготовления. 6.4. Учет процесса производства. 6.5. Учет процесса реализации. |

Продовження таблиці 1. 4

| | | |
|---|--|---|
| М. И. Кутер, Москва, 1997 г. | Глава 5. Оценка – методологический прием бухгалтерского учета | 5.1. Роль и назначение стоимостной оценки объектов бухгалтерского наблюдения. 5.2. Стоимостная оценка объектов бухгалтерского наблюдения. 5.3. Методы начисления амортизации (отражение износа) |
| Ю. А. Бабаев, Москва, 1999 г. | Глава 7. Стоимостное измерение | 7.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете. 7.2. Классификация затрат на производство. Себестоимость продукции. |
| Україна | | |
| В. В. Сопко, Київ, 1998 р. | А.5 Принцип вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку (оцінювання й калькулювання як елементи методу бухгалтерського обліку) | А.5.1. Сутність вимірювання та види вимірників. А.5.2. Оцінювання як прийом бухгалтерського обліку. А.5.3. Калькулювання як прийом бухгалтерського обліку. |
| А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський, Київ, 1999 р. | Розділ 7. Вартісне вимірювання | §1. Сутність та значення вартісного вимірювання. §2. Оцінка господарських засобів (коштів). §3. Калькулювання як засіб методу бухгалтерського обліку. |
| Білорусь | | |
| М. О. Снитко. | Глава 6. Стоимостное измерение и основы учета хозяйственных процессов | 6.1. Сущность стоимостного измерения. 6.2. Общая схема отражения кругооборота средств на счетах. 6.3. Основы учета хозяйственных процессов. |
| Польща | | |
| А. Ярлік, Б. Міхерда | Глава 3. Оцінка майна і капіталів | 3.1. Балансова оцінка. 3.2. Основи оцінки |
| США | | |
| Е. С. Хендриксен, М. В. Ван Бреда Москва, 1997 г. | Глава 14. Оценка активов | Процесс оценки. Оценка приобретения. Оценка выбытия. Правило наименьшей оценки. Цели оценки. |

Питанням, що виникають у зв'язку із застосуванням грошової оцінки, теоретичному аспекту даної проблеми, практиці застосування оцінки сьогодні присвячують підручники, навчальні посібники, монографії, дисертації.

Основні засади оцінної діяльності закріплюють законодавчо. Важливий крок у вирішенні проблеми оцінки – затверджене в Україні 7 липня 1999 р. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, в якому визначена дійсна вартість таких об’єктів, як цінні

папери, дебіторська заборгованість, запаси, основні засоби, нематеріальні активи, чисті активи і зобов'язання, поточні й довгострокові зобов'язання, невидгідні та інші ідентифіковані зобов'язання.

Вивчення питань історії та запровадження обліку в інших країнах збагатить нашу теорію, сприятиме подальшому розвитку облікової практики і взаємопроникненню ідей.

Щоб достовірно визначити собівартість, рентабельність, величину прибутку окремих виробів, крім правильно визначеної у кількісному вираженні питомої ваги матеріальних цінностей у даному виробі, потрібна також достовірна їх оцінка. Е. П. Козлова зазначає, що оцінку матеріалів проводять за оптовими і договірними цінами, плановою і фактичною собівартістю [61, с. 39]. Професор Г. Д. Максименко вказує, що для правильної організації обліку необхідно розробити тверді облікові ціни на основі прийнятих оптових цін і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат [80, с. 43].

На думку професора В. Ф. Палія, оцінку потрібно здійснювати за фактичною заготівельною собівартістю, за купівельними та обліковими цінами і ціною, згідно зі стандартами бухгалтерського обліку [105, с. 3].

При оцінці сировини і матеріалів, вважає професор З. В. Гуцайлюк, виходять з оптової ціни, величини транспортно-заготівельних витрат, націнки збутових організацій, втрат від нестачі сировини і матеріалів “у дорозі” в межах норм природних втрат тощо. А найбільш простим і чітким у поточному обліку є облік матеріалів за оптовими або планово-розрахунковими цінами [28, с. 10].

Професор Я. В. Мех констатує, що матеріали в синтетичному обліку і балансі відображають за фактичною собівартістю їх придбання [86, с. 144].

Професор М. Я. Остап'юк зазначає, що оцінку оборотних матеріальних цінностей у господарських товариствах здійснюють за купівельними цінами, фактичною собівартістю, яку визначають як

середньозважену, за обліковими цінами на день складання балансу [103, с. 112].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси” з майбутніми змінами і доповненнями від 14. 06. 2000 р. сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, тару, що використовують для пакування і транспортування продукції (товарів), та інші виробничі запаси відображають в обліку і звітності за їх первісною вартістю.

Первісна вартість запасів складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачують згідно з договором постачальнику, мінус непрямі податки;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовують підприємству;
- транспортно-заготівельні затрати (заготівля запасів, оплата тарифів за навантажувальні та розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання у запланованих цілях.

Отже, первісна вартість придбаних матеріалів складається з вказаних вище витрат. Хоча оцінка матеріалів за первісною вартістю безпосередньо відповідає принципу реальності обліку, застосовувати її у поточному обліку матеріалів важко. Це пов'язано передусім зі складністю визначення первісної вартості кожного номенклатурного номера матеріалів, кількість яких на великих підприємствах досягає нерідко кількох десятків тисяч найменувань. Для обчислення первісної вартості слід розподіляти інформаційні,

посередницькі послуги і транспортно-заготівельні витрати за видами матеріалів, приєднуючи їх до купівельної вартості кожного з видів.

Однак такі витрати у більшості випадків спільні для кількох видів матеріалів і розподіляються умовно. Тому поточний облік матеріалів за первісною вартістю застосовують нечасто, як правило, на тих підприємствах, де використовують невелику номенклатуру матеріалів, або вони надходять великими партіями. Тому внесено зміни до Положення (стандарту) № 9 “Запаси”, які передбачають ведення транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку, і принцип розподілу даних витрат, який нічим не відрізняється від того, що існував до цього нововведення. Питання розподілу інформаційних і посередницьких послуг й транспортно-заготівельних витрат було розглянуте у виступі А. А. Бойчука на Міжнародній науковій конференції у Житомирі 23–24 листопада 2000 р. [126, с. 26].

При оцінці матеріальних цінностей за купівельними цінами слід визначити сам термін “купівельні ціни”. Купівельні – це преїскурантні або договірні ціни, а також фактурні ціни, тобто вартість матеріальних цінностей на підставі даних рахунку-фактури постачальника. Фактурні ціни визначають за преїскурантом або договором, у тому числі різними націнками, знижками, додатковими витратами і транспортними послугами.

Облікові ціни застосовують як спрощений засіб в умовах використання для оцінки матеріальних оборотних засобів фактичної собівартості. Суть цього методу в тому, що для кожного виду матеріалів, зареєстрованих у номенклатурній книзі, розробляють облікову ціну, яку протягом певного періоду застосовують для поточної оцінки руху матеріальних цінностей.

Фактичну заготівельну собівартість визначають у кінці місяця шляхом регулювання оцінки матеріальних цінностей за обліковими цінами на величину відхилення фактичної собівартості від облікових цін. Відхилення визначають для груп матеріальних цінностей у відсотках до їх вартості за

обліковими цінами. Відсоток відхилень використовують для визначення фактичної собівартості витрачених виробничих запасів.

Є кілька варіантів визначення облікових цін, з них два – найпоширеніші.

Перший – на рівні преїскурантних або договірних цін. Відхилення у цьому випадку – це величина транспортно-заготівельних витрат за даний період.

Другий варіант передбачає встановлення облікових цін на рівні преїскурантних чи договірних та планової суми ТЗВ, або як середньозваженої величини фактичної заготівельної собівартості, розрахованої за певний попередній період. Відхилення означають економію або перевитрати заготівельної собівартості від планової (облікової).

Оскільки наша промисловість перейшла на роботу в умовах ринку за відсутності чітко встановлених преїскурантом цін, одні й ті ж матеріальні цінності можуть надходити на підприємства за декількома цінами. Тому, на нашу думку, в основу оцінки необхідно покласти відпускні ціни постачальників згідно з прайсами. При цьому слід зобов'язати відділ матеріально-технічного постачання здійснювати придбання виробничих запасів саме за цими цінами. Звичайно, у разі відхилення – проводити їх розрахунок.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають значну свободу вибору методик оцінки вибуття матеріальних оборотних засобів. Так, стандарт № 2, розроблений Комітетом міжнародних бухгалтерських стандартів, рекомендує такі методи оцінки вибуття матеріально-виробничих запасів:

- 1) перша партія – до надходження, остання – до відпуску (ФІФО);
- 2) середньозважена собівартість;
- 3) остання партія – до надходження, перша – до відпуску (ЛІФО);
- 4) метод базових запасів;
- 5) метод специфічної ідентифікації;
- 6) наступна партія – до надходження, перша – до відпуску (НІФО);

7) ціна останнього запуску.

Метод ФІФО передбачає оцінку матеріальних цінностей за цінами придбання (заготівельною собівартістю), якщо вона менша від ціни продажу. Різниця відображає можливий прибуток. Ціну придбання визначають як середню зважену величину з усієї партії закуплених матеріальних цінностей або за вартістю першої придбаної одиниці. Використовують правило: “Першим прийшов – першим пішов”. ФІФО – це метод оцінки за початковою вартістю.

Метод ЛІФО: матеріальні цінності оцінюють за ціною реалізації, якщо вона менша від ціни придбання (заготівельної собівартості). Різницю відображають як приховані збитки. Тут застосовують правило: “Останній прийшов – перший пішов”.

Методи оцінки, рекомендовані національними стандартами бухгалтерського обліку в умовах змінної за часом тенденції та динаміки ціни, призводять до отримання різних результатів. Слід зазначити, що принцип ФІФО актуалізує грошову оцінку при одночасній дезактуалізації цінового механізму, а принцип ЛІФО відзначається зворотною дією, тому в умовах зростання цін застосування принципу ЛІФО більш виправдане.

Розрахунок здійснено у табл. 1. 5.

Таблиця 1. 5

**Оцінка використання матеріалів (картон марка Г)
за методами середньої зваженої, ЛІФО та ФІФО за грудень 2001 р.**

| Зміст операції | Кількість (тонн). | Ціна, грн. | Сума, грн. |
|---|----------------------|---------------|--------------|
| Залишок на 1-е число | 2 | 390 | 780 |
| Надійшло 2.12.01 р. | 10 | 410 | 4100 |
| Надійшло 8.12.01 р. | 12 | 430 | 5160 |
| Надійшло 20.12.01 р. | 60 | 440 | 26400 |
| Всього із залишком | 84 | | 36440 |
| Витрачено за методом середньої зваженої | 40 | | 17350 |
| Витрачено за методом ФІФО | 40 | | 17080 |
| Витрачено за методом ЛІФО | 40 | | 17600 |
| Залишки на кінець місяця | | | |
| За методом середньої зваженої | 44 | | 19090 |
| За методом ФІФО | 44 | | 19360 |
| За методом ЛІФО | 44 | | 18840 |

Наведені дані свідчать, що при зміні ціни на картон МГ в лютому, застосувавши метод оцінки ЛІФО, підприємство віднесе найбільшу вартість картону на собівартість виробленої продукції, що, з одного боку, дасть змогу зменшити прибуток і заплатити менше податків, а з іншого – створювати певні резерви.

На думку американських економістів Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла [94, с. 163], при використанні методу ЛІФО фірма має найвищу собівартість реалізованих товарів (через високі ціни) порівняно з собівартістю раніше поставлених товарів, в результаті виникає мінімальний прибуток. І навпаки, за методом ФІФО виникає найнижча собівартість реалізованих товарів внаслідок низьких цін на раніше придбані товари, а в результаті – найбільший прибуток. У період зниження цін спостерігають зворотні процеси. За методом ЛІФО буде отримано більше валового прибутку, ніж за методом ФІФО.

Беручи до уваги змальоване явище, спробуємо представити проблему оцінки матеріалів в умовах зміни цін. При цьому останні розглядатимемо з двох боків. З одного – зміна цін є загальною закономірністю ринкового господарства, його реальністю, де існують як зростаюча, так і спадаюча тенденції їх рівня. З іншого боку, зміна цін, а саме їх зростаюча тенденція – симптом інфляційних явищ. Зазначимо, що при зростаючій чи спадаючій тенденціях у зміні рівня цін різновид вказаних принципів оцінки матеріалів може суттєво впливати на ціновий рівень затрат і на балансову оцінку матеріалів. Однак можна стверджувати, що принцип ФІФО веде до відмінностей тенденції закупівельної ціни і динаміки цінового рівня затрат, а принцип ЛІФО включає можливість збігання двох вищевказаних тенденцій. Використання ж середньозважених цін не веде до повного збігу закупівельних цін і цінових аспектів витрат, але протидіє відмінності обох тенденцій, причому, сила протидії залежить від динаміки закупівельних цін, а також взаємних співвідношень оборотів і запасів матеріальних цінностей. Взаємозв'язок між ціною та рівнем затрат у кожному із розглянутих методів оцінки схематично показано на рис. 1. 4 і табл.1. 6.

| Зміст | Оцінка матеріальних затрат за принципами | | | | | |
|---------------------------|--|---|------|---|----------------------|---|
| | ФІФО | | ЛІФО | | Середньозважені ціни | |
| Тенденція зміни рівня цін | ↗ | ↘ | ↗ | ↘ | ↗ | ↘ |
| Рівень затрат | ↘ | ↗ | ↗ | ↘ | → | → |
| Стан запасів | ↗ | ↘ | ↘ | ↗ | → | → |

Рис. 1. 4. Рух цін та зміна рівня затрат і запасів [75].

Таблиця 1.6

Оцінка матеріальних затрат по закупівельних цінах і співвідношення між балансовою оцінкою та витрачанням у виробництво [75]

| Особливості | Оцінка за фактичними закупівельними цінами | | | Оцінка за обліковими закупівельними цінами та відхилення від них | | | |
|--------------------------|--|------|------------------|--|---|---|-----------|
| | ФІФО | ЛІФО | Середньо-зважена | Принцип 1 | | | Принцип 2 |
| | | | | Варіант | | | |
| | | | | 1 | 2 | 3 | |
| Грошова оцінка затрат | В | П | О | В | П | О | П |
| Балансова оцінка запасів | П | В | О | П | В | О | В |

Примітка. П – першочергове значення; В – вторинне (похідне) значення, О – однакове значення.

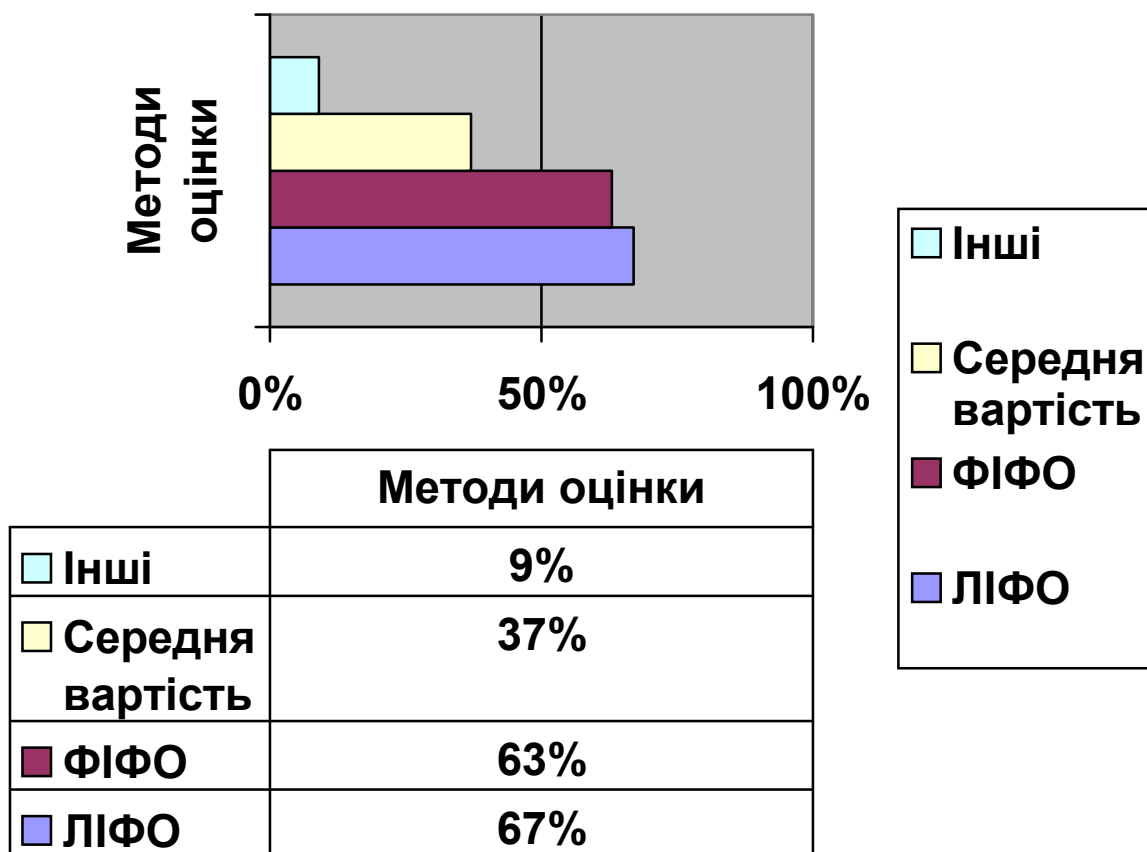
Зазначені методи мають переваги і недоліки, тому підприємства використовують той чи інший метод залежно від мети, якої вони прагнуть досягти в першу чергу.

Найдостовірніші дані про переваги і недоліки методів оцінки матеріальних запасів подає праця Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла

“Принципи бухгалтерського обліку”, де наведено інформацію про використання вищезгаданих методів американськими фірмами. Це відображено у табл. 1. 7 [94].

Таблиця 1.7

Методи оцінок запасів, які застосовують 600 великих компаній США



Виходячи із вищенаведеної діаграми, бачимо, що найбільші фірми США віддають перевагу методам ЛІФО та ФІФО залежно від зростання чи зниження цін.

У діаграмі загальна сума в процентному відношенні перевищує 100, тому що різні компанії використовують різні методи оцінок для різних запасів.

Національними стандартами бухгалтерського обліку передбачені наступні методи оцінки вибуття запасів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартість останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

На думку Н. М. Малюги, підприємствам в обліковій політиці слід дозволити самостійно обирати спосіб оцінки сировини, матеріалів, готової продукції і товарів за фактичною заготівельною або ринковою вартістю, залежно від того, що нижче, без будь-яких обмежень [81, с. 15].

Підсумовуючи вищесказане, оцінку придбання виробничих запасів, на наш погляд, слід проводити за первісною вартістю. Тобто ціну придбання, згідно з накладними постачальників, необхідно збільшувати на суму транспортних і заготівельних витрат, визначених на дату оприбуткування матеріалів. Для достовірності визначення первісної вартості потрібно також змінити базу розподілу транспортних і заготівельних витрат, бо існуючий розподіл пропорційно вартості придбаних виробничих запасів спотворює первісну вартість цих ресурсів. Так, при транспортуванні 20 тонн вантажу, 19 з яких – пісок і 1 – сульфату натрію, на відстань однієї тисячі кілометрів загальна сума транспортних витрат становить 2,500 грн. При цьому вартість піску становить 570 грн., а вартість сульфату натрію – 2100 грн. За чинною методикою розподілу транспортних витрат ціна однієї тонни піску збільшиться на 28,09 грн., а ціна однієї тонни сульфату збільшиться на 1966,30 грн., хоча витрати на транспортування однієї тони піску і сульфату однакові. Тому, на нашу думку, слід внести зміни у методику розподілу як транспортних, так і заготівельних витрат. На цьому детальніше зупинимося в другому розділі роботи при висвітленні питання обліку надходження виробничих запасів.

Враховуючи постійне зростання цін на виробничі запаси (так, на ВАТ “Бережанський склозавод” протягом грудня 2001 р. картон марки “Г” надходив за цінами 410 грн., 430 грн. і 440 грн.), вважаємо, що оцінку вибуття слід проводити за методом останніх надходжень – ЛІФО, про що

необхідно зазначити у наказі про облікову політику підприємства. Це дасть змогу підприємству збільшити собівартість продукції, сплатити менше податків і залишити в обігу більше коштів, хоча наша думка не збігається з пропозицією ДПА України, яка в проекті Податкового кодексу подає пропозиції щодо оцінки запасів з використанням будь-яких методів, крім ЛФО.

Докладніше питання вибуття виробничих запасів розглянемо також у другому розділі роботи.

1. 3. Особливості нормування виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості

Наявність на підприємствах виробничих запасів у межах норм позитивно впливає на ефективність використання засобів виробництва і трудових ресурсів, сприяє зростанню продуктивності праці, зниженню собівартості продукції і підвищенню рентабельності підприємства. Якщо зайві запаси призводять до “заморожування” частини виробничих запасів, збільшенню оборотних засобів у запасах товарно-матеріальних цінностей, сповільненню їх оборотності й зниженню рентабельності підприємства, то зменшення запасів нижче нормативу зумовлює перебої у процесі виробництва, що призводить до збитків, пов'язаних із простоями, недотриманням або порушенням термінів виконання виробничих завдань.

Таким чином, величина запасів конкретного виду виробничих запасів повинна бути чітко визначена й достатня для забезпечення безперервного виробничого процесу і ритмічної роботи підприємства.

Робота з оптимізації величини виробничих запасів потребує визначення основних факторів, що впливають на їх рівень у бік зменшення або збільшення.

Так, основні причини утворення понаднормативних запасів виробничих запасів на підприємствах та об'єднаннях, які ми досліджували, наступні: постійні зміни планів виробництва; зміни асортименту виробів;

помилки у визначенні залишків при розрахунку потреб на новий плановий період; придбання зайвих матеріалів. На утворення понаднормативних запасів інколи впливає безгосподарність і запущеність обліку, внаслідок чого не виявляються неліквідні матеріали.

Особливе місце у роботі з оптимізації рівня виробничих запасів відводять науково обґрунтованому їх нормуванню. Оптимальна величина запасів виробничих запасів, з урахуванням специфіки підприємства і особливостей його матеріально-технічного постачання, може бути встановлена за допомогою нормування, обов'язкового для промислових підприємств.

Нормування виробничих запасів – це розробка і встановлення оптимально необхідної величини запасів, яка забезпечує безперебійний процес виробництва. Нормування має велике народногосподарське значення, бо створення на підприємствах понаднормативних запасів призводить до:

- а) вилучення обігових коштів;
- б) збільшення витрат на їх зберігання;
- в) перетворення виробничих запасів у непридатні за фізичним та хімічним складом для технологічного процесу, нормування обмежує нагромадження запасів, дає змогу вирівнювати їх фактичну наявність з дійсною потребою, раціонально використовувати народногосподарські засоби.

Однак, на наш погляд, потрібно насамперед чітко визначити поняття “норма матеріальних затрат” та “оптимальність норм матеріальних затрат”. Слово “норма” у перекладі з латинської мови означає правило, яке має загальний характер. Поняття “норма матеріальних витрат” до певної міри зберігає це значення. Дійсно, норма матеріальних витрат являє собою суспільно необхідну величину витрачання виробничих запасів на виробництво одиниці продукції або виду робіт при певному рівні розвитку техніки і технології виробництва. Таке визначення має загальний характер і розкриває політекономічний аспект поняття “норма матеріальних витрат”, але при організації нормативного господарства у виробничих умовах це загальне визначення недостатнє.

Вітчизняна економічна література, розглядаючи питання нормування витрат виробничих запасів і організації нормативного господарства, дає конкретне визначення норм матеріальних витрат. Значення дослідження автора в тому, що вперше на літературному матеріалі продемонстрована різноманітність точок зору на поняття “норма матеріальних витрат” і показана необхідність розробки єдиного універсального визначення цієї категорії.

На наш погляд, автори, які дають визначення норми матеріальних витрат, дотримуються трьох точок зору. Причому, в літературі часто замість формулювання “норма матеріальних витрат” використовують вирази “норма витрат матеріалів”, “норма витрат будівельних матеріалів”, “норма витрат металу” та інші, тобто дають визначення норми витрачання для певного виду матеріальних витрат.

Суть першої точки зору в тому, що норму матеріальних витрат автори розуміють як максимально допустиму величину витрат виробничих запасів (72, 88). Так, А. А. Якобі зазначає: “Нормою витрат виробничих запасів є планова міра їх виробничого споживання, яка визначає максимально допустиму величину матеріальних витрат на виробництво одиниці продукції або обсягу робіт в умовах прогресивного рівня техніки й організації виробництва, передбачених планом” [167, с. 63]. Таке визначення норми в різних варіантах представлено у багатьох роботах з матеріально-технічного постачання та економіки промисловості.

Друга точка зору, на противагу першій, полягає в тому, що норму матеріальних витрат розуміють як мінімальну величину їх витрат [107].

Автори, які дотримуються третьої точки зору, вважають, що норма матеріальних витрат – це гранично допустима величина витрачання виробничих запасів. Ця точка зору, по суті, не виключає перших двох, оскільки поняття “граничної величини” включає мінімальну та максимальну величини [64].

Якщо порівняти сформульоване раніше загальне і певною мірою абстрактне визначення норми як величини суспільно необхідних витрат, і конкретне визначення як мінімальної або максимальної (граничної) величини витрат, то не важко помітити між ними невідповідність. Її суть – у порушенні діалектичної єдності таких філософських категорій, як абстрактне і конкретне, загальне і часткове. Методологічна неточність визначень, поданих у літературі, якраз у тому, що суспільно необхідне не може бути граничним (мінімальним або максимально допустимим). За своєю суттю суспільно необхідне – оптимальне при даному рівні розвитку продуктивних сил.

З'ясуємо, що являє собою за суттю оптимальна величина матеріальних витрат і чи можна її покласти в основу визначення норм.

Н. П. Федоренко у праці “Оптимізація планування народного господарства” відмічає, що “...поняття оптимального плану має подвійний аспект:

1) досягнення у плановому періоді при затратах живої і уречевленої праці максимального кінцевого результату, або 2) досягнення в плановому періоді заданого кінцевого результату з мінімальними затратами суспільної праці” [152, с. 43].

Хоча планування і нормування – різні види управлінської діяльності, у методологічному плані вони мають спільні риси. Наведене визначення Н. П. Федоренко щодо подвійного аспекту оптимального плану повністю підходить і для визначення оптимальних норм матеріальних витрат. Таким чином, норма як оптимальна величина матеріальних витрат є, з одного боку, величина затрат при заданих ресурсах, що дає змогу отримати максимальний кінцевий результат виробництва, а з іншого – це величина, яка при необхідності отримання заданого кінцевого результату являє собою мінімальні виробничі запаси.

Оптимізація величини витрат у першому випадку передбачає розрахунок максимально допустимих величин затрат для отримання максимального результату. Іншими словами, щоб отримати максимальний

ефект виробництва, не можна витратити більше, ніж передбачає норма, тобто норма – це верхня межа витрат. В іншому випадку, при заданому результаті виробництва мета розрахунку норм – визначити нижню межу витрат, тобто, щоб отримати заданий результат і при цьому витратити якомога менше засобів, потрібно прийняти як норму мінімально можливий рівень витрат.

Таким чином, якщо в основу визначення норми матеріальних витрат покласти поняття оптимальної величини їх витрачання, то нове визначення буде найуніверсальнішим, бо воно передбачає комплексний підхід при розрахунку норми, враховуючи, по-перше, необхідну умову приватного виробництва – отримання максимального результату при мінімальних затратах, і по-друге, конкретну ситуацію у виробництві й завдання на певному етапі.

Зауважимо, що визначення норми як оптимальної величини не тотожне визначенню норми як граничної величини витрачання, оскільки граничність – лише один із випадків оптимальності. На основі вищесказаного можна дати таке визначення: нормою матеріальних витрат називають оптимальну величину витрат виробничих запасів на одиницю продукції або виду робіт при даному рівні розвитку техніки, технології та організації виробництва.

Особливе значення воно має для нормативного обліку як джерела управлінської інформації. При нормативному методі облік затрат здійснюють у межах норм, відхилень та їх змін. Якщо норми, що застосовують при цьому, будуть оптимальними для певних умов виробництва, то облікові дані про відхилення будуть інформативнішими, ніж дані про відхилення від норм, розрахованих, як гранично допустимі величини витрат. Відомо, що інформативність даних – у їх можливості бути засобом повідомлення керівника виробництва, що розширює і поглиблює його знання та уявлення про результати функціонування виробництва. Іншими словами, інформативність – це корисність даних для управління.

Оптимальність норм витрачання виробничих запасів залежить насамперед від методу їх розробки. Існує три методи нормування: дослідно-виробничий, звітно-статистичний і розрахунково-економічний. Найпрогресивніший метод нормування – розрахунково-економічний, оскільки являє собою не лише розрахунок величини витрачання сировини і матеріалів на виробництво одиниці продукції, а й дає детальний аналіз факторів, від яких залежить витрачання виробничих запасів, і врахування впливу цих факторів при встановленні норми.

Як правило, норми витрат сировини і матеріалів входять у нормативне господарство підприємства в цілому й на готову продукцію без деталізації витрачання на стадіях і переділах виробництва. Такі норми можна використовувати лише для матеріально-технічного постачання і не застосовують у нормативному обліку і плануванні. Встановити науково обґрунтовані норми з необхідним ступенем деталізації можна лише користуючись розрахунково-аналітичним методом нормування. В літературі з питань нормування детально викладено зміст та етапи розрахунково-аналітичного методу. Проте в результаті недостатнього поширення на практиці нормативного методу обліку затрат на виробництво не висвітлюються питання впливу нормативного методу обліку на техніку і методологію нормування. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне запропонувати таку послідовність проведення економічних та розрахункових етапів нормування на основі розрахунково-економічного методу з врахуванням вимог нормативного обліку.

1. Встановлення об'єктів нормування.
2. Аналіз впливу технології та організації виробництва на витрачання сировини і матеріалів.
3. Підбір вимірювачів витрат сировини і матеріалів.
4. Встановлення структури норм.
5. Розрахунок норми за її елементами.
6. Аналіз прогресивності норми.

Розглянемо зміст кожного етапу.

1. Встановлення об'єктів нормування.

На цьому етапі визначають кількість стадій виробництва (переділів) і витрачання матеріальних цінностей. Якщо виробництво складається з декількох переділів, то на першому (на початку виробничого циклу) або поступово на кожному в міру виготовлення готової продукції. Відповідно до цього встановлюють об'єкти обліку, які визначають фактичне витрачання сировини і матеріалів. При нормативному методі обліку об'єкти нормування та обліку повинні збігатися.

У скляній промисловості технологічний процес складається з трьох стадій: отримання розплавленої скломаси; її охолодження і надання форми тих чи інших виробів; кінцева їх обробка. Крім цього, безпосередньо перед технологічним процесом відбувається підготовча стадія: складання шихти та отримання з неї і склобою суміші.

Таким чином, як об'єкти обліку і нормування слід виділити витрати матеріалів для приготування шихти, витрату склобою і шихти для отримання необхідної у виробництві скломаси суміші, витрачання скломаси на виготовлення виробів та їх відпуск на стадію кінцевого обробітку.

2. Аналіз впливу технології та організації виробництва на витрати сировини і матеріалів.

На цьому етапі виявляють вплив на витрати сировини і матеріалів, а саме:

- фізико-хімічних властивостей витрачених матеріалів, типу обладнання або способу обробки;
- рівня організації виробництва і підготовчих процесів.

Аналіз впливу фізико-хімічних властивостей сировини і матеріалів особливо важливий для нормування матеріальних витрат у виробництвах з рецептурною і хімічною технологією, де вихідна сировина може містити різну кількість корисного складника. В процесі аналізу необхідно з'ясувати, як впливає вміст корисного складника на якість готового виробу. Потім

відповідно до цього встановити його склад, а також ряд інших вимог до фізичних і хімічних властивостей сировини, що забезпечують якість продукції.

Так, у скляному виробництві один з основних компонентів шихти – пісок. Для отримання якісного скла він повинен містити не менше 95% кремнезему і мінімум окису заліза. З точки зору фізичних властивостей пісок має бути однорідного зернистого складу, бо від цього залежить тривалість варіння і кількість недоліків скломаси.

Наступний фактор, що впливає на витрачання сировини і матеріалів, – тип обладнання, яке застосовують, і спосіб обробки вихідної сировини. Залежно від режимів роботи різних видів обладнання на одній і тій же технологічній операції змінюється величина витрат матеріалів та кількість відходів. Наприклад, при автоматичному видуванні колб у виробництві хіміко-лабораторного посуду використовують автомати, які відрізняються за принципом видування. Одні з них видувають колбу з краплі, інші – з плоскої заготовки. Другий тип автоматів продуктивніший ніж перший, але дає більші відходи скла.

Третій фактор – рівень організації виробництва і підготовчих процесів.

Один із елементів норм витрачання сировини і матеріалів – відходи і втрати. Як правило, у більшості випадків величина втрат так чи інакше залежить від організації виробництва. Наприклад, у скляній промисловості при розрахунку шихти враховують норматив на зміну ваги у зв'язку з втратами при транспортуванні. В результаті запровадження цього етапу нормування з'ясовують конкретні умови виробництва, відповідно до яких розраховуватимуть норми, а також розроблятимуть план організаційно-технічних заходів із вдосконалення техніки, технології та організації виробництва.

3. Вибір вимірювача витрат сировини і матеріалів.

Він являє собою розрахункову базу, на яку встановлюють норми, і повинен відповідати таким вимогам: точно характеризувати матеріальну, паливну та енергетичну суть процесу споживання нормованих матеріалів, відповідати одиницям виміру, прийнятим для планування, обліку виробництва і матеріально-технічного постачання. Як правило, вимірювачами витрат сировини й основних матеріалів вважають одиниці виміру готової продукції або елементів, з яких вона складається. Проте вони придатні лише для виробництв із механічною обробкою вихідного матеріалу і зовсім непридатні для рецептурних виробництв. З огляду на специфічну технологію останніх, вимірювачі витрат не можуть бути виражені через вимірювачі вихідної сировини. Звичайно, це положення стосується не усіх переділів рецептурних виробництв. Так, у скляній промисловості вимірювачі витрат виробничих запасів виражені через одиниці вимірювання вихідної сировини тільки у підготовчих відділеннях на стадіях складання шихти (вимірювач – 1 т шихти), суміші шихти і бою (1 т суміші). На стадії виготовлення виробів із скломаси вимірювачами її витрачання є одиниці виміру виробів: 1 м скляної трубки, 1000 колб, 1 м² віконного скла тощо.

4. Встановлення структури норми.

Норма витрачання сировини і матеріалів у найзагальнішому вигляді являє собою сукупність трьох елементів:

- 1) чистих витрат виробничих запасів на виготовлення продукції;
- 2) неминучих технологічних відходів і втрат;
- 3) втрат, не пов'язаних безпосередньо з технологічним процесом, але зумовлених певним рівнем виробництва і постачання.

У конкретних виробничих умовах другий і третій елементи норми можуть бути відсутніми. Дуже важливо знати точну структуру норми, оскільки розрахунок її величини здійснюють, як правило, за кожним елементом.

Структура норми залежить насамперед від характеру споживання виробничих запасів у процесі виробництва. Так, на кожній стадії скляного

виробництва структура норми витрати виробничих запасів різна. У підготовчому відділенні, де складають шихту і змішують з боєм, норма витрати сировини на шихту складатиметься з двох елементів:

- 1) чистих витрат сировини;
- 2) витрат, пов'язаних із транспортуванням і зміною вологості.

Таким чином, норма складатиметься з першого і третього елементів загальної структури норми.

На стадії виготовлення виробів із скломаси структура норми складатиметься з двох елементів:

- 1) чистих витрат скломаси на виріб;
- 2) технологічних відходів – вигару шихти.

На стадії кінцевої обробки виробів норма складається з трьох елементів:

- 1) чистої ваги готового виробу;
- 2) технологічних відходів;
- 3) витрат і бою, пов'язаних із транспортуванням напівфабрикатів на певну стадію і при зберіганні.

Розглянуті стадії – підготовчі в процесі нормування.

5. Розрахунок норм за її елементами.

На цьому етапі здійснюють розрахунок норми матеріальних витрат відповідно до раніше встановленої структури на кожен об'єкт нормування.

Для прикладу розрахуємо норму витрати сировини у складальному відділенні виробництва скляної тари. Як було зазначено, ця норма у складальному відділенні підприємств скляної промисловості складається з двох елементів: витрат сировини для приготування шихти і втрати сировини, пов'язані з транспортуванням.

Розрахунок першого елемента норми витрат сировини на виробництво шихти здійснюють за даними хімічного аналізу сировини, матеріалів і заданого хімічного складу скла. Традиційно розрахунок складу шихти здійснюють нормативним методом на 100 вагових частин піску або на 100

вагових частин скломаси. При заданому процентному хімічному складі скла він полягає у розв'язанні системи рівнянь. Але цей спосіб в умовах використання ЕОМ доцільно замінити розрахунком оптимального складу шихти за допомогою методів лінійного програмування. Зазначимо, що ідея застосування методів лінійного програмування для розрахунку норм матеріальних затрат у рецептурних виробництвах не нова. У праці М. Г. Чумаченка “Внутрішньозаводський економічний аналіз” подано приклад розрахунку за допомогою методів лінійного програмування складу складальних матеріалів у металургійній промисловості [159].

Переваги застосування методів лінійного програмування в рецептурних виробництвах у тому, що вони дають змогу розрахувати оптимальні норми затрат сировини при заданому хімічному складі сировинних ресурсів і продукції з мінімальними витратами сировини за вартістю. Математична модель оптимального розрахунку норми затрат сировини за допомогою методів лінійного програмування має такий вигляд:

$$B1i \geq \sum_{j=1}^n a_{ij} \cdot x_j \geq b2i \quad i = 1, \dots, m$$

$$x_j \geq 0 \quad F(x) = \sum_{j=1}^n c_j x_j \rightarrow \min ,$$

де i – вид корисної речовини у вихідній сировині;

j – вид сировини (компоненти шихти);

a_{ij} – вміст i -тої корисної речовини в j -компоненті шихти;

x_j – кількість (маса) j -того компоненту шихти;

b_j – максимальний вміст i -тої корисної речовини у солі;

c_j – цілі одиниці j -того компоненту шихти.

У виробництві скла як один із компонентів шихти використовують зворотний склобій. При розрахунку норм затрат сировини затрати бою у норму не включають. Але, як відомо, хімічний склад бою не завжди збігається з хімічним складом виготовленої скломаси. Часто це зумовлено тим, що використовують привізний склобій або бій з інших марок скла, що

виготовляють на підприємстві. Тому вважаємо доцільним його витрати також включати до складу норми витрат матеріалів-складників. Таким чином, за допомогою вищенаведеної моделі можна розрахувати два варіанти норм витрат сировини: без урахування бою і з його урахуванням. Цей розрахунок наведено в табл. 1. 8.

Таблиця 1. 8

**Нормативні витрати сировини у виробництві скляної тари
на Рогачинському склотарному заводі**

| Види сировини | Норма витрати сировини на 100 кг скломаси, розрахованої традиційним методом (кг) | Норми витрати сировини на 100 кг скломаси, розрахованої за допомогою методів лінійного програмування (кг) | |
|---------------------------|--|---|-------------------|
| | | без врахування бою | з врахуванням бою |
| Пісок | 69,30 | 73,00 | 62,00 |
| Сода технічна | 18,30 | – | – |
| Сульфато-содова суміш | 6,00 | 31,30 | 26,80 |
| Доломіт | 8,40 | 2,50 | 1,60 |
| Нефелін | 20,00 | 2,50 | 1,60 |
| Склобій | – | – | 15,00 |
| Вартість 1 т шихти (грн.) | 137,50 | 76,40 | 82,70 |

У табл. 1. 9 наведено хімічний склад і вартість сировини та бою, який використовують для виробництва тари на Рогачинському склотарному заводі, а також мінімальний і максимальний вміст різних хімічних компонентів у тарному склі.

**Вихідні дані для розрахунку норм витрат сировини у виробництві
скляної тари на Рогачинському склотарному заводі**

| Хімічні компоненти, які входять у скло | Вміст хімічних компонентів у сировині, % | | | | | | Вміст хімічних компонентів у склі, % | |
|--|--|---------------|---------|---------|---------|---------|--------------------------------------|-------|
| | пісок | сода технічна | сульфат | доломіт | нефелін | склобій | мінім. | макс. |
| SiO_2 | 97,90 | – | 1,05 | 4,38 | 45,30 | 71,70 | 71,70 | 73,00 |
| R_2O_3 | 1,12 | – | 1,72 | 0,22 | 32,41 | 3,20 | 2,20 | 3,50 |
| CaO | 0,42 | – | 0,25 | 31,92 | 0,84 | 6,20 | 6,10 | 9,30 |
| MgO | 0,10 | – | 0,22 | 19,35 | 0,40 | 3,60 | 0,20 | 9,90 |
| Na_2O | – | 55,40 | 46,98 | – | 16,64 | 14,80 | 14,00 | 15,50 |

У результаті вирішення завдання оптимального нормативного витрачання сировини у виробництві тари на Рогачинському склотарному заводі, на основі даних табл. 1. 8 за вищевказаною моделлю за допомогою обчислювальної техніки були отримані результати, відображені у табл. 1. 9, де наведено також дані нормативного витрачання сировини, розрахованого традиційним способом. Як свідчить табл. 1. 9, впровадження у виробництво норм витрачання сировини, розрахованих за допомогою методів лінійного програмування, дає змогу зменшити матеріальні затрати підприємства, а саме:

1) вартість шихти, створеної за отриманою нормою, менша, ніж за нормою, розрахованою традиційним способом;

2) зі складу шихти можна вилучити найдорожчий вид сировини – соду технічну, збільшивши при цьому витрати інших компонентів без шкоди для хімічного складу скла.

Втрати сировини при транспортуванні визначають за кожним компонентом шихти на основі дослідних даних. Для отримання норми витрат

матеріалів-складників до результатів розрахунку витрат сировини на приготування шихти додають втрати сировини при транспортуванні.

6. Аналіз прогресивності норми.

Найважливіша характеристика норми виробничих витрат – її прогресивність. Розкриваючи суть прогресивності норми, автори зазначають, що це величина витрати сировини і матеріалів, яка враховує передовий досвід, освоєння нової техніки, вдосконалення організації виробництва і праці. Ця точка зору в цілому хоч і правильна, проте не зовсім точна [64, с. 22].

Так, визначаючи прогресивну норму як величину витрат у більш передових умовах, автори прогресивну норму розуміють як граничну величину витрат. Це пов'язано з тим, що визначення прогресивності перебуває у прямій залежності від визначення норми. На наш погляд, прогресивна норма – це оптимальна величина витрат для найбільш передових умов нині. Так, для галузей з механічною технологією обробки критерій прогресивності витрати – це коефіцієнт використання вихідного матеріалу. Для галузей промисловості з рецептурним характером виробництва – вихід придатної продукції. На цьому етапі нормування розраховують коефіцієнт використання вихідного матеріалу для нововведених норм, порівнюючи його з коефіцієнтом використання чинних. Порівняння рівнів прогресивності норм, які вводять, і чинних дає змогу визначити переваги нововведень норм і доцільність їх впровадження. Крім цього, показники можна доповнити ще одним – вартістю витраченої сировини на одиницю готової продукції, бо в деяких випадках використання у виробництві більшої кількості дешевої сировини ефективніше, ніж використання меншої кількості дорогої. Здійснення процесу нормування за вказаною схемою підсилить науковий характер нормування витрат сировини та матеріалів і сприятиме раціональній організації нормативного господарства підприємства.

Таким чином, обов'язкова умова процесу виробництва – наявність запасів виробничих запасів, а їх кількість за розрахованими нормами сприяє

ефективному використанню обігових коштів, а також запобігає втраті їх первісного хімічного складу.

Висновки до першого розділу

1. Виробничі запаси – це предмети праці, які становлять основу продукції, що виготовляється, або надають їй необхідних якостей. Це поняття набагато стисліше, ніж предмети праці, а тим більше – матеріальні цінності. До них, на наш погляд, у скляній промисловості слід віднести сировину та основні матеріали, допоміжні й тарні матеріали, паливо, запасні частини.

2. Оцінку придбання виробничих запасів необхідно здійснювати за первісною вартістю: ціну придбання, згідно з накладними постачальників, слід збільшувати на суму транспортних і заготівельних витрат, визначених на дату оприбуткування матеріалів. Вважаємо також, що для достовірності визначення первісної вартості потрібно змінити базу розподілу транспортних і заготівельних витрат, тому що розподіл пропорційно вартості придбаних виробничих запасів спотворює їх первісну вартість.

3. Нормою матеріальних витрат називають оптимальну величину витрат виробничих запасів на одиницю продукції або виду робіт при даному рівні розвитку техніки, технології та організації виробництва. Оптимальна величина запасів виробничих запасів згідно з розрахованими нормами сприяє ефективному використанню обігових коштів, а також запобігає втраті первісного хімічного складу.

Сучасний період формування ринкових засад господарювання характеризується поступовим наближенням діючої практики обліку та аналізу і на їх базі – аудиту до міжнародних принципів побудови та використання міжнародних стандартів. Це потребує перегляду практики обліково-аналітичної роботи, її адаптації до виконання, в першу чергу, вимог

управління як процесу людської діяльності, спрямованого на певні об'єкти, процес діяльності та його складові елементи.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ РИНКУ

2. 1. Діюча практика обліку виробничих запасів та необхідність його удосконалення

Сировинні, матеріальні та паливно-енергетичні ресурси – важлива складова національного багатства країни. Тому в комплексі заходів щодо створення системи бухгалтерського обліку і фінансового контролю велике значення має формування повної та достовірної облікової інформації про наявність, рух та оцінку виробничих запасів на кожному підприємстві, а також чітка організація внутрігосподарського контролю за їх збереженням і використанням у виробництві.

У нових умовах господарювання поліпшення обліку та контролю за використанням виробничих запасів залежить насамперед від стану нормативно-правової бази. Чинний порядок організації бухгалтерського обліку виробничих запасів регламентований наступними законодавчими та нормативними документами:

– Законом України від 16. 07. 1999 р. № 996-14 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зі змінами та доповненнями;

– Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20. 10. 1999 р., зі змінами та доповненнями;

– Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств

та організацій, затвердженою наказом Мінфіну України від 30. 11. 1999 р. № 291;

– Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями;

– Порядком про розміри збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22. 01. 1996 р. № 116, з наступними змінами та доповненнями;

– Законом України “Про податок на додану вартість” від 03. 04. 1997 р. № 168/97-ВР;

– Наказом Міністерства статистики України від 21. 06. 1996 р. № 193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів”;

– Наказом Міністерства статистики України від 21. 06. 1996 р. № 192 “Про затвердження типової форми первинного обліку”;

– методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Мінфіну України від 29. 12. 2000 р. № 356.

Проте вищенаведений перелік законодавчих документів недостатній для побудови обліку виробничих запасів. Тому, нашу думку, вже сьогодні назріла потреба у створенні нових положень за усіма ділянками облікової роботи. Звичайно, основою у нових положеннях мають бути Закон України від 16.07.1999 р. № 996-14 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси” зі змінами і доповненнями, що об’єктивно виникли у процесі застосування цього стандарту.

Щодо цього положення, то воно, на нашу думку, повинно мати таку назву: ”Основні положення з обліку виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів у промисловому та будівельному комплексі.”

У його змісті потрібно використати все позитивне, що нам пропонують міжнародні та національні стандарти з бухгалтерського обліку. Насамперед, це варіанти оцінки виробничих запасів, тому що вона за обліковими цінами в поточному обліку з подальшим визначенням відхилень фактичної заготівельної собівартості в сучасних умовах і з подальшим розвитком ринкових відносин практично себе вичерпала.

Важливість обліку руху виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості підтверджує висока матеріаломісткість продукції галузі, про що свідчить рис. 1. 1. Тому документальне оформлення процесу надходження, зберігання та витрачання виробничих запасів – один із відповідальних процесів, що забезпечує необхідну інформацію для обліку та оперативного контролю за рухом виробничих запасів.

Очевидно, що облік надходження виробничих запасів являє собою організаційно-технологічний розподіл праці – систему операцій і процедур, які виконують керівники, спеціалісти і технічні працівники у певній послідовності. Основні документи, які використовують для оприбуткування виробничих запасів на досліджуваних підприємствах, – накладні, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів.

Виробничі запаси на склади підприємства можуть надходити у результаті:

- а) виконання договорів постачання;
- б) з власних виробничих цехів;
- в) як внесок у статутний фонд;
- г) оприбуткування лишків, виявлених при інвентаризації.

Проте оскільки основна маса матеріалів надходить згідно з договорами постачання, головну увагу зосередимо саме на механізмі цих надходжень. Проблема – у відсутності чітких правил приймання від постачальників. Такі правила ми розробили і подали у додатку С .

На рисунках послідовно відображено хід виконання тієї чи іншої операції, незалежно від того, в якому структурному підрозділі її виконують; у кожному блоці вказані конкретні обов'язки працівника згідно з посадовою інструкцією. Таким чином, процедурні правила і посадові інструкції працівників різних підрозділів взаємодоповнюють один одного, створюючи реальні передумови для ефективної керівної роботи. Функціонально-технологічні моделі наочно відображають процеси обліку надходження матеріальних цінностей, а також порядок їх відпуску.

Процедурні правила за окремими ділянками обліку доцільно застосовувати для типових господарських операцій, причому, потрібно враховувати, що вони не можуть бути стабільними протягом тривалого періоду, потребують постійного коригування і уточнення з огляду на зміни у загальній системі управління.

Інша проблема нашого дослідження – формування цін. Так, облік надходження виробничих запасів на більшості підприємств скляної промисловості ведуть за обліковими цінами. Це відпускні ціни (ціни постачальника). При цьому підприємства здійснюють облік матеріалів за відпускними цінами постачальників (без податку на додану вартість), але з виділенням транспортно-заготівельних та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням матеріалів, а для правильного віднесення транспортно-заготівельних витрат їх обліковують за відповідними групами або видами сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива і запасних частин. В окремих випадках, за відсутності істотної різниці у рівнях відхилень між групами матеріалів, що обліковують на одному субрахунку, відхилення проводять в цілому за субрахунком.

Зокрема, на Нестерівському склозаводі, Львівській дзеркальній фабриці та ВАТ “Бережанський склозавод” облік матеріалів здійснюють в основному за фактичною собівартістю їх придбання: при оприбуткуванні на склад до ціни постачальника (без урахування податку на додану вартість) додають витрати, які можна розмежувати за окремими видами матеріалів

(залізничний тариф, ввізне мито, інші транспортні витрати). Проте бувають і такі випадки:

1) одні й ті ж транспортно-заготівельні витрати відносять до кількох видів матеріалів;

2) добір залізничного тарифу, який здійснює станція покупця, потрібно додавати до вартості матеріалів, списаних на виробництво;

3) відсутність документів та розрахунку транспортних витрат, які подають підприємства автотранспорту.

Тому на підприємствах, які ми досліджували, витрати на транспортування виробничих запасів протягом місяця необхідно нагромаджувати на окремому субрахунку рахунку 20 “Запаси”. А для інших витрат, пов’язаних із заготівлею і зберіганням матеріалів, на наш погляд, потрібно відкрити окремий субрахунок.

У кінці місяця витрати, що належать до витрачених матеріалів, списують згідно зі змінами до Положення (стандарту) № 9 “Запаси” на ті ж бухгалтерські рахунки, де відображають витрати матеріалів. Процент витрат за видом або групою матеріалів визначають як відношення суми залишків цих витрат на початок місяця і матеріалів, що надійшли, помноженого на 100. За отриманим процентом здійснюють списання вищевказаних витрат. Ці витрати, віднесені до залишків матеріалів на складах, у балансі приєднують до залишків на синтетичних рахунках виробничих запасів.

Розподіл транспортних витрат згідно із запропонованою стандартом № 9 “Запаси” методикою спотворює первісну вартість матеріалів, а також суму витрат, які у кінці місяця відносять до спожитих виробничих запасів, про це ми уже згадували у підрозділі 1.2 роботи. Інше питання, що потребує вирішення, – це перелік витрат, які потрібно віднести до заготівельно-складських, і визначення бази їх розподілу.

Наступний вид надходження виробничих запасів – оприбуткування їх із виробничих цехів. На підприємствах скляної промисловості таким видом

виробничих запасів є шихта – суміш основних матеріалів для варіння скла. Практика свідчить, що на підприємствах, які ми досліджували, обліку шихти як окремого виду виробничих запасів немає, обліковують лише основні матеріали складників цієї суміші. Внаслідок цього:

- не ведеться облік оприбуткування її на склад, суміш одразу передають в основні цехи, що призводить до відсутності калькуляції на неї;
- відпуск суміші здійснюють практично без будь-якого лімітування, а в міру зниження рівня скломаси у печі.

На окремих підприємствах взагалі немає накладних на передачу шихти, а це призводить до втрати контролю за кількістю її виготовлення, зберіганням і витрачанням.

Третя проблема в організації обліку виробничих запасів пов'язана зі складським господарством. У це поняття входить: зберігання сировини на обладнаних складах; забезпечення їх ваговимірювальним інвентарем; розміщення матеріалів у секціях, шафах, на полицях з ярликами, де вказано назва матеріалу. Один із головних недоліків складського господарства підприємств, які ми досліджували, – недостатнє забезпечення контрольно-вимірювальними приладами і ваговимірювальним інвентарем. Це зумовлює ситуацію, що комірникам доводиться покладатися на довіру постачальників при оприбуткуванні окремих виробничих запасів або оприбутковувати їх за розрахунками таблиць та перевідних коефіцієнтів. А це, у свою чергу, призводить до недовкладення окремих матеріалів у рецептуру виготовлення продукції. Інше проблемне питання – зберігання виробничих запасів. На окремих підприємствах сировину та матеріали зберігають на складах, не пристосованих для їх утримання, зокрема хімічної промисловості, що призводить до втрати корисних властивостей матеріалів, а в подальшому зумовлює збільшення відходів і перевитрат.

Облік наявності та руху матеріалів на складах також має особливості. Так, на ВАТ “Бережанський склозавод” його здійснюють за картковою

схемою. На кожне найменування, тип, сорт, розмір заводять окрему картку типової форми М-17. Усі картки складського обліку до видачі їх зі складу реєструють у бухгалтерії в особливому реєстрі і видають матеріально відповідальним особам під розписку. На Стрийському та Пісочанському склозаводах замість карток використовують пронумеровані й завірені підписами книги сортового обліку. Використання такого облікового реєстру має недоліки. Зокрема, використання книги сортового обліку руху матеріалів на складі не дає змоги автоматизованого її заповнення. Іншим недоліком є те, що картки при потребі можна згрупувати за певними ознаками (наприклад, за рахунками, субрахунками, групами матеріалів тощо). Складський облік здійснюють завідувачі складів (комор). На основі первинних документів про надходження і відпуск матеріалів вони ведуть запис у картках або книгах сортового обліку і після кожного запису виводять нове сальдо. Контроль за своєчасним відображенням на картках руху матеріалів, а також за правильністю і своєчасністю записів здійснює бухгалтер, у віданні якого знаходиться склад. Бухгалтер перевіряє записи у картках, ставить підпис і приймає документи. Недолік використання карток складського обліку – відсутність оперативних даних про надлишок або недостатню кількість сировинних та інших матеріалів. А це призводить до несвоєчасності подання заявки у відділ матеріально-технічного постачання, що негативно впливає на процес виробництва. Крім цього, наявність понаднормативних залишків матеріалів призводить до втрати ними корисних властивостей і збільшення витрат на їх зберігання. До речі, це питання було порушене на Міжнародній науковій конференції у Житомирі 23–24 листопада 2000 р. у виступі М. Т. Шендригоренко [126, с. 178]. Ще один недолік при зберіганні матеріалів – відсутність оперативних даних вхідного контролю, оскільки при тривалому їх зберіганні інколи неможливо встановити осіб, які його здійснювали. Тому вважаємо, що в структуру картки складського обліку необхідно внести деякі зміни, на яких зупинимося нижче.

Облік витрат матеріалів і лімітування їх відпуску – наступна, четверта проблема обліку виробничих запасів. Відпуск сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей у виробництво потрібно здійснювати за вагою, об'ємом, рахунком відповідно до встановлених витратних нормативів і обсягу виробничої програми, з урахуванням перехідних запасів невикористаної сировини і матеріалів на початок місяця. Матеріали відпускають лише особам, яким доручено їх отримання. Лімітно-забірні карти виписують у двох примірниках: один для цеху-виготовлювача, другий – матеріальному складу. Відпуск матеріалів у виробництво здійснює склад після пред'явлення представником цеху свого екземпляру лімітно-забірної карти. Комірник ставить в обох примірниках дату, фіксує кількість відпущених матеріалів і виводить залишок ліміту кожного їх виду. Після цього комірник розписується у лімітно-забірній карті цеху, а представник цеху – в лімітно-забірній карті складу. В картках складського обліку після кожної операції роблять запис.

При використанні ліміту або в кінці місяця, незалежно від стану ліміту, всі лімітно-забірні карти закривають і звіряють підсумкові дані цехових екземплярів лімітних карт з тими, що знаходяться на складі. Звіряння підтверджують відповідними підписами, після цього карти здають у бухгалтерію.

Понадлімітний відпуск матеріалів здійснюють з дозволу головного інженера заводу на основі письмового подання начальника цеху, в якому він вказує причини та винуватців перевитрат. Оформляють понадлімітний відпуск матеріалів спеціальними документами, зокрема вимогою з червоною смугою по діагоналі.

Заміну одного матеріалу іншим дозволяють лише за умови оформлення відділом матеріально-технічного постачання картки заміни, узгодженої з відділами головного технолога, технічного контролю, затвердженої головним інженером із вказівкою конкретного терміну заміни.

П'ята проблема – контроль за рухом виробничих запасів за допомогою документообігу. Так, використання сировини і матеріалів у скляному виробництві контролюють за допомогою таких методів: документування відхилень, попередніх розрахунків за фактичною рецептурою та інвентарного. Методом документування користуються в основному для фіксації перевитрат матеріалів загального призначення. Його суть подана вище.

Метод розрахунків за фактичною рецептурою та інвентарний метод на склозаводах використовують для контролю витрачання шихти у разі заміни одних компонентів іншими (при цьому одержана скломаса має бути відповідного складу і якості). Крім цього, інвентарний метод дає змогу виявити відхилення від норм за кожним видом сировини та матеріалів шляхом порівняння фактичних витрат із витратами за діючими нормами. Необхідна умова цього методу – проведення інвентаризації залишків сировини і матеріалів, не використаних у виробництві.

Облік витрат допоміжних матеріалів, а також контроль за їх використанням здійснюють аналогічно обліку і контролю за основними матеріалами.

Крім цього, допоміжними є і дорогоцінні матеріали, що підлягають особливому обліку та контролю. Зокрема, облік дорогоцінних матеріалів ведуть за “Інструкцією про порядок одержання, використання, облік та зберігання дорогоцінних металів і коштовного каміння”, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 06. 04. 1998 р. № 84. На її основі кожне підприємство розробляє внутрішню інструкцію “Про порядок одержання, зберігання, облік та витрачання дорогоцінних металів”, яку затверджує керівник на один рік.

Облік дорогоцінних матеріалів на підприємствах має забезпечити суворий контроль за зберіганням, рухом і правильним витрачанням їх у межах встановлених норм. Тому дорогоцінні метали (препарат золота, люстра, яка містить золото) зберігають у касі заводу. Видачу їх із каси у

виробництво здійснюють через начальників цехів за лімітно-забірними картами.

У кінці кожного місяця касир здає звіт про залишки дорогоцінних металів. Відпуск їх у виробництво здійснюють лише після зважування на спеціальних вимірювальних приладах. Начальники цехів видають дорогоцінні метали у кількості не більше ніж на одну зміну під розписку майстрам змін, а ті – під розписку художникам. У кінці зміни залишки цих матеріалів художники здають начальнику зміни. На картках складського обліку, зареєстрованих у бухгалтерії, ведуть облік термопар із зазначенням кількості платини і платинородію, алмазних кругів – штучних алмазів у каратах.

Бій і брак, які містять золото, тара, в якій зберігають препарат золота, обтиральні матеріали у міру їх нагромадження пакують у ящики і здають за накладною на матеріальний склад. Завідувач складу відправляє бій на переробний завод двічі на рік. Відходи дорогоцінних металів, які містяться у вузлах і деталях, що вийшли з ладу, у міру нагромадження відправляють у державний фонд лому та відходів дорогоцінних металів.

Для посилення контролю за витрачанням препарату золота у виробництві щомісяця складають звіт про його використання, де вказують фактичне витрачання золота за нормою з виявленням причин та винуватців відхилень від норм. Це представлено у додатку В. Витрати препарату золота за нормою на фактичний випуск (графа 7) визначають множенням кількості виробів, оброблених золотом, на норму витрати золота на 1000 шт. виробів. Кількість фактично витраченого золота розподіляють між виробами пропорційно до його витрати за нормою на фактичний випуск. Крім цього, списання на витрати дорогоцінних металів оформляють актами, які складає комісія не менше як з трьох осіб, призначена керівником підприємства. Заборонено списання на витрати дорогоцінних металів за нормами без визначення фактичних витрат, які б підтверджували заміри товщини покриття.

Прибуткові й видаткові документи матеріально-відповідальні особи передають у бухгалтерію при реєстрі один раз у два дні. Всі матеріально-відповідальні особи після закінчення звітного місяця здають у бухгалтерію звіти “Про рух матеріальних цінностей”, а майстер складальної ділянки – звіт “Про витрати сировинних матеріалів на приготування шихти”. За будівельними матеріалами складають звіт “Про витрати матеріалів відповідно до встановлених норм”.

Метод, за яким ведуть облік наявності та руху матеріалів на підприємствах, які ми досліджували за вищенаведеною схемою, дістав назву оперативно-бухгалтерського або сальдового. Суть його у тому, що кількісно-сортний облік здійснюють на складах, а облік матеріалів у бухгалтерії ведуть лише у вартісному вираженні в межах синтетичних рахунків-субрахунків, груп, підгруп і матеріально-відповідальних осіб. Взаємозв'язок між складським і бухгалтерським обліком здійснюють за допомогою книги залишків (сальдової книги).

Для звіряння залишків матеріалів на складах з даними бухгалтерії бухгалтер відкриває терміном на рік книгу залишків матеріалів або сальдову книгу. Матеріально-відповідальні особи записують у неї кількісні залишки, бухгалтер перевіряє ці записи, а потім таксує залишки за кожним номенклатурним номером. При веденні складського обліку за допомогою комп'ютерних програм у пам'ять машини заносять книгу залишків, тобто назву, код, ціну на кількість відповідного матеріалу, і в кінці кожного місяця, проставивши кількість із карток, отримують у вартісному вираженні наявність матеріальних цінностей. Залишки матеріальних цінностей у вартісному вираженні за кожною обліковою групою і в цілому за сальдо повинні бути тотожними вартісним залишкам матеріалів складського обліку за відомостями. Для цього залишки перевіряють “на сальдо”. До сальдо матеріальних цінностей за обліковою групою додають дані відомості приходу за цією групою, віднімають у відомості витрат і порівнюють результати із залишком на кінець місяця за обліковою групою. В умовах

журнальної форми підсумкові дані обліку наявності та руху матеріалів за сальдовим методом ведуть у відомості № 5. 1.

У системі контролю особливе місце займає звітність. Списання матеріалів на виробництво проводять за звітами матеріально-відповідальних осіб. Специфіка підприємств скляної промисловості у тому, що при списанні основних матеріалів у ланцюгу склад – цех існує ще одна ланка – складальний цех. Тут методом змішування основних матеріалів виготовляють шихту, тобто суміш, з якої вариться скломаса.

У кінці місяця в бухгалтерію підприємства здають звіт “ Про витрачання сировинних матеріалів на виготовлену шихту” (додаток Ж), складений за результатами роботи скловарних печей виробничих цехів. У ньому фіксують дані про витрачання сировини на виготовлення 1 т шихти; кондиційність сировини у процентах, втрати і відходи у процентах при виготовленні шихти; рецептурну вагу всіх матеріалів; фактичне витрачання сировини при:

- а) фактичній кондиційності;
- б) при плановій кондиційності;
- в) за фактичною вагою (результат + перевитрата – економія);

Результат звіту – визначення фактичної витрати матеріалів для приготування шихти. Крім цього, у ньому вказана фактична кількість шихти, переведеної у скломасу, враховуючи процент вигару. Цей звіт підписує майстер складальної дільниці, технолог цеху, начальник хімічної лабораторії, начальник виробничо-технологічного відділу і затверджує головний інженер виробництва. На підставі звітів за роботою печей складають зведений звіт загальної форми про витрати сировини, основних та допоміжних матеріалів, списання яких здійснює комісія. Допоміжні матеріали списують за нормативними витратами основні та допоміжні дільниці і затверджує комісія зі списання матеріалів.

На основі зведених звітів бухгалтерія підприємства проводить групування надходження і витрачання виробничих запасів у розробленій на

основі Методичних рекомендацій Міністерства фінансів відомості аналітичного обліку запасів № 5.1. Крім цього, у відомості роблять розподіл транспортно-заготівельних витрат, про що ми уже згадували. Обороти за виробничими рахунками, згідно з відомістю № 5.1, переносять у журнал № 5 за цехами основного виробництва. При визначенні собівартості окремих видів виробів на підприємствах скляної промисловості розподіл сировини та основних матеріалів здійснюють пропорційно до ваги кожного виробу, а розподіл допоміжних матеріалів – пропорційно до їх вартості, закладеній у планових калькуляціях. Відомість № 5.1 ми розробили у програмі 1С Бухгалтерія, тому детальніше на ній зупинимося при розгляді питання автоматизації обліку виробничих запасів.

При обліку відпуску матеріалів на сторону для підприємств скляної промисловості варто звернути увагу на відпуск склобою. Дослідження свідчать, що склобій, який був у контакті із залізом (залізною наборкою), має дуже великий його вміст, що негативно впливає на колір скломаси (надає йому зеленуватого відтінку). Тому цей склобій відпускають на сторону. Ціну на нього встановлюють, виходячи з вартості матеріалів для виготовлення шихти і кількості палива для варіння скломаси. Тому на вищезгаданих підприємствах оприбуткування склобою на склад здійснюють з рахунку 23 “Основне виробництво”, зменшуючи при цьому вартість сировинних матеріалів і палива, яку списують на піч, де виник бій.

Наступна проблема, досліджена у дисертації, – синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів. Так облік їх надходження і використання на підприємствах скляної промисловості ведуть відповідно до планів рахунків, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291. При цьому використовують наступні синтетичні субрахунки рахунка 20 “Запаси”: 201 “Сировина і матеріали”; 203 “Паливо”; 204 “Тара і тарні матеріали”; 205 “Будівельні матеріали”; 207 “Запасні частини”.

Недолік рахунку 20 “Запаси” – відсутність у переліку субрахунків окремих субрахунків для обліку основних і допоміжних матеріалів, що не дає змоги розмежувати їх облік, а також окремих субрахунків для обліку транспортних і заготівельно-складських витрат, хоча зміни у стандарт № 9 “Запаси” уже внесені. Інший недолік, на нашу думку, – це відсутність субрахунку для обліку виробничих запасів у підзвітних осіб, хоча для цього може бути використаний субрахунок 206 “Матеріали, передані у переробку”. Однак в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій використання зазначеного субрахунку для обліку матеріалів у підзвітних осіб не передбачено.

Об'єкт особливої уваги – оприбуткування імпортованих сировини та матеріалів. Із введенням з 1. 01. 2001 р. Положення (стандарту) № 21 “Вплив зміни валютних курсів” суттєво змінилась методика оприбуткування виробничих запасів залежно від умов проведення розрахунків, передбачених контрактами. При отриманні матеріалів на умовах попередньої оплати курс валюти враховують на момент перерахування коштів і курсові різниці на час оприбуткування не нараховують. А при отриманні матеріалів на умовах післяплати курс валюти застосовують на момент отримання. Тобто, при отриманні матеріалів на умовах оплати 50 % авансом, а 50 – після отримання, підприємства змушені здійснювати оприбуткування одних і тих виробничих запасів за різними цінами. Такий підхід в оприбуткуванні призводить, по-перше, до плутанини цін на виробничі запаси, а по-друге – до розбіжностей між вартістю матеріалів за декларацією та інвойсом.

Тому вважаємо, необхідно внести зміни у вищевказаний стандарт і здійснювати оприбуткування імпортованих виробничих запасів за курсом гривні на момент оприбуткування, тобто вказаним у митній декларації.

На підприємствах Російської Федерації для обліку матеріальних цінностей, згідно із Планом рахунків, уведених в дію 1992 р., передбачено рахунок 10 “Матеріали”, до якого відкривають такі субрахунки: “Сировина і

матеріали”, “Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби”, “Конструкції і деталі”, “Паливо”, “Тара і тарні матеріали”, “Запасні частини”, “Інші матеріали”. А на кожному підприємстві, залежно від ступеня кооперації і спеціалізації, проводять детальне групування виробничих запасів навколо вищезгаданих субрахунків.

Відповідно до Положення про бухгалтерський облік і звітність в РФ (від 20. 03. 1992 р.) виробничі запаси на підприємствах Росії відображають у бухгалтерських балансах за фактичною собівартістю. Проте у балансах на кінець звітного року окремі види виробничих запасів відображають, виходячи з цін можливої реалізації у випадках, коли вони частково втратили свої початкові якості, або коли їх ціни знижувалися протягом року порівняно з початковою вартістю придбання. При цьому різницю у цінах списують на фінансові результати звітного року. У фактичну собівартість придбання матеріальних цінностей підприємства РФ включають перераховані вище витрати.

План рахунків бухгалтерського обліку, який було введено у дію протягом 1992 р., передбачає застосування одного із двох варіантів ведення поточного обліку виробничих запасів.

Перший: їх відображають на рахунку 10 “Матеріали” за обліковими цінами з одночасним використанням рахунків 15 “Заготівля і придбання матеріалів” та 16 “Відхилення у вартості матеріалів”.

Другий – безпосередньо на рахунку 10 “Матеріали” визначають фактичну собівартість матеріальних цінностей (без використання рахунків 15, 16).

Але в обох варіантах транспортно-заготівельні витрати у частині витрачених на виробництво матеріалів підлягають щомісячному списанню на рахунки виробничих затрат.

На думку професора І. А. Белобжецького, в умовах ринкової економіки необхідно надавати перевагу першому варіанту, оскільки він дає

змогу розмежувати вартість матеріалів за обліковими цінами і відхилення фактичної собівартості матеріалів від облікових цін. При цьому в умовах лібералізації цін базою для розробки системи облікових цін на матеріали можуть бути або середньозважені ціни закупок, або планово-розрахункові ціни [9, 35].

Проблемний розгляд підходів до обліку виробничих запасів допоміг нам сформулювати ряд завдань, які ми намагатимемося вирішити у наступному параграфі, зокрема:

- у частині оприбуткування виробничих запасів від постачальників – чинної методики їх оцінки, зокрема питання обліку і розподілу транспортних та заготівельно-складських витрат;

- у частині внутрішнього руху матеріалів – питань калькуляції та оцінки суміші для виготовлення скла (шихти);

- у частині організації складського господарства – забезпечення підприємств контрольно- і ваговимірвальними приладами та інвентарем, а також приміщеннями для належного зберігання сировинних матеріалів;

- у частині організації складського обліку – збільшення оперативності інформації у картці складського обліку форми № М-17.

- у частині витрачання – системи лімітування виробничих запасів відпуску у виробництво, а також методів оцінки їх вибуття;

- у частині документообігу – ведення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку матеріалів, зокрема журналу № 5 та відомості № 5.1.

Детальніше ці питання ми розглянемо у наступному параграфі роботи.

2. 2. Напрями вдосконалення обліку сировини і матеріалів

Вдосконалення обліку виробничих запасів – одне з основних завдань бухгалтерського обліку на підприємствах і в об'єднаннях. Від побудови обліку виробничих запасів залежить значення таких основних показників

діяльності підприємств, як собівартість і прибуток, бо у їх формуванні велику питому вагу мають матеріальні витрати. Тому важливим у поліпшенні обліку виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості є, на наш погляд, удосконалення таких дій:

- організації бухгалтерського обліку надходження матеріалів та їх оцінювання;
- обліку зберігання і переміщення виробничих запасів;
- обліку відпуску та використання матеріалів.

Щодо організації обліку надходження виробничих запасів, проблемним залишається питання їх оцінки, про це йшла мова у попередньому параграфі роботи. Тому, на нашу думку, на цьому варто зупинитися детальніше. Згідно зі стандартом № 9, придбані запаси зараховують на баланс за первісною вартістю, в яку, крім ціни постачальника, передбачено включати перелік витрат. Про це уже йшлося у попередньому параграфі роботи. На наш погляд, зарахування виробничих запасів на баланс за первісною вартістю неможливе, оскільки в момент оприбуткування виробничих запасів на склад відсутні: по-перше, товарно-транспортні та залізничні накладні на перевезення цих матеріалів; по-друге – рахунки на проведені сторонніми організаціями заготівельні витрати, а також вартість цих витрат, здійснених власними силами. А це, в свою чергу, не дає змоги включити ці витрати у первісну вартість. Тому ми пропонуємо проводити зарахування виробничих запасів на баланс підприємства за цінами постачальників згідно з товарно-транспортними накладними, а облік інших витрат, передбаченими стандартом, здійснювати за такою схемою. Усі витрати, передбачені стандартом № 9 “Запаси”, крім сум, сплачених постачальникам, розмежувати на транспортні й заготівельно-складські й доповнити іншими витратами, не передбаченими стандартом, але пов’язаними із придбанням або зберіганням виробничих запасів. Так, до транспортних витрат пропонуємо включати наступні:

- витрати згідно з товарно-транспортними та залізничними накладними;
- амортизацію, вартість пально-мастильних матеріалів та поточний ремонт власного транспорту, безпосередньо зайнятого на перевезенні матеріалів;
- заробітну плату водіїв та нарахування на неї;
- витрати на страхування транспортних засобів.

На нашу думку, їх облік доцільно вести протягом місяця на субрахунку 210 рахунку 20 “Запаси”.

Стосовно заготівельно-складських витрат, то до них можна віднести:

- суми непрямих податків у зв’язку з придбанням, які не відшкодовуються підприємству;
- сума ввізного мита;
- амортизація приміщень матеріальних складів;
- заробітна плата, нарахування, суми відряджень працівників відділу матеріально-технічного постачання, працівників складів та вантажників;
- норми недостач у межах норм природних втрат;
- витрати на страхування вантажів;
- комісійні витрати;
- інші витрати, безпосередньо пов’язані із придбанням виробничих запасів.

Для обліку цих витрат може бути використаний субрахунок 211 рахунку 20 “Виробничі запаси”.

При цьому слід мати на увазі, що до первісної вартості не можуть бути віднесені витрати, пов’язані з доведенням виробничих запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Ці витрати не мають нічого спільного з процесом придбання матеріалів і тому їх потрібно відносити на витрати виробництва чи інші цілі відповідно до використання виробничих запасів.

У кінці місяця витрати, пов'язані з придбанням предметів праці, мають бути розподілені між виробничими запасами, використаними на виробництво, і тими, що залишились на залишку. База розподілу пропорційно вартості виробничих запасів, на нашу думку, може бути використана лише для заготівельно-складських витрат. Для розподілу транспортних витрат на підприємствах скляної промисловості за базу потрібно взяти вагу виробничих запасів. Це пояснюється тим, що оприбуткування сировинних і основних матеріалів здійснюється за їх масою (пісок, крейда, поташ, сода, селітра), а не в штуках, метрах тощо.

Згідно з класифікацією, запропонованою нами у першому розділі, для обліку матеріалів на підприємствах скляної промисловості, які ми досліджували, потрібно застосовувати такі субрахунки рахунку 20 “Запаси”:

201/1 – сировина і основні матеріали;

201/2 – допоміжні матеріали;

204 – тара і тарні матеріали;

205 – будівельні матеріали ;

209 –інші матеріали.

Розмежування рахунку 201 на два субрахунки на підприємствах скляної промисловості зумовлено специфікою технологічного процесу. Так, на субрахунку 1, який дістав назву “Сировина і основні матеріали”, ведуть облік матеріалів, що становлять основу для виготовлення суміші (шихти), яка під час варіння перетворюється у скломасу. Тому ці матеріали безпосередньо використовують складальні цехи. На субрахунку 2 “Допоміжні матеріали” ведуть облік всіх інших матеріалів, що використовують у процесі доведення напівфабрикату до готової продукції (шліфувальний порошок, фарби, препарат золота).

Облік надходження за рахунками на вищезгаданих підприємствах здійснюють за загальноприйнятою схемою. Тобто, дебетують рахунки класу 2 і кредитують рахунки залежно від джерел і способів придбання.

Наступне питання, яке потребує вирішення, – питання обліку зберігання і внутрішнього переміщення виробничих запасів.

Для підвищення оперативності складського обліку і поліпшення контролю за якістю сировинних матеріалів, на нашу думку, насамперед потрібно внести зміни у картці складського обліку № М-17. Зокрема, після графи “Норма запасу” ввести графу “Відхилення від норми запасу”, яке слід виводити при кожному фактові запису про оприбуткування або витрачання, а при значному відхиленні – повідомляти у відділ матеріально-технічного постачання. Крім цього, графу “Контроль (підпис і дата)” пропонуємо розділити на дві: “Бухгалтер” і “Лаборант”. Підпис лаборанта повинен бути навпроти кожного постачальника, що дасть змогу оперативно встановити винних у разі прийняття на склад неякісних матеріалів. Удосконалена форма картки наведена у додатку Д.

Щодо проблеми поліпшення обліку переміщення виробничих запасів, то у цьому контексті заслуговує уваги насамперед облік виготовлення, зберігання та використання шихти (суміші для варіння скломаси). Його необхідно здійснювати як окремого матеріалу, тобто виготовлена суміш має бути оприбуткована через матеріальний склад і відпуск її у виробництво потрібно здійснювати згідно з лімітами окремої зміни під конкретну виробничу програму. Для цього першою і необхідною умовою має бути її оцінка відповідно до вимог Стандарту № 16 “Витрати”, тобто планово-економічний відділ повинен скласти калькуляцію, у яку б увійшли такі статті:

- а) основні й допоміжні матеріали;
- б) заробітна плата і нарахування у соціальні фонди;
- в) амортизація обладнання цеху;
- г) паливо і енергія;
- д) загальновиробничі витрати;
- ж) частина адміністративних витрат згідно з розрахунком;

з) інші витрати.

У статті “Інші витрати” необхідно обліковувати втрати у результаті перерахунку некондиційних матеріалів у кондиційні (сушіння піску, крейди та ін.).

Наступний важливий напрямок вдосконалення обліку виробничих запасів – удосконалення обліку їх відпуску. Розглядаючи це питання, зупинимось на двох основних моментах:

1) проведення щомісячних переоцінок відповідно до діючих цін постачальників;

2) застосування правильної оцінки вибуття виробничих запасів.

Щодо проведення щомісячних дооцінювань товарно-матеріальних цінностей, то Постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 19. 04. 1993 р. № 279 “Про нормативи запасів товарно-матеріальних цінностей державних підприємств і організацій та джерела їх покриття” підприємствам та організаціям усіх форм власності дозволено проводити переоцінку залишків товарно-матеріальних цінностей на початок кожного місяця. На виконання цієї Постанови Міністерство економіки та Міністерство фінансів розробили і затвердили “Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей” від 31. 05. 1993 р. № 37-20/238/07-104 (зі змінами від 09. 08. 1993 р. і 25. 06. 1994 р.).

Відповідно до цього документа підприємства і організації усіх форм власності проводять на початок кожного місяця переоцінку товарно-матеріальних цінностей при умові зміни цін на виробничі запаси і товари. Дооцінювання можна здійснювати за товарно-матеріальними цінностями, які не надходили за новими цінами.

Підставою для визначення нової ціни повинно бути підтвердження постачальника з підписом керівника підприємства або організації. Зазначимо також, що відповідно до Наказу Мінекономіки і Мінфіну України від 25. 02. 1994 р. № 90/63 “Про доповнення до порядку проведення дооцінки залишків

товарно-матеріальних цінностей” підприємства та організації у разі відсутності надходження товарно-матеріальних цінностей за новими цінами або документального підтвердження постачальниками нових цін можуть проводити дооцінювання залишків товарно-матеріальних цінностей за цінами, які відповідають на момент дооцінювання ціні аналогічних виробів, виробництво яких здійснюється в Україні, із включенням суми дооцінювання до оподаткованого прибутку. Переоцінці підлягають купівельні товарно-матеріальні цінності виробничих підприємств: сировина, матеріали, конструкції і деталі, напівфабрикати, паливо, тара, запасні частини, обладнання для комплектації продукції, яку виготовляє підприємство, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, які знаходяться на складах і не були в експлуатації. При зміні тарифів на вантажні перевезення переоцінку товарно-матеріальних цінностей здійснюють тільки тоді, коли затрати на транспортування оплачує покупець.

У випадку, коли підприємство використовує матеріали власного виробництва, має незавершене виробництво і готову продукцію на складах, то їх переоцінку проводять тільки у частині витрачених купівельних матеріалів. Перед здійсненням переоцінки виробничих запасів і товарів підприємство чи товариство повинно провести інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей. Мета інвентаризації – визначення фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей. Основний нормативний документ при цьому – Інструкція “Про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових засобів, документів і розрахунків”, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11. 08. 1994 р. і зареєстрована у Міністерстві юстиції України за № 202/412 від 26. 08. 1994 р. Проте зауважимо, що дооцінка залишків виробничих запасів за рішенням керівника підприємства може бути проведена і за даними обліку, тобто без інвентаризації. Дооцінку товарно-матеріальних цінностей проводять один раз на місяць за цінами, складеними в розрахунках з постачальниками на початок і кінець місяця. Міністерство

економіки і Міністерство фінансів України у доповнення до порядку проведення дооцінки товарно-матеріальних цінностей від 31. 05. 1993 р. листом від 09. 08. 1993 р. № 37-20/417, № 07-104 “Про дооцінку залишків товарів, ввезених (імпортованих) на митну територію України” встановило наступний порядок дооцінки залишків товарів, ввезених (імпортованих) на митну територію України: підприємства та організації усіх форм власності з початку кожного місяця дооцінюють залишок товарів, ввезених (імпортованих) на митну територію України, до нової вартості з урахуванням попиту і пропозицій на вказані товари, але не вище їх митної вартості у закордонній валюті, перерахованій за курсом гривні, встановленим Нацбанком України на момент реалізації товару. Необхідно звернути увагу й на те, що пунктом Постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 19. 04. 1993 р. № 279 проводити переоцінку залишків товарно-матеріальних цінностей дозволено підприємствам та організаціям усіх форм власності лише на початок кожного місяця. У зв’язку з протиріччями, що виникли, ГДПА України листом від 30. 11. 1995 р. № 14-212-11-5619 дала таке роз’яснення: “...дооцінка залишків товарно-матеріальних цінностей у міру надходження ідентичного товару за вищою ціною є порушенням Постанови КМУ і НБУ від 19. 04. 1993 р. № 279”. Згідно з вказаним порядком дооцінки ТМЦ і статтею 3 п. 3.2 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28. 12. 1994 р. № 334/94-ВР сума дооцінки, отримана від дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, йде на поповнення власних оборотних коштів із відповідним збільшенням нормативу власних оборотних засобів.

Розрахунок суми дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей у зв’язку зі зростанням цін на виробничі запаси і товари, яка йде на поповнення оборотних засобів на підприємствах ВАТ “Бережанський склозавод” і Стрийський склозавод, здійснюється за відповідною формою (додаток Н). Підсумкові дані розрахунку вносять в акт переоцінки товарно-

матеріальних цінностей, який підписують члени комісії і затверджує керівник підприємства.

Додаток Е показує, що сума дооцінки на даному підприємстві становить 14225,86 грн. З них сировина і матеріали – 11878,85 грн. запасні частини – 33,78 грн., малоцінні та швидкозношувані предмети – 2313,23 грн.

На підставі цих даних у бухгалтерії підприємства складають наступні проводки:

Д-т рахунка 20 “Виробничі запаси”;

К-т рахунка 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Згідно із Положенням (стандартом) № 9 “Запаси” первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється [118, с.183]. Але на дату балансу запаси відображають в бухгалтерському обліку за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [118, с.184]. У цьому стандарті основну увагу приділяють уцінці запасів, а збільшення вартості запасів передбачене лише на суму попередньої уцінки.

На нашу думку, такий підхід до дооцінки матеріалів не зовсім правильний, тому що, по-перше, це призведе до зловживань і масових уцінок запасів із подальшою їх реалізацією, а по-друге, низькі ціни на виробничі запаси на момент складання балансу спотворюватимуть реальну вартість активів підприємства. Тому ми пропонуємо внести у цей стандарт зміни, які б дали змогу підприємствам здійснювати дооцінку запасів до діючих ринкових цін із віднесенням цих сум на поповнення власних обігових коштів.

Щодо переоцінки товарно-матеріальних цінностей згідно з вищевказаною інструкцією, на наш погляд, відкритим залишається питання переоцінки підприємствами-імпортерами сировини і матеріалів для потреб виробництва. Вони мають підлягати переоцінці при зміні курсу НБУ, бо переоцінка імпортової сировини дає змогу формувати реальну собівартість продукції і зробити правильний розрахунок платежів у бюджет. Але згідно з “Порядком проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей”

переоцінці підлягають лише імпортні товари, тому, на нашу думку, потрібно, щоб Мінфін і Мінекономіки внесли відповідні зміни у чинний порядок переоцінки.

Наступним серед головних моментів обліку матеріальних цінностей в умовах ринку є правильне їх оцінювання.

Так, на думку американських вчених Б. Нідлза, Х. Андерсона і Д. Колдуелла [94, с. 165], оцінка матеріальних запасів – одна з найцікавіших і широко обговорюваних проблем бухгалтерського обліку. Помилка в оцінці матеріальних запасів на кінець поточного року може мати небажаний вплив на величину чистого прибутку як у поточному, так і в наступних роках. У США федеральний прибутковий податок сплачують із прибутку фірми. Оцінка матеріальних запасів, на думку вищезгаданих авторів, безпосередньо впливає на розмір податку на прибуток, тому федеральна влада особливу увагу приділяє регулюванню застосування підприємствами різних методів оцінки матеріальних запасів. У США діє кілька методів оцінки матеріальних запасів для фінансової звітності. Основні з них, як стверджують такі американські вчені, зокрема Ч. Т. Хонгрэн і Д. Ж. Фостер [154, с. 170], ґрунтуються на собівартості або на ринковій ціні. Обидва підходи можна застосовувати для визначення прибутку і суми прибуткового податку. Американський інститут присяжних бухгалтерів вважає, що “...основою обліку матеріальних запасів є собівартість, яку в цілому визначають як оплачену ціну або видану компенсацію під час придбання засобів” [154, с. 182]. Встановлюючи таким чином собівартість матеріальних цінностей, передбачено включати такі її елементи:

- а) суму за рахунком-фактурою мінус знижки;
- б) вартість фрахту, включаючи суму страхування “товарів у дорозі”;
- в) відповідні податки і тарифи.

Інші витрати, пов’язані з придбанням, прийманням і складуванням, на думку вищеназваних вчених, також потрібно включати у собівартість

матеріальних запасів. Але на практиці настільки складно розподілити ці витрати між окремими виробами, що їх здебільшого обліковують як витрати звітного періоду, а не як елементи собівартості матеріальних запасів. Проте оскільки упродовж місяця, року ціни на матеріали змінюються, одну і ту ж кількість однакових матеріалів можна придбати за різними цінами. Придбаваючи або реалізуючи один і той же вид виробничих запасів, часто неможливо визначити, яка частина конкретних матеріалів уже витрачена, а яка ще наявна на складі матеріальних запасів. Тому потрібно визначити, в якому порядку витрачали матеріали. Оскільки передбачений порядок витрачання матеріалів може не збігатися із фактичним, то це більше стосується інформації про рух вартості, ніж фізичного руху матеріалів. Таким чином, термін руху матеріалів означає фактичне фізичне переміщення матеріалів під час діяльності підприємства, а термін руху вартості – зв'язок витрат із передбаченим їх потоком. Відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку є кілька варіантів інформації про рух вартості. Інколи, на наш погляд, ефективніше використати прогнозну інформацію про рух вартості, що відрізняється від руху виробничих запасів, бо вона дає змогу правильніше і точніше оцінити прибуток, який, як ми вказали вище, – головна мета при оцінці матеріальних запасів. Американські вчені Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуелл [94, с.175] зазначають, що оцінюють матеріальні запаси, як правило, із застосуванням одного з відомих методів, кожен з яких ґрунтується на різних передбаченнях про рух вартості.

- Метод суцільної ідентифікації.
- Метод середньої вартості.
- Метод оцінки запасів за цінами перших закупівель – ФІФО.
- Метод оцінок запасів за цінами останніх закупівель – ЛІФО.

Для визначення впливу вищенаведеного методу на прибуток підприємства введемо дані про наявність і рух виробничих запасів на ВАТ «Бережанський склозавод». Згрупуємо їх у вигляді табл. 2.1.

Таблиця 2. 1

Дані про запаси кольорових коробок станом на 01. 03. 2001 р.

| Місяць | Число | Рух | К-ть, тис. шт. | Ціна, грн. | Вартість, грн. |
|---------------------------------|-------|----------|----------------|------------|----------------|
| Березень | 1 | Залишок | 120 | 0,20 | 24000 |
| Березень | 6 | Надійшло | 230 | 0,26 | 59800 |
| Березень | 13 | Надійшло | 450 | 0,24 | 10800 |
| Березень | 20 | Надійшло | 280 | 0,28 | 78400 |
| Березень | 25 | Надійшло | 80 | 0,32 | 25600 |
| Всього | | | 1160 | | 295800 |
| Витрачено на виробництво | | | 900 | | 232600 |
| Залишок на 01. 04. 01 р. | | | 260 | | 63200 |

Із таблиці видно, що разом із залишком на підприємстві було 1160 тис. коробок на суму 295800 грн. Нам потрібно розділити 295800 грн. між 900 використаними коробками і 260, які були в залишку.

Метод суцільної ідентифікації

У випадку, якщо на матеріальному складі чітко розмежоване надходження коробок за датами, можна застосувати метод суцільної ідентифікації. Припустимо, що в залишку на 1 квітня – 120 тис. коробок (закладені новим надходженням) і 140 тис. коробок – із придбаних 20 березня, то вартість запасів коробок на 1 квітня становитиме 63200 грн.

Хоч використовувати цей метод дуже зручно, він не дістав широкого застосування з двох причин:

а) неможливо простежити придбання і використання однієї і тої ж партії матеріалів для виробництва продукції;

б) при витрачанні єдиного виду матеріальних цінностей для виробництва продукції визначити конкретно, яку партію вже використали, можна лише умовно.

Метод середньої вартості

Використовуючи цей метод, вважають, що вартість матеріальних запасів – це середня вартість матеріалів, наявних у запасі на початок місяця, плюс середня вартість усіх матеріалів, які надійшли протягом даного місяця. Середню вартість розраховують діленням вартості всіх матеріалів для використання на кількість одиниць матеріалів. У результаті отримуємо середньозважену вартість одиниці матеріальних запасів на кінець звітнього періоду. За цим методом визначаємо, що середня вартість однієї коробки становить 0,255 грн., а вся вартість залишку коробок на 1 квітня – 66300 грн. Ці цифри розраховують так. Середня вартість однієї коробки: $295800 : 1160 = 0,255$ грн. Вартість матеріалів для використання – 295800 грн.; залишки на 1 квітня: $260 \times 0,255 = 66300$ грн. Вартість витрачених матеріалів – 229500 грн. Вартість матеріальних запасів на кінець періоду, визначена за методом середньої вартості, враховує всі ціни, за якими придбані матеріали протягом місяця, і за допомогою цього вирівнює їх збільшення і зменшення. Недолік методу, на наш погляд, у тому, що при визначенні прибутку і прогнозуванні діяльності підприємства необхідно все-таки використовувати ціни за останній період.

Метод оцінки запасів за цінами перших закупівель – ФІФО

Він полягає у тому, що виробничі запаси, придбані в першу чергу, потрібно витратити насамперед на виробництво. Цей метод називають методом оцінки запасів за цінами перших закупівель. Вартість матеріалів, наявних на кінець періоду, відносять до останніх надходжень, а вартість матеріалів, використаних на виробництво, – до перших. Метод ФІФО можна використовувати на будь-яких підприємствах, незалежно від реального фізичного руху матеріалів, оскільки враховують рух вартості, а не рух матеріалів.

У нашому прикладі при використанні методу ФІФО вартість матеріалів на 30 березня становитиме 76000 грн. Зробимо наступні розрахунки.

Запаси матеріалів на 30 березня – метод FIFO.

180 тис. коробок по 0,28 грн. – 50400 грн.

80 тис. коробок по 0,32 грн. –

25600 грн.

260 тис. коробок – 76000 грн.

Вартість матеріалів для використання – 295800 грн.

Мінус товарні запаси на 30 березня – 76000 грн.

Вартість витрачених матеріалів – 219800 грн.

Ефективність використання методу ФІФО у тому, що матеріальні запаси на кінець періоду оцінюють за цінами останніх закупівель, а в собівартість реалізованої продукції включають матеріали за цінами перших закупівель. У період постійного зростання цін метод ФІФО дає найвищий рівень чистого прибутку. Причина в тому, що підприємство збільшує ціни реалізації продукції при зростанні поточних цін на матеріали, не враховуючи того, що матеріали могли бути придбані до моменту зростання цін. Відповідно у період зниження цін простежується зворотній процес. Тому головний недолік методу ФІФО – він збільшує вплив циклу економічного розвитку на показник доходу.

Метод оцінки запасів за цінами останніх закупівель – ЛІФО

Він базується на тому, що вартість матеріалів, придбаних у кінці місяця, списують на собівартість продукції, а собівартість матеріальних запасів на кінець періоду визначають відповідно до вартості матеріалів, придбаних з початку місяця. Його називають методом оцінки запасів за цінами останніх закупівель. Відповідно до цього методу вартість матеріальних запасів у нашому прикладі на 30 березня становитиме 60400 грн., і її можна розрахувати так.

Товарні запаси на 30 березня – метод ЛІФО.

120 тисяч коробок по 0,20 грн. – 24000 грн.

140 тисяч коробок по 0,26 грн. –

36400 грн.

260 тисяч коробок – 64400 грн.

Вартість матеріалів для використання – 295800 грн.

Мінус товарні запаси на 30 березня – 60400 грн.

Вартість витрачених матеріалів – 235400 грн.

Звичайно, подібне припущення не збігається з фактичним рухом матеріалів на багатьох підприємствах. Але є важливий аргумент на користь цього методу, бо так чи інакше для діяльності підприємства потрібна певна норма матеріальних запасів. Якщо матеріальні запаси витрачені, вони відразу ж мають бути поповнені. Деякі економісти вважають, що найточніше визначити прибуток можна лише при умові співвідношення поточної собівартості продукції з поточною ціною, незважаючи на те, які матеріали витрачені на її виготовлення. При збільшенні чи зменшенні цін метод ЛІФО передбачає, що собівартість реалізованої продукції відповідає витратам відповідно до рівня цін на момент продажу. В результаті метод ЛІФО показує менший чистий прибуток у період прояву інфляційних процесів, і, відповідно, більший чистий прибуток у період дефляційних процесів, ніж будь-який інший метод. Так регулюють вплив циклу економічного розвитку (підйомів і спадів). Важливим фактором при цьому є те, що при оцінці матеріальних запасів інформація про рух вартості і відповідне визначення прибутку є значно впливовішою, ніж визначення фізичного руху матеріальних запасів і оцінки Балансу.

Звичайно, на наш погляд, щодо методу ЛІФО можна зробити критичні зауваження, бо в Балансі виробничі запаси оцінені та відображені за цінами перших закупівель, а ця оцінка часто не збігається з реальною вартістю матеріальних запасів. Тому такі показники, як власні оборотні засоби і коефіцієнт покриття потрібно аналізувати з урахуванням вищезазначеного.

Порівнюючи наведені розрахунки, можна зробити висновок, що метод суцільної ідентифікації базується на фактичних затратах, а три інших методи – на передбаченнях інформації про рух вартості матеріальних запасів. Для того, щоб чіткіше показати вплив оцінки вищенаведених методів на прибуток

товариства, використаємо табл. 2. 2. При цьому вартість випущеної товарної продукції у березні – 700 тис. грн.

Таблиця 2. 2

| | Метод суцільної ідентифікації | Метод середньої вартості | Метод ФІФО | Метод ЛІФО |
|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------|---------------|---------------|
| Товарна продукція, грн. | 700000 | 700000 | 700000 | 700000 |
| Собівартість, в грн. | 532600 | 529500 | 519800 | 535400 |
| У т. ч. матеріальні затрати | 232600 | 229500 | 219800 | 235400 |
| Прибуток, грн. | 167400 | 170500 | 180200 | 164600 |

Враховуючи, що у березні ціни на коробки збільшувалися, при використанні методу ЛІФО товариство мало найвищу собівартість випущеної продукції порівняно з вартістю раніше отриманих матеріалів, тому одержувало найменший прибуток. І навпаки, за методом ФІФО найнижча собівартість випущеної продукції була внаслідок низьких цін на матеріали, придбаних на початку місяця, і як результат – найбільший прибуток. У період зниження цін спостерігаються зворотні процеси. За методом ЛІФО буде отримано більше валового прибутку, ніж за методом ФІФО. Тому, на нашу думку, підприємствам в умовах постійного зростання цін на виробничі запаси доцільно застосовувати метод ЛІФО. Це зумовить збільшення витрат і зменшення сплати податків до бюджету й дасть змогу залишити приховані резерви як результат відображення у звітності виробничих запасів за найнижчими цінами. Аналогічний висновок був зроблений і на Міжнародній науковій конференції у Житомирі 23–24 листопада 2000 р. у виступі професора П. С. Смоленюка [127, с. 68]. Інший важливий момент – облік використання виробничих запасів. У чинній практиці підприємств скляної промисловості виробничі запаси зі складу відпускають згідно з розрахованими лімітами, що деякою мірою сприяє здійсненню попереднього контролю за їх використанням. Проте через постійні зміни в асортименті продукції і залишках матеріалів на складах цей контроль малоефективний. У свою чергу, лімітування відпуску виробничих запасів у виробництво не

означає здійснення контролю за їх використанням через завищення в окремих випадках норм споживання матеріалів. Тому для контролю за щоденним використанням сировини і матеріалів на підприємствах галузі доцільно складати розроблений нами “Рапорт про використання сировини і матеріалів на виготовлення шихти”, форму якого подано в додатку Ж, де фактичне витрачання складальних матеріалів порівнюють з нормативним, розрахованим на основі норм витрачання сировини на одну тонну шихти.

Для оперативного контролю за використанням виробничих запасів на обслуговування виробництва й управління доцільно використовувати розроблені нами лімітно-забірні карти з грошовим вираженням ліміту для отримання виробничих запасів зі складу на обслуговування виробництва й управління, наведені в додатку З.

Лімітно-забірні карти з грошовим вираженням ліміту виписують для кожного цеху в одному примірнику. Це документ для отримання потрібних цехові виробничих запасів з усіх складів підприємства в межах встановленого ліміту. Таку карту підписують начальники планового відділу й постачання і передають представникові цеху. Завідувач складу в момент відпуску виробничих запасів у межах встановленого ліміту заповнює лімітно-забірну карту. Одночасно він отримує копію виробничого запису на смужці паперу (зробленого за допомогою копіювального паперу) для майбутнього звіту, а бухгалтерії – для щоденного оперативного контролю за використанням виробничих запасів. Після здійснення операції відпуску матеріалів завідувач складу ставить свій підпис у лімітно-забірній карті, а представник цеху – у другому примірнику зробленого запису, отриманого на смужці паперу.

Лімітування, на наш погляд, може забезпечити контроль за витрачанням матеріалів лише у випадку, якщо: а) ліміт буде доведений цехові, зміні (бригаді) на основі чинних прогресивних норм, які ми розраховали у першому розділі роботи; б) оперативно переглядати норми відповідно при

невиконанні або перевиконанні виробничої програми. В інших випадках контрольна функція ліміту буде втрачена.

Отже, дослідження, які ми провели у другому параграфі, дають нам підстави запропонувати такі дії.

1. Для визначення достовірності первісної вартості виробничих запасів потрібно розмежувати транспортні та заготівельно-складські витрати, відкривши два окремих субрахунки до рахунка 20 “Виробничі запаси”.

2. Для підвищення оперативності облікової інформації вдосконалити форму картки складського обліку матеріалів № М-17 внесенням додаткових граф.

3. Для оперативного контролю за витрачанням сировинних матеріалів складати калькуляцію шихти і скломаси з подальшим розрахуванням отримання скломаси.

4. Для достовірного відображення у балансі виробничих запасів складу активів підприємства потрібно регулярно здійснювати дооцінку виробничих запасів відповідно до їх ринкових цін.

5. В умовах постійного зростання цін на виробничі запаси при відпуску матеріалів у виробництво доцільно застосовувати метод ЛФО, що зумовить зростання витрат і зменшення сплати податків до бюджету.

6. При розробці лімітів для здійснення контролю за використаними матеріальними ресурсами стежити за прогресивністю норм та оперативністю їх перегляду.

Для підвищення оперативності обліку виробничих запасів, зменшення витрат на їх обробку, підвищення достовірності обліку важливе значення має автоматизація бухгалтерського обліку із застосуванням персональних комп’ютерів. Розглядати ці питання ми продовжимо у наступному параграфі роботи.

2. 3. Облік виробничих запасів з використанням комп'ютерної техніки

Один із головних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку – автоматизована обробка інформації за допомогою персональних комп'ютерів (ПК). Комп'ютерні технології з обробки облікової інформації активно застосовують на підприємствах, бо вони дають змогу переорієнтувати систему обліку на отримання оперативної інформації. При їх застосуванні немає механічного перенесення принципів обробки інформації за взірцем ручних форм обліку, а система обробки побудована так, щоб отримана інформація дала змогу проводити оперативний аналіз і прогнозувати діяльність підприємства та його підрозділів.

Автоматизація обліку виробничих запасів на базі персональних комп'ютерів ставить за мету:

- підвищити оперативність і якість обробки інформації;
- своєчасно і достовірно документально відображати заготівлю, надходження і відпуск (витрати) матеріалів;
- бухгалтерії суворо стежити за якісним і кількісним прийманням виробничих запасів, списанням природних втрат, втрат від псування й недостач сировини і матеріалів при транспортуванні та зберіганні;
- перевіряти організацію кількісного витрачання виробничих запасів у цехах, на дільницях і робочих місцях відповідно до нормативів на фактичний випуск продукції;
- своєчасно виявляти і реалізовувати лишки матеріалів;
- удосконалити організацію обліку виробничих запасів, зменшити затрати ручної праці.

Господарський облік, з точки зору теорії інформації, чітко виражена інформаційна система, і комп'ютерні технології його введення мають базуватися на використанні ідеології автоматизованих банків даних (АБД).

Це дає змогу обґрунтовано визначити основні принципи побудови комп'ютерних технологій ведення обліку. Вони можуть бути єдиними для

всіх видів обліку або диференційованими за видами обліку залежно від їх завдань. До загальних принципів автоматизованого ведення обліку належать:

- інтеграція вхідних даних управлінського, фінансового і статистичного обліку;
- класифікація та кодування економічної інформації в єдиній системі;
- уніфікація і типізація форм первинних документів;
- автоматизація збору, реєстрації та передачі інформації;
- системний контроль достовірності й обґрунтованості відображення в обліку господарських операцій;
- автоматизація розрахунків;
- створення і ведення єдиної бази облікових, планових і нормативних даних;
- автоматизація отримання реєстрів обліку, форм звітності та аналізу;
- комбіноване зберігання облікових даних на паперових і магнітних носіях інформації;
- стадійність (етапність) в організації облікового процесу.

Комп'ютерна технологія ведення фінансового обліку передбачає конкретизацію принципів обробки облікової інформації за наступною схемою.

1. Інформацію із зовнішніх джерел у вигляді первинних документів (паперових або машинних) і внутрішніх джерел (система управлінського обліку) переважно у згрупованому вигляді (багатотермінові первинні документи, реєстри, групувальні відомості, їх машинні аналоги) вводять у комп'ютери в міру надходження відповідно до графіку документообігу, що передбачає оперативне збирання і реєстрацію інформації.

2. Зберігання і нагромадження інформації у пам'яті комп'ютера здійснюється у вигляді бухгалтерських проводок, що містять у стандартному вигляді практично всю корисну інформацію, зареєстровану в первинних документах. При цьому облікові дані нагромаджуються у базі даних протягом року в хронологічному порядку із щомісячним розрахунком

залишків за рахунками бухгалтерського обліку, які зберігаються у пам'яті комп'ютера.

3. Узагальнення бухгалтерських проводок, які зберігаються у базі даних, і систематизація їх даних за реєстрами бухгалтерського обліку з формуванням залишків і оборотів здійснюється в момент запиту на отримання облікового реєстру, форми аналізу чи звітності.

Схема комп'ютерної технології обробки інформації в системі бухгалтерського обліку наведена на рис. 2. 1.

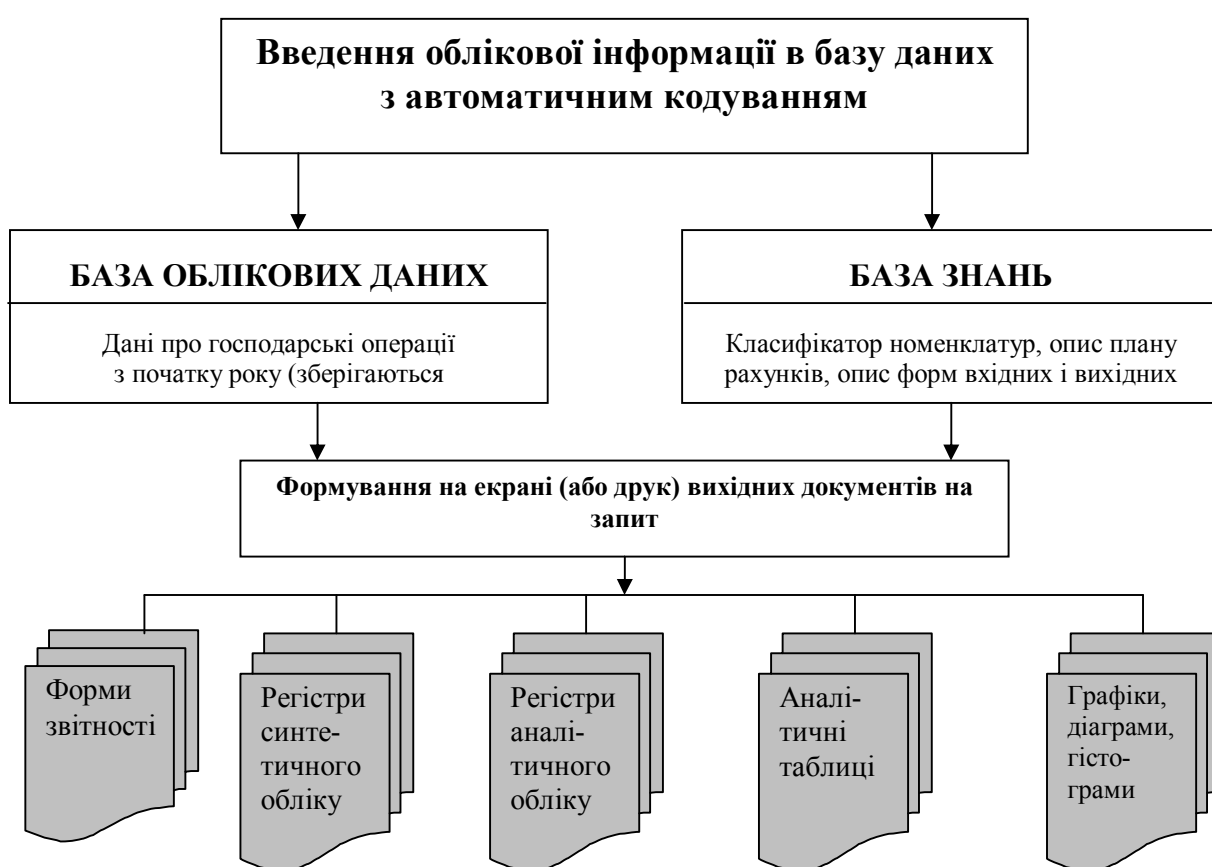


Рис. 2. 1. Схема комп'ютерної технології ведення фінансового обліку.

Інформаційна база обліку представлена базою даних (БД), в якій зберігаються облікові дані у вигляді залишків на початок року і бухгалтерських проводок з початку року за рахунками, а також базою знань (БЗ), що містить описи форм вхідних документів (паперових та машинних), плану рахунків бухгалтерського обліку, котрий застосовують на

підприємстві, класифікатора облікових номенклатур, форм вхідних і вихідних документів (реєстрів обліку, форм аналізу чи звітності) і алгоритмів обробки облікової інформації. З розширенням сфери застосування комп'ютерної техніки в плануванні та прогнозуванні можуть використовуватися оболонки експертних систем, економіко-математичні моделі і системи штучного інтелекту, інший математичний апарат для виконання економічних розрахунків, а в БД – планові, нормативні або інші показники.

При введенні даних з вхідних документів (первинні документи, групувальні відомості або інші машинні аналоги з дискет чи по каналах зв'язку) на дисплеї комп'ютера виводиться документ за допомогою опису форм, закладених у БЗ. Введення інформації в ЕОМ здійснює обліковий працівник під управлінням системи, в яку закладений опис плану рахунків бухгалтерського обліку, що дає змогу правильно та безпомилково реєструвати господарські операції в системі рахунків із необхідним набором показників і їх автоматичною вартісною оцінкою. Кодування господарських операцій при цьому виконується автоматично з використанням класифікатора облікових номенклатур у базі знань.

Після закінчення набору документа (з автоматизованим контролем правильності вводу) введені облікові дані у вигляді стандартного типу бухгалтерських проводок нагромаджуються в базі даних у хронологічному порядку з початку року.

Результати розрахунків виводяться на екран дисплея, а при необхідності друкуються на папері у вигляді облікових реєстрів (головної книги, обігово-сальдової відомості або відомостей аналітичного обліку за рахунками), форм звітності або аналізу (таблиці, графіки, діаграми, матричні моделі) в момент запиту для отримання інформації. Це не потребує великих витрат часу через високу швидкість обробки інформації на сучасних комп'ютерах.

Така технологія обробки облікових даних дає змогу:

- отримувати облікові реєстри (баланс, аналітичні рахунки та довідки) практично на будь-яку дату, не очікуючи закінчення облікового періоду, що значно підвищує оперативність бухгалтерського обліку;
- залежно від потреб управління отримувати множини групувань і узагальнень в обліку в межах класифікації облікових номенклатур, що значно збільшує аналітичність обліку без підвищення трудомісткості його ведення;
- аналізувати різні сторони діяльності підприємства на регулярній основі (в регламентному порядку) або в міру необхідності (за запитами);
- складати в автоматизованому режимі більшість форм бухгалтерської звітності та значну кількість форм статистичної звітності;
- здійснювати комплексні, багатоваріантні, прогностичні аналізи на основі міжгалузевих і продуктових балансів;
- за потребою оперативно перебудувати технологію ведення обліку: зміна схеми управління підприємством у зв'язку з організаційними перебудовами, вимогами госпрозрахунку, нормативними та інструктивними вказівками з ведення обліку тощо;
- зменшити трудомісткість обліку за рахунок автоматизації його ведення.

Сфера застосування управлінського обліку – організація ефективного контролю і керування ходом виробничих процесів у підрозділах підприємства (цехах, бригадах, орендних колективах), тому комп'ютерні технології його ведення будують за моделлю, що передбачає такі процеси.

1. Автоматизація збирання і реєстрації технологічної облікової інформації. У трудомісткості ведення господарського обліку на збирання, реєстрацію, первинну обробку даних і оформлення первинних документів припадає до 60% витрат праці. Отже, від оперативності та достовірності отримання цієї інформації залежить швидкість і правильність реагування на відхилення від оптимальних режимів технологічного процесу. Широке використання датчиків, лічильників, дозаторів і мікропроцесорних пристроїв у технологічних лініях дає змогу досягти не лише високої оперативності,

точності вимірювань, а й найраціональнішого використання сировини, комплектуючих і витратних матеріалів. Крім цього, при застосуванні комп'ютерних технологій управлінського обліку детальніше опрацювання принципу автоматизації збирання, реєстрації та первинної обробки інформації може значно підвищувати ефективність обліку.

2. Зберігання і нагромадження облікової, нормативної та планової інформації у пам'яті комп'ютера здійснюють у вигляді записів за операціями технологічного процесу в кількісній і вартісній оцінках з початку виробничого циклу і, залежно від потреби, за видами виробництв, технологічними процесами, підрозділами. Така організація бази даних дає змогу організувати системний контроль за дотриманням технологічної дисципліни, економічним використанням ресурсів виробництва, прогнозувати вплив організаційно-технологічних заходів на економічні результати.

3. Автоматизація попереднього, поточного і подальшого контролю та ревізії адміністративно-господарської діяльності. Автоматизації контрольних функцій обліку донині приділяють мало уваги, але можливості автоматизованого контролю значно ширші, тому що в базі даних управлінського обліку зберігаються фактичні дані про витрати сировини, матеріальних цінностей, обсяги виконаних робіт із різних джерел, нормативні та планові показники. Комп'ютерна технологія без збільшення витрат праці дає змогу організувати постійний системний контроль і цим сприяти раціональному використанню матеріальних і трудових ресурсів, збереженню власності.

4. Узагальнення записів за операціями технологічних процесів, що зберігаються в базі даних, з виведенням результатів на екран дисплея, принтер або машинні носії у вигляді первинних документів, форм аналізу чи звітності, формування бухгалтерських проводок і виробничих звітів для здійснення фінансового обліку відповідно до графіка документообігу.

Схему комп'ютерного ведення обліку виробничих запасів на ВАТ “Бережанський склозавод” ми подали на рис. 2. 2. Вона передбачає створення програмно-технологічних комплексів для ведення комп'ютерного обліку за видами виробництв у цехах, відділеннях, ведення обліково-аналітичних робіт керівниками виробництв. Ця схема реалізована за допомогою мережевої програми “1С Бухгалтерія”.

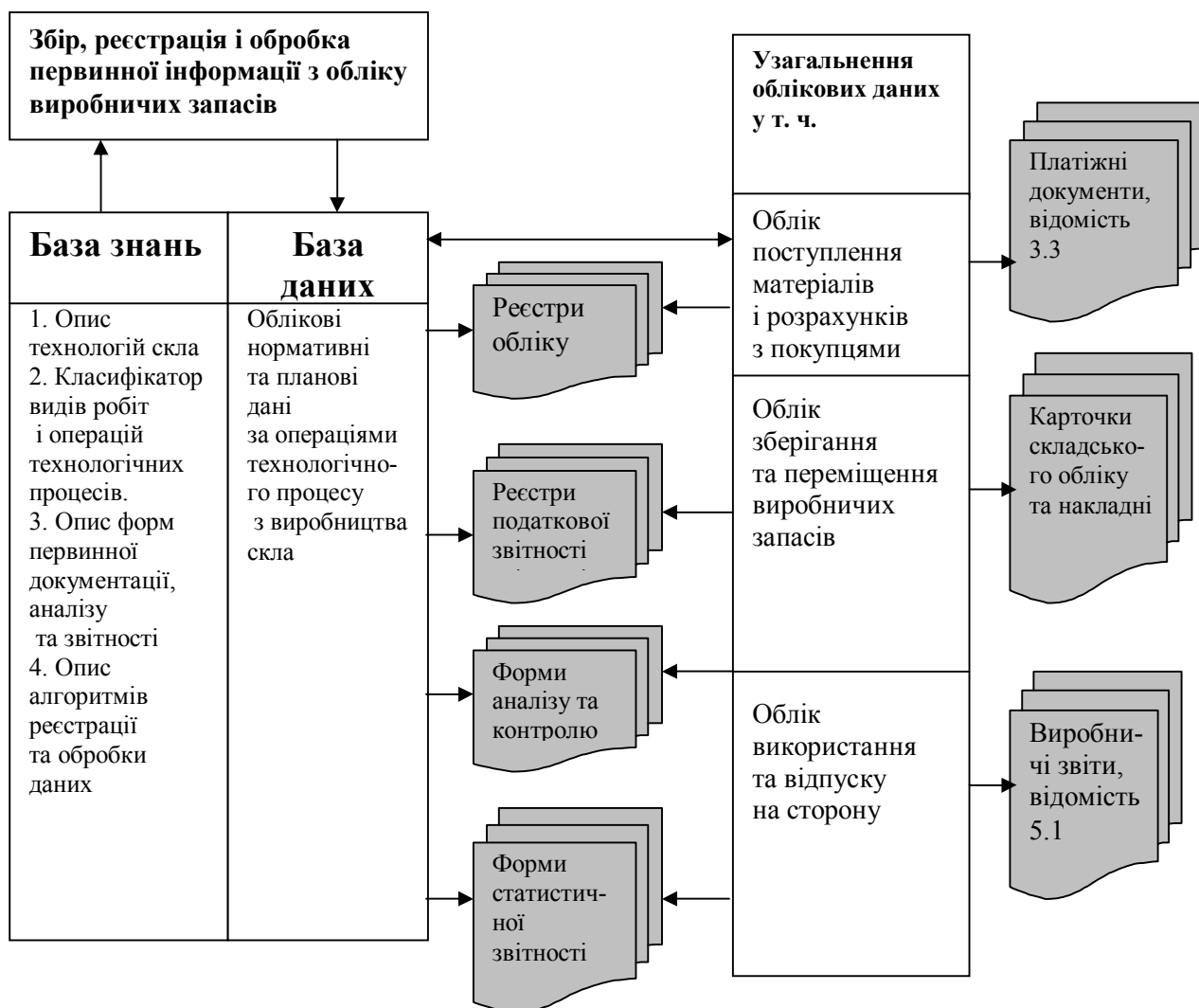


Рис. 2. 2. Схема комп'ютерного ведення обліку виробничих запасів.

Програмно-технічні комплекси – основа для організації автоматизованих робочих місць як прогресивної організаційної форми використання ПК. При створенні АРМ бухгалтера такі процеси, як реєстрація, введення, передача даних, формування вхідних документів

здійснюють на одному робочому місці. Бухгалтер при цьому не лише сприймає інформацію, проводить відповідні розрахунки та контролює роботу ПК, а й бере безпосередню участь в автоматизованій обробці інформації. Перевага АРМ бухгалтера – робота в режимі реального часу, що підвищує оперативність, аналітичність і гнучкість обліку й дає змогу бухгалтерові контролювати весь процес обробки економічної інформації, змінюючи при цьому значення параметрів.

За рівнем створення і функціонування АРМ бухгалтера – відносно відстала ділянка на підприємствах скляної промисловості. Це питання недостатньо висвітлене в літературі, а діючі розробки не охоплюють усіх ланок обліку і не відображають специфіки підприємств. Крім цього, слід урахувати, що підприємству важко одразу перейти на повний автоматизований облік. Спочатку потрібно автоматизувати одну з ділянок роботи, що потребує найбільших затрат праці та якнайбільшого потоку обліково-економічної інформації.

Незважаючи на це, на підприємствах, які ми досліджували, зокрема ВАТ “Бережанський склозавод”, створено сім АРМ, які працюють в єдиній мережі. Це, зокрема, АРМ з випуску та реалізації готової продукції, АРМ з обліку виробничих запасів, АРМ з нарахування заробітної плати, АРМ з ведення розрахунків, АРМ з обліку основних засобів і нарахування амортизації, АРМ з обліку та витрат і визначення собівартості продукції, АРМ з обліку цінних паперів і розрахунків з учасниками. На інших підприємствах, таких як ВАТ “Стрийський склозавод”, ВАТ “Пісочанський склозавод” ведеться облік лише окремих ділянок роботи.

Виробничі запаси як предмети праці у процесі виробництва займають значне місце серед об’єктів управління промисловим підприємством. Облік виробничих запасів – одна з найважливіших ділянок облікової роботи, оскільки питома вага їх вартості у структурі виробничих затрат на досліджуваних підприємствах становить близько 39–43%.

На ВАТ “Бережанський склозавод” за допомогою персонального комп’ютера успішно автоматизовані роботи з виписування та обробки первинних документів. Ведеться аналітичний і синтетичний облік виробничих запасів, включаючи рух матеріалів на складах, в експлуатації, облік заготівлі та розрахунків із постачальниками.

Для вдосконалення обліку виробничих запасів і його автоматизації велике значення має раціоналізація форм первинних документів. На ВАТ “Бережанський склозавод” для ведення первинного обліку та документування господарських операцій використовують типові форми первинних документів як джерело вхідної інформації. Як нормативно-довідкову інформацію використовують такі класифікатори: підрозділів, складів, операцій руху виробничих запасів, аналітичних рахунків і постачальників.

Впровадження комп’ютерної системи, що складається з АРМ, на ВАТ “Бережанський склозавод” зменшило час обробки облікової інформації, спростило складання статистичної і податкової звітності; дало змогу меншій кількості працівників виконувати одні й ті ж обсяги роботи, підвищило оперативність інформації для прийняття управлінських рішень.

У зв’язку із введенням з 01. 01. 2000 р. національних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, підприємства зобов’язані вести бухгалтерський облік виробничих запасів згідно з цими положеннями. Відповідно до корінних змін у веденні бухгалтерського обліку ми запропонували й внесли зміни і в його автоматизацію, тобто у настроювання програми 1С “Бухгалтерія”.

Зокрема, нові регістри бухгалтерського обліку, а саме з обліку виробничих запасів, наприклад, відомість 5.1 аналітичного обліку запасів і журнал 5, які прийшли на зміну відомості 10 і журналу-ордера 10, у запропонованій Мінфіном України редакції не отримали практичного застосування на підприємствах, які ми досліджували. Недолік цих реєстрів у тому, що вони, зокрема відомість 5.1, мають загальний, “напівфабрикатний”

характер і призначені для використання невеликими комерційними підприємствами, де обмежений перелік найменувань виробничих запасів. Тому вести облік виробничих запасів на досліджуваних підприємствах згідно з вказаними в них однорідними групами, на наш погляд, а також на думку бухгалтерів-практиків, неможливо.

Враховуючи вищесказане і використовуючи базові макети реєстрів програми 1С “Бухгалтерія”, ми розробили і впровадили у практику роботи досліджуваних підприємств свої форми реєстрів обліку з надходження і використання виробничих запасів відповідно до нових бухгалтерських стандартів. Форми реєстрів представлені у додатках І та К.

Висновки до другого розділу

1. Для визначення достовірності первісної вартості виробничих запасів потрібно розмежувати транспортні і заготівельно-складські витрати, для чого відкрити два окремих субрахунки до рахунка 20 “Виробничі запаси”.

2. Для підвищення оперативності облікової інформації удосконалити форму картки складського обліку матеріалів № М-17 внесенням до неї додаткових граф.

3. Для поліпшення оперативного контролю за витрачанням сировинних матеріалів складати калькуляцію шихти та скломаси з подальшим проведенням розрахунків виходу скломаси.

4. Необхідна умова достовірного відображення у балансі виробничих запасів складу активів підприємства – регулярне проведення дооцінок виробничих запасів до їх ринкових цін.

5. В умовах постійного зростання цін на виробничі запаси при відпуску матеріалів у виробництво доцільно застосовувати метод ЛІФО, який дає змогу врахувати вплив інфляційних процесів на реальний фінансовий результат.

6. При застосуванні лімітування для здійснення контролю за використаними матеріальними ресурсами стежити за прогресивністю норм та оперативністю їх перегляду.

7. Для підвищення оперативності та достовірності обліку виробничих запасів із використанням комп'ютерної техніки впровадити розроблені нами форми реєстрів обліку з надходження і використання виробничих запасів відповідно до нових бухгалтерських стандартів.

Інший важливий напрямок впливу на зменшення витрат виробничих запасів – здійснення аналізу їх використання.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У СКЛЯНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

3. 1. Система показників ефективності використання виробничих запасів

Науково обґрунтоване планування, облік та аналіз, а також оцінка використання сировинних і виробничих запасів зумовлюють необхідність створення спеціальної системи показників, що всесторонньо характеризує цей процес. Необхідність її створення диктується вимогами систематичного виявлення резервів економії виробничих запасів, цілеспрямованого управління процесом зниження матеріаломісткості продукції.

Тому в економічній літературі при розгляді питання ефективності використання виробничих запасів велике значення має саме показник матеріаломісткості. Це узагальнюючий показник ефективності використання виробничих запасів. Однак, якщо розглядати показник матеріаломісткості ізольовано, поза зв'язком з іншими показниками, неможливо отримати об'єктивну оцінку рівня ефективності використання виробничих запасів. Це пояснюється тим, що цей показник має ряд недоліків, зумовлених вартісною оцінкою обсягу продукції. На наш погляд, немає єдиного показника, здатного об'єктивно охарактеризувати рівень ефективності використання виробничих запасів. Для цього необхідна система показників. Використання системи показників деякою мірою дасть змогу уникнути недоліків, властивих окремим показникам. Корисність і доцільність системи показників потрібно визначати тим, наскільки об'єктивно вона дає змогу оцінити рівень ефективності використання виробничих запасів. При розробці системи аналітичних показників потрібно враховувати конкретні умови та завдання

аналізу. Думаємо, можна погодитися з думкою Б. І. Майданчика, який вважає, що "...універсальною має бути не система показників, а принципи її побудови. Головна умова побудови системи аналітичних показників – необхідність відображення одного і того ж процесу з різним ступенем деталізації" [79, с. 6].

При побудові системи показників ефективності використання виробничих запасів, на наш погляд, потрібно враховувати і такі загальні методичні принципи:

її узгодженість з чинною системою планування, обліку та звітності;
необхідність включення в неї часткових (факторних) показників, які характеризують вплив факторів на рівень ефективності;
класифікацію показників за певними ознаками та їх взаємопов'язаність;
необхідність забезпечити зведеність показників на різних рівнях управління;
простоту, але вичерпність у відображенні всіх сторін виробничого процесу.

При побудові системи показників ефективності використання виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості необхідно врахувати техніко-економічні особливості даної галузі.

В економічній літературі показники ефективності використання виробничих запасів класифікують по-різному. На думку Г. В. Савицької, для характеристики ефективності використання виробничих запасів застосовують систему узагальнюючих і часткових показників. Узагальнюючими вона вважає прибуток на гривню матеріальних витрат, матеріаловіддачу, матеріаломісткість, коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва і матеріальних витрат, питому вагу матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів. Часткові показники застосовують, на її думку, для характеристики ефективності використання окремих видів виробничих запасів (метало-, паливо-, енергомісткості та інших), а також для характеристики рівня матеріаломісткості окремих виробів [134, с. 364]. П. С.

Смоленюк і Л. Т. Смоленюк показники ефективності виробничих запасів об'єднують у такі групи:

- а) матеріаломісткість і матеріаловіддача;
- б) часткові показники матеріаломісткості;
- в) питома матеріаломісткість [134, с. 43].

Разом з цим, автори пропонують класифікацію часткових показників використання виробничих запасів. На наш погляд, вона дає змогу всебічно охарактеризувати використання виробничих запасів на підприємствах і відповідає вимогам як загальноекономічного, так і техніко-економічного аналізу матеріаломісткості продукції.

Такої ж думки дотримуються економісти А. Н. Захаров і І. І. Грачов, які зазначають, що при аналізі матеріаломісткості використовують два методи її визначення – вартісний і натуральний. Оскільки показник матеріаломісткості у вартісному виразі підлягає змінам, не пов'язаним з реальними змінами витрат виробничих запасів (наприклад, зміна цін на матеріали та готову продукцію), то надійнішим для аналізу динаміки матеріаломісткості за окремими видами ресурсів є натуральні показники [52, с. 18]. Таке зауваження, на нашу думку, слушне і його можна застосувати для підприємств скляної промисловості.

Найповніше, на наш погляд, система показників ефективності використання виробничих запасів подана у довідковому посібнику за редакцією Л. Л. Єрмолович [4, с. 322].

Автор виділяє наступні групувальні ознаки:

- а) узагальнюючі показники ефективності використання всієї величини виробничих запасів;
- б) часткові показники ефективності використання спожитих виробничих запасів;
- в) матеріаломісткість продукції;

- г) часткові показники ефективності використання виробничих запасів, які є у запасі.

С. І. Шкарабан та Р. В. Федорович вважають, що в системі планування нині передбачені такі головні показники використання виробничих запасів: матеріаломісткість продукції; завдання щодо середнього зниження норм витрат важливих видів виробничих запасів; нормативи витрат важливих видів виробничих запасів у натуральному виразі на одиницю продукції [165, с. 119].

Ця система показників, на нашу думку, повністю відображає ефективність використання виробничих запасів, але не враховує показники забезпеченості виробництва виробничими запасами та їх нормування. Вищезгадані показники в цілому детально характеризують ефективність використання виробничих запасів, проте їх недолік насамперед у тому, що вони мають різні ознаки групування. Більшість авторів систему показників ефективності використання виробничих запасів розуміють як систему показників матеріаломісткості, але матеріаломісткість – лише один із узагальнюючих показників ефективності використання виробничих запасів. Автори детально класифікують їх за різними ознаками, але при цьому не враховують такі показники, як забезпеченість виробництва виробничими запасами, нормування та дотримання норм витрат виробничих запасів тощо. Для усунення вищеназваних недоліків і встановлення взаємозв'язку між показниками використання виробничих запасів потрібно розробити їх наукову класифікацію на базі найістотніших ознак. Ми вважаємо, що до таких ознак належать: мета дослідження; рівень управління, на якому використовують даний показник; характер вимірників; періодичність аналізу показників.

Ми розробили класифікацію показників ефективності використання виробничих запасів у табл. 3. 1.

**Система показників ефективності використання виробничих
запасів у скляній промисловості**

| Показники ефективності використання виробничих запасів | Періодичність аналізу показників | Рівні управління | | |
|---|--|--|-------------------|-------------------------|
| | | Окремі виробничі дільниці (цех) | Підпри- ємство | Виробничі об'єднання |
| A | 1 | 2 | 3 | 4 |
| A. Показники забезпечення виробництва виробничими запасами: | | | | |
| 1). Коефіцієнт забезпечення виробництва матеріалами | Місяць декада | - | + | + |
| 2). Питома вага основних матеріалів у загальній їх вартості | Місяць | - | + | + |
| 3). Питома вага місцевої сировини у загальній їх вартості | Місяць | - | + | + |
| 4). Коефіцієнт ритмічності надходження матеріалів | Місяць | - | + | + |
| Б. Показники нормування і дотримання норм витрат виробничих запасів | | | | |
| 1). Коефіцієнт ефективності використання скломаси. | Декада Зміна | + | + | + |
| 2). Коефіцієнт дотримання норм витрат матеріалів | Декада Зміна | + | + | - |
| 1). Коефіцієнт корисного використання сировини і основних матеріалів | Місяць | + | + | - |
| 2). Коефіцієнт використання відходів | Місяць | + | + | - |
| 3). Питома вага втрат від браку у вартості виготовленої продукції | Декада Зміна | + | + | |
| Г). Узагальнюючі показники ефективності використання виробничих запасів | | | | |
| 1). Загальна матеріаломісткість продукції | Місяць | - | + | + |
| 2). Часткова матеріаломісткість од. продукції | Місяць | + | + | + |
| 3). Матеріаловіддача | Місяць | + | + | + |

Важливий напрямок аналізу господарської діяльності підприємства – аналіз організації виробництва і забезпечення виробничими запасами. Від раціональної організації виробництва, повноти і своєчасності забезпечення його необхідною сировиною, матеріалами, номенклатурними виробами, паливом та іншими виробничими запасами і їх раціонального використання залежить виконання завдань з обсягу, номенклатури, якості продукції, ритмічності роботи, ефективності використання робочої сили та основних фондів підприємства і його структурних підрозділів.

У період ринкових відносин підприємства скляної промисловості самостійно визначають потребу в ресурсах і купують їх або на товарних біржах, або шляхом укладення угод із вигідними підприємству партнерами, попередньо плануючи загальну потребу в кожному з потрібних видів ресурсів. Для аналізу забезпеченості виробництва виробничими запасами варто застосувати коефіцієнт забезпеченості виробництва матеріалами, що характеризує виконання постачальниками угод з надходження матеріалів.

На кожному з підприємств скляної промисловості для виробництва необхідно кілька видів основних матеріалів як основи шихти, що в процесі варіння перетворюється в скломасу. Отже, забезпечення саме цими матеріалами на вищевказаних підприємствах потрібно аналізувати в першу чергу. Для цього ми пропонуємо використати показник питомої ваги основних матеріалів у загальній їх вартості. Для проведення аналізу на підприємствах скляної промисловості важливим, на наш погляд, є показник питомої ваги місцевих сировинних компонентів шихти (пісок, крейда і т. д.) у загальній вартості виробничих запасів. Кожне підприємство зацікавлене у тому, щоб використовувати більше місцевої сировини через її дешевизну порівняно з привізними матеріалами, якщо це не впливає на якісні показники кінцевої продукції.

Ми вважаємо, що показники дадуть змогу оцінити забезпеченість виробництва матеріалами, основними для даного виробничого процесу, а

також забезпеченість сировиною місцевого призначення, і на базі цього вжити заходів при незадовільному постачанні таких матеріалів.

В сучасних умовах нестабільного, неритмічного матеріально-технічного постачання підприємства скляної промисловості намагаються забезпечити виконання виробничих завдань, укладаючи угоди з вигідними їм партнерами. Неритмічність постачань виробничих запасів негативно впливає на ефективність використання виробничих запасів, оскільки сировина, що довго зберігається на складах (сода, поташ), втрачає частково свої корисні властивості, а її нестача призводить до заміни відсутніх матеріалів іншими, що мають низьку якість, а це призводить до перевитрат сировини. Тому доцільно, на нашу думку, застосувати у процесі аналізу виробничих запасів коефіцієнт ритмічності надходження матеріалів, що характеризує стан матеріально-технічного постачання на підприємстві.

До другої групи показників ефективності використання виробничих запасів належать показники нормування і дотримання норм витрат виробничих запасів. Аналіз обґрунтованості та дотримання норм витрат матеріалів – важливий напрямок у процесі вивчення ефективності використання виробничих запасів. Тому до цієї групи потрібно віднести такі показники, як коефіцієнт дотримання норм витрат матеріалів (рецептури) та коефіцієнт ефективності використання скломаси.

Перший коефіцієнт використовують для оцінювання дотримання норм витрати виробничих запасів і визначають за методом порівняння витрат за рецептурою і фактичних. На відхилення фактичних витрат від витрат за нормою впливає зміна норм у зв'язку з впровадженням у виробництво досконаліших технологій приготування шихти і варіння скла, нових матеріалів, застосування заміників, підвищення рівня механізації та автоматизації виробництва, а також виникнення різних відхилень від нормативного ходу виробничого процесу. Другий коефіцієнт застосовують для раціонального використання скломаси, бо з одного кілограма скломаси

можна виробити скловироби, які за рівнем рентабельності та ліквідності можуть мати протилежне значення.

Аналіз вищевказаних показників потрібно здійснювати оперативно на базі даних оперативного обліку. Зазначимо, що до цієї групи належать загальніші показники нормування і дотримання норм витрат матеріалів. Залежно від конкретних завдань аналізу вони можуть бути деталізовані.

Третьою групою показників вважаємо техніко-економічні. До них належать: коефіцієнт корисного використання сировини й основних матеріалів; коефіцієнт використання відходів; питома вага втрат від браку у вартості виробленої продукції.

Коефіцієнт корисного використання сировини і матеріалів характеризує ступінь використання виробничих запасів у виробництві продукції, його застосовують для оцінки науково-технічних заходів щодо вдосконалення технології виробництва та обладнання.

Цей показник дає змогу встановити рівень врахованих у нормі витрат матеріалу відходів і втрат виробничих запасів на виробництво одиниці продукції. Наприклад, якщо він становить 0,75, то це означає, що 25% виробничих запасів потрапляють у відходи і втрати. Отже, збільшення коефіцієнта корисного використання сировини та матеріалів свідчить про підвищення ефективності роботи зі зниження норм втрат матеріалів. На підприємствах скляної промисловості цей показник потрібно аналізувати щомісячно. До техніко-економічних показників ефективності використання виробничих запасів належить також коефіцієнт використання відходів, оскільки у зменшенні та раціональному використанні відходів зацікавлене кожне підприємство скляної промисловості. У цій галузі їх частка доволі висока, тому аналіз використання відходів за допомогою показника має важливе значення для раціонального використання виробничих запасів.

Особливу увагу на підприємствах необхідно звертати на втрати від браку в процесі виготовлення продукції. Тому для загального оцінювання

втрат від браку матеріалів доцільно, на наш погляд, використовувати такий показник, як питома вага втрат від браку в собівартості продукції.

До четвертої групи, на нашу думку, належать узагальнюючі показники ефективності використання виробничих запасів, а саме: загальна матеріаломісткість продукції, часткова матеріаломісткість одиниці продукції та матеріаловіддача. Зазначимо, що показники попередніх трьох груп факторні щодо узагальнюючих показників четвертої групи, бо вони характеризують вплив чинників на рівень використання виробничих запасів. Матеріаломісткість – це головний узагальнюючий показник ефективності використання виробничих запасів, що відіграє важливу роль у системі показників ефективності використання виробничих запасів.

Загальна матеріаломісткість продукції, як ми зазначали раніше, це синтетичний показник, що характеризує розмір матеріальних витрат на одиницю продукції.

Особливості цього показника, оцінку і класифікацію матеріаломісткості за рядом ознак (на думку згаданих у праці науковців) ми розглянули вище. Нагадаємо, що загальна матеріаломісткість – це найбільш узагальнюючий показник ефективності використання матеріаломісткості. Загальний показник матеріаломісткості продукції підприємства доповнює система часткових показників, які розраховують за складовими елементами поточних матеріальних витрат: метало-, енерго- та паливомісткістю тощо. Часткові показники дають змогу виявити відхилення від встановлених норм витрат виробничих запасів, визначити причини їх виникнення і накреслити заходи щодо ліквідації встановлених порушень. Матеріаломісткість продукції підприємств залежить переважно від рівня матеріаломісткості окремих виробів – питомої матеріаломісткості одиниці продукції, що зумовлює необхідність і важливість останньої.

Узагальнюючи вищесказане, зауважимо, що на підприємствах скляної промисловості питому матеріаломісткість одиниці продукції визначають з

розрахунку на калькуляційну одиницю продукції. Цей показник, на наш погляд, потрібно аналізувати щомісячно.

До узагальнюючих показників ефективності використання виробничих запасів належить показник, обернений до матеріаломісткості – показник матеріаловіддачі. Він характеризує суму продукції на 1 грн. вартості витрачених виробничих запасів і призначений для виявлення резервів збільшення випуску продукції.

Матеріаловіддачу, як і матеріаломісткість, теж можна доповнювати системою часткових показників, які розраховують за складовими елементами матеріальних витрат: металовіддачею, паливовіддачею та іншими, а ті – розраховують аналогічно. Показник матеріаловіддачі потрібно аналізувати щомісячно або щоквартально.

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що у наведеній системі показників визначені наскрізні показники, які можна використати на всіх рівнях управління галуззю, та індивідуальні, що відображають особливості діяльності окремих структурних підрозділів. Ці показники можна використати для оперативного аналізу використання матеріалів. Запропонована система показників сприятиме, на наш погляд, удосконаленню організації і методики проведення економічного аналізу ефективності використання виробничих запасів у скляній промисловості.

Оскільки матеріаломісткість – основний узагальнюючий показник ефективності використання виробничих запасів, тому детальніше його розглянемо у наступному параграфі роботи.

3. 2. Аналіз матеріаломісткості продукції скляної промисловості та резерви їх зниження

Через комплексний характер проблема підвищення ефективності використання виробничих запасів у сфері виробництва має кілька аспектів:

соціально-політичний, економічний, науково-технічний. Провести між ними чітку межу, визначити й проаналізувати окремо кожний із них складно і недоцільно, бо вони тісно взаємопов'язані й взаємозалежні.

Найбільш узагальнюючий показник ефективності використання виробничих запасів – це матеріаломісткість. Від його величини залежать темпи економічного зростання, обсяг національного доходу і в цілому виконання соціально-економічної програми. Економія виробничих запасів дає змогу збільшити випуск продукції при тих самих затратах праці й збільшити фондівдачу. На думку професорів С. І. Шкарабана та Р. В. Федоровича, матеріаломісткість продукції – це один із найважливіших якісних показників, що характеризують інтенсифікацію та ефективність використання матеріалів [165, с. 119]. Економісти А. Н. Захаров та І. І. Грачов стверджують, що показник матеріаломісткості відображає рівень використання уречевленої праці, тому чіткість і точність його визначення має не лише методичне, а й практичне значення [53, с. 17].

Розглядати це питання, на нашу думку, доцільно з визначення показника “матеріаломісткість”. Так, звернувшись до економічного словника-довідника під редакцією професора С. В. Мочерного знаходимо, що матеріаломісткість виробництва – це питома вага матеріальних витрат у загальних витратах виробництва, а матеріаломісткість продукції це відношення матеріальних витрат до вартості валової продукції [39, с.176]. На думку іншої групи економістів, матеріаломісткість – це витрати матеріалів у розрахунку на натуральну одиницю або гривню вартості продукції, що випускають [124, с. 254]. З останньою точкою зору збігається і думка Г. В. Савицької, яка вказує на те, що матеріаломісткість продукції – це відношення суми матеріальних витрат до вартості виробленої продукції, що показує, скільки матеріальних витрат потрібно здійснити або фактично здійснюється на виробництво одиниці продукції [128, с. 364.]. Подібної думки дотримується і група економістів, яка вважає, що матеріаломісткість – це відношення вартості витрачених виробничих запасів до вартості товарної

продукції (питомі витрати матеріалів на гривню оптової ціни продукції) [37, с. 112]. Деякі економісти стверджують, що необхідно розрізняти власне матеріальні затрати на одиницю продукції і питому вагу матеріальних витрат на виробництво у загальних витратах. Якщо перший показник характеризує абсолютні розміри витрат предметів праці на одиницю продукції, то другий – відношення витрат попередньої праці до загальних витрат [52, с. 19]. Така думка прозвучала на Міжнародній науковій конференції у виступі професора П. С. Смоленюка. Він зазначив, що нині найбільше використовують два показники матеріаломісткості залежно від способу розрахунку:

- перший характеризує питому вагу матеріальних витрат у загальній сумі витрат на виробництво;
- другий розраховують як відношення матеріальних витрат до вартості випущеної продукції [127, с. 69].

На нашу думку, два види розрахунку показників матеріаломісткості, запропонованих вищеназваними економістами, актуальні, і якщо йдеться про матеріаломісткість загалом, то перший можна назвати матеріаломісткістю витрат, а другий – матеріаломісткістю продукції. Оскільки проблема дослідження – матеріаломісткість продукції, ми вважаємо, що це синтетичний показник, який характеризує розмір матеріальних витрат на одиницю продукції, а загалом по підприємству – 1 грн. на 1 грн. товарної продукції.

У всіх випадках матеріаломісткість характеризує співвідношення поточних матеріальних витрат і виробленої продукції, що вимірюється у вартісному виразі. Загальний показник матеріаломісткості продукції доповнюється системою часткових показників, які розраховують за складовими елементами товарної продукції у натуральному вираженні (матеріаломісткості окремих видів продукції), а також за складовими елементами поточних матеріальних витрат: метало-, енерго-, паливомісткість тощо. Металомісткість, енергомісткість та інші часткові показники

обчислюють за вартістю витрат металу або енергії на одиницю продукції у вартісному чи натуральному вираженні. Отже, формуються натуральні вартісні або змішані показники матеріаломісткості, що дає змогу розширити межі економічного аналізу, зробити його значно конкретнішим і глобальнішим.

Для докладнішого з'ясування суті даного показника зробимо його розрахунок на ВАТ “Бережанський склозавод” за 1999–2001 рр., а результати розрахунку подамо у табл. 3. 2.

Таблиця 3. 2

**Використання виробничих запасів на ВАТ “Бережанський склозавод”
у чинних цінах у 1999–2001 рр. (тис. грн.)**

| Показники | Роки | | | | | | | | |
|--|-----------|----------|-----------------|-----------|----------|-----------------|-----------|----------|-----------------|
| | 1999 | | | 2000 | | | 2001 | | |
| | За планом | Фактично | Виконання плану | За планом | Фактично | Виконання плану | За планом | Фактично | Виконання плану |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Обсяг товарної продукції | 5200 | 5880 | 113,1 | 5200 | 5709 | 109,8 | 6900 | 7107 | 103,0 |
| 2. Матеріальні витрати на виробництво продукції, всього: | 1900 | 1981 | 104,3 | 2000 | 1787 | 89,3 | 2800 | 2610 | 93,2 |
| у тому числі сировина та основні матеріали | 410 | 441 | 107,6 | 456 | 420 | 92,1 | 673 | 514 | 76,4 |
| допоміжні матеріали | 1010 | 1030 | 102,0 | 1064 | 942 | 88,5 | 1497 | 1462 | 97,7 |
| паливо | 340 | 350 | 102,9 | 340 | 305 | 89,7 | 450 | 475 | 105,5 |
| енергія | 140 | 160 | 114,3 | 140 | 120 | 85,7 | 180 | 159 | 88,3 |
| 3. Матеріаломісткість продукції, грн. | 0,365 | 0,337 | 92,3 | 0,384 | 0,313 | 81,5 | 0,406 | 0,367 | 90,4 |

Примітка. Таблиця складена на основі даних річної бухгалтерської звітності.

Із табл. 3. 2 бачимо, що матеріаломісткість продукції на ВАТ “Бережанський склозавод” знизилась порівняно з планом у 1999 р. на 2,8%; у 2000 р. цей показник знизився на 7,1%; у 2001 р. спостерігалось подальше зниження матеріаломісткості на 3,9% порівняно з планом. Відповідно до цих даних розрахуємо відносну економію виробничих запасів за певний період. Для цього фактичний обсяг матеріальних витрат слід порівняти з плановим обсягом, перерахованим на процентне виконання плану з обсягу товарної продукції. Використовуючи цей алгоритм розрахунку, отримаємо такі результати: у 1999 р. відносна економія виробничих запасів становила 167,9 тис. грн. Це означає, що для виробництва фактично випущеної товарної продукції при збереженні матеріаломісткості на плановому рівні необхідно матеріальних витрат на 167,9 тис. грн. менше, ніж було витрачено.

Аналогічно у 2000 р. відносна економія виробничих запасів була 409,0 тис. грн.

У 2001 р. ця економія становила 274,0 тис. грн., незважаючи на те, що матеріаломісткість порівняно з планом знизилась усього на 3,9%.

З табл. 3. 2 бачимо, що найбільшу частку у формуванні показника матеріаломісткості продукції становлять допоміжні матеріали: 52,0% у 1999 р., 52,7% у 2000 р. і 56,0% у 2001 р.

Для виявлення резервів підвищення раціональності використання виробничих запасів в умовах переходу до ринкової економіки велике значення має удосконалення методики факторного аналізу, що дає змогу виявити зв'язки та залежності, які визначають рівень і динаміку використання виробничих запасів, сприяє виявленню внутрівиробничих резервів зниження матеріаломісткості, а також дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення щодо їх мобілізації.

Розвиток і вдосконалення факторного аналізу використання виробничих запасів мають бути пов'язані з підвищенням рівня механізації та автоматизації обліку і створенням автоматизованого робочого місця, а також

з використанням економіко-математичних методів аналізу матеріаломісткості. Аналіз фактичних даних підтверджує, що матеріаломісткість у скляній промисловості коливається, а в останні роки має тенденцію до зниження. Отже, вдосконалення методики фактичного аналізу використання виробничих запасів для виявлення резервів зниження матеріаломісткості продукції на підприємствах має велике практичне значення.

Дані про рівень і динаміку матеріаломісткості на підприємствах, які ми досліджували у 1997–2001 рр., подані у табл. 3. 3 – 3. 5.

Таблиця 3. 3

Рівень матеріаломісткості продукції на окремих підприємствах скляної промисловості у 1997–2001 рр.

| № з/п | Назва підприємства | Роки | | | | |
|-------|------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| 1. | ВАТ “Бережанський склозавод” | 0,228 | 0,239 | 0,337 | 0,313 | 0,367 |
| 2. | ВАТ “Стрийський склозавод” | 0,259 | 0,216 | 0,265 | 0,301 | 0,304 |
| 3. | Пісочнянський склозавод | 0,311 | 0,296 | 0,328 | 0,336 | 0,384 |
| 4. | Львівський мехсклозавод | 0,452 | 0,410 | 0,440 | 0,430 | 0,490 |
| 5. | ВАТ “Рогачинський склозавод” | 0,402 | 0,483 | 0,496 | 0,453 | 0,530 |

Таблиця 3. 4

Динаміка матеріаломісткості продукції на підприємствах скляної промисловості (% до попереднього року)

| № з/п | Назва підприємства | Роки | | | |
|-------|----------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| | | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| 1. | ВАТ “Бережанський склозавод” | 104,82 | 141,84 | 92,88 | 117,25 |
| 2. | ВАТ “Стрийський склозавод” | 83,40 | 122,68 | 113,58 | 100,99 |
| 3. | Пісочнянський склозавод | 94,87 | 110,8 | 102,44 | 114,28 |
| 4. | Львівський мехсклозавод | 96,46 | 105,73 | 87,85 | 123,70 |
| 5. | Львівський завод художнього скла | 106,19 | 97,71 | 109,87 | 115,60 |
| 6. | Рогачинський склотарний завод | 107,81 | 102,69 | 104,03 | 102,71 |

**Динаміка матеріаломісткості на підприємствах скляної промисловості
(у % до 1997 р.)**

| № з/п | Назва підприємства | Роки | | | |
|-------|----------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| | | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
| 1. | ВАТ “Бережанський склозавод” | 104,82 | 105,70 | 143,42 | 147,81 |
| 2. | ВАТ “Стрийський склозавод” | 83,40 | 102,32 | 116,22 | 117,37 |
| 3. | Пісочнянський склозавод | 94,87 | 105,47 | 108,04 | 123,47 |
| 4. | Львів мехсклозавод | 96,46 | 101,99 | 89,60 | 110,84 |
| 5. | Львівський завод художнього скла | 106,19 | 103,77 | 114,02 | 131,81 |
| 6. | Рогачинський склотарний завод | 107,81 | 110,71 | 115,18 | 118,30 |

Із наведених даних видно, що рівень матеріаломісткості у 1997 р. коливався від 0,228 грн. на ВАТ “Бережанський склозавод” до 0,452 грн. на Львівському мехсклозаводі; у 1998 р. – від 0,216 грн. на ВАТ “Стрийський склозавод” до 0,483 грн. на Рогачинському склотарному заводі; у 1999 р. – від 0,337 грн. на ВАТ “Бережанський склозавод” до 0,496 грн. на Рогачинському склотарному заводі; у 2001 р. від 0,304 грн. на ВАТ “Стрийський склозавод” до 0,530 грн. на Рогачинському склотарному заводі.

Динаміка матеріаломісткості за період, який ми досліджували, також не має стійкого характеру. Але зниження матеріаломісткості порівняно з 1997 р. відбулося лише на трьох підприємствах: це 83,40 % на ВАТ “Стрийський склозавод”, 94,87 % у 1998 р. на Пісочнянському склозаводі й 96,46% та 89,60% у 1998 р. і 2000 р. на Львівському мехсклозаводі. А в цілому, як видно з табл. 3. 3–3. 5 матеріаломісткість має тенденцію до зростання як порівняно з базовим (1997 р.), так і з попереднім роком.

Зміна матеріаломісткості у скляній промисловості України зумовлена як об’єктивними, так і суб’єктивними факторами. Значний вплив на рівень матеріаломісткості на підприємствах скляної промисловості має використання місцевої сировини. Дешевизна місцевої сировини на одних

підприємствах порівняно з купованою сировиною і матеріалами на інших, сприяє зниженню матеріаломісткості продукції і відповідно зниженню собівартості продукції та зростанню прибутку. Щодо згаданих підприємств з виробництва сортового склопосуду, то тут використання місцевої сировини дуже обмежене, бо вона містить багато домішок важких металів, які негативно впливають на колір скла. Тому даний фактор у кінцевому підсумку негативно впливає на зниження рівня матеріаломісткості продукції.

Однак проведення аналізу матеріаломісткості продукції з використанням лише вартісних показників не дає достовірної інформації щодо рівня матеріальних витрат у собівартості продукції. У цьому питанні ми солідарні з професором Б. М. Литвином, який зазначає, що матеріаломісткість будівництва оцінюють на підставі вартісних, натуральновартісних і натуральних показників [70, с. 187]. Причинами спотворення рівня матеріаломісткості визначеного на основі вартісних показників на підприємствах скляної промисловості є: а) підвищення цін на окремі види виробничих запасів; б) підвищення (зниження) ціни готових виробів; в) величина транспортно-заготівельних витрат на придбання матеріальних ресурсів, тощо.

Тому, на нашу думку, для достовірного розрахунку матеріаломісткості продукції потрібно використовувати натуральні показники.

Детальніший аналіз впливу факторів на зміну обсягу випуску продукції можна провести за кожним окремим видом матеріальних ресурсів. Оскільки на підприємствах скляної промисловості 90% скломаси вміщує пісок, то розрахунок впливу факторів на обсяг випуску продукції проведемо саме за цим. Використаємо методику факторного аналізу зміни обсягу випуску продукції з піску за січень 2002 року (табл. 3. 6). Для розрахунку впливу факторів скористаємося способом абсолютних різниць.

Таблиця 3. 6

**Факторний аналіз зміни обсягу випуску продукції з піску
у натуральних одиницях**

| Показник | План | Факт | Відхи- лення | Алгоритм розрахунку впливу фактора | Розрахунок впливу фактора | Вплив фактора, шт. |
|--|-------------|-------------|-------------------------|---|--|-----------------------------------|
| Обсяг випуску продукції, шт. (Т) | 1100000 | 1170000 | +70000 | | | |
| Витрати піску на випуск продукції, кг (М) | 180000 | 189000 | +9000 | $(M_f - M_o) / P_o$ | $9000 : 0,16$ | +56250 |
| Кількість придбаного піску, кг (К) | 190000 | 198000 | +8000 | $(K_f - K_o) / P_o$ | $8000 : 0,16$ | +50000 |
| Зміна залишків піску за місяць, кг (З) | +4000 | -2000 | -6000 | $-(Z_f - Z_o) / P_o$ | $-(-6000) : 0,16$ | +37500 |
| Відходи піску, кг (В) | 5700 | 5940 | +240 | $-(V_f - V_o) / P_o$ | $-(+240) : 0,16$ | -1500 |
| Витрати піску на одиницю продукції, кг (Р) | 0,16 | 0,163 | -0,003 | $(P_f - P_o) T_f / P_o$ | $-(-0,003 \times 1170000) : 0,16$ | +21938 |

Результати розрахунків показують, що перевиконання плану з випуску продукції за кількістю використання піску на 6,4% зумовлене переважно зростанням обсягів його запасів на 4,2% та зниженням матеріаломісткості одиниці продукції на 2,2%. Аналізуючи причини відхилень, основну увагу економічним службам потрібно зосередити на понаднормативних втратах піску, що зумовило негативний вплив на випуск продукції.

Окрім впливу об'єктивних факторів, значний вплив на рівень використання виробничих запасів мають і суб'єктивні фактори, а саме фактори обсягу та структури випущеної продукції, організації виробництва, нормування і дотримання норм витрат виробничих запасів, а також економічні показники, які характеризують ефективність використання виробничих запасів на даному підприємстві, й безпосередньо пов'язані з виробничою діяльністю. Проблемам методики факторного аналізу використання виробничих запасів у літературі приділено багато уваги. Більшість авторів розглядають аналіз виробничих запасів як складову частину аналізу випуску продукції.

Так, С. Б. Барнгольц і Г. Т. Тацій рекомендують здійснювати розрахунки впливів відхилень від плану матеріально-технічного постачання і відхилень від плану питомих витрат матеріалів тільки для визначення їх кількісного впливу на обсяг виробництва і резервів його збільшення [37, с. 124]. У праці за редакцією А. Д. Шеремета аналіз використання предметів праці підпорядкований розділу організаційно-технічного рівня виробництва [161, с. 120–124], хоча методика аналізу виконання плану з використання матеріалів – це складова частина аналізу обсягу виробництва [160, с. 88].

Це порушує оперативність аналізу, не дає змоги оцінити ступінь ефективності використання виробничих запасів.

На наш погляд, у вищезгаданих методиках недостатньо уваги приділено аналізу одного з найважливіших показників рівня використання

виробничих запасів – матеріаломісткості продукції. Автори обмежуються лише розрахунком цього показника і не розглядають методики впливу факторів, які зумовили зміну рівня і динаміки матеріаломісткості. Хоча без проведення факторного аналізу неможливо з достатньою впевненістю визначити динаміку показника матеріаломісткості, прогнозувати її величину. Такий аналіз дав би змогу оцінити величину впливу кожного фактора і визначити вплив тих, що спрямовані на підвищення ефективності використання матеріалів у виробництві. Деякі праці вказують на зростаючу значущість виробничих запасів, необхідність подальшого удосконалення аналізу їх використання в умовах переходу до ринкових відносин. Цю думку висловили А. Ф. Аксененко [2, 3], Л. Л. Єрмолович [4], А. Ф. Шеремета [161], Л. С. Смоленюк [134], Г. Г. Чечота [156, 157]. Л. Л. Єрмолович розглядає аналіз використання виробничих запасів як складову частину аналізу, ефективності, наголошує на важливості цього показника [4, с. 105]. Однак автор не повністю враховує вплив основних тенденцій і напрямків науково-технічного прогресу. Він обмежується лише переліченням факторів, що впливають на використання виробничих запасів. Щодо методики аналізу, то вона не наведена. Цікавою є робота П. С. Смоленюка [134] з точки зору факторного аналізу матеріаломісткості продукції. Автори подали класифікацію факторів, що впливають на використання виробничих запасів [134, с. 48].

Вивчення чинних методик факторного аналізу використання виробничих запасів показує, що вони не мають єдності, відрізняються за методологією визначення, кількістю і деталізацією досліджуваних факторів, методикою розрахунку їх впливу. Ця обставина зумовлює необхідність подальшого вивчення існуючих методик аналізу використання виробничих запасів для їх удосконалення з урахуванням особливостей досліджуваної галузі.

Оскільки матеріаломісткість продукції, як ми зазначали, – головний узагальнюючий показник ефективності використання виробничих запасів,

постає необхідність уточнення класифікації основних факторів, які впливають на її рівень. При розробці системи факторів вихідні умови такі: кількісна визначеність величини фактора і його вплив на матеріаломісткість продукції, а також максимальне охоплення всіх процесів руху та використання усіх матеріалів на підприємствах скляної промисловості.

Відповідно до вищесказаного, пропонуємо всі фактори зміни матеріаломісткості продукції об'єднати у такі групи.

1. Фактори організації виробництва і забезпеченості виробничими запасами.

2. Фактори обсягу і структури випущеної продукції та використання матеріалів у виробництві й використання виробничих запасів.

3. Фактори використання матеріалів у виробництві та нормування виробничих запасів.

До першої групи належать такі факторні показники:

- рівень спеціалізації виробництва;
- рівень автоматизації виробництва;
- коефіцієнт забезпечення виробництва матеріалами;
- коефіцієнт ритмічності надходжень матеріалів.

До другої групи належать такі факторні показники: частка основних матеріалів у загальній вартості виробничих запасів; частка місцевої сировини і матеріалів у загальній їх вартості; питома матеріаломісткість одиниці продукції.

Третя група належать факторних показників: коефіцієнт корисного використання сировини і матеріалів, коефіцієнт використання відходів, рівень дотримання норм витрат виробничих запасів; питома вага витрат від браку у собівартості випущеної продукції.

Зазначимо, що для аналізу матеріаломісткості ми відібрали фактори техніко-економічного характеру, які мають певне кількісне вираження. Хоча на зміну її рівня впливають й інші фактори: соціальні, організаційні, психологічні тощо. Виявлення ступеня і напрямку впливу цих факторів має важливе значення для аналізу та прогнозування рівня матеріаломісткості. Однак дія цих факторів не завжди підлягає кількісній оцінці, вона прихована за зовнішніми проявами інших факторів, що не дає змоги кількісно виміряти їх вплив.

Узагальнюючи вищесказане, пропонуємо здійснювати зниження матеріаломісткості продукції на підприємствах скляної промисловості за рахунок зміни:

- а) рівня автоматизації виробництва;
- б) коефіцієнта забезпечення виробництва необхідними матеріалами;
- в) частки втрат від браку у собівартості продукції;
- г) питомої ваги склобою у сировинних матеріалах.

Наступне джерело зниження матеріаломісткості продукції на досліджуваних підприємствах – здійснення оперативного економічного аналізу використання виробничих запасів, зміст і форми якого ми розглянули у наступному параграфі роботи.

3. 3. Оперативний економічний аналіз використання виробничих запасів

Одна з важливих функцій управління виробництвом – оперативний економічний аналіз, від правильної організації якого багато в чому залежить обґрунтованість та ефективність прийняття управлінських рішень, спрямованих на раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємств і об'єднань. Оперативний економічний аналіз стану об'єкта має забезпечити інформацією осіб, які приймають

рішення з оперативного регулювання процесів виробництва, постачання і збуту.

Оперативний економічний аналіз здійснюють у системі оперативного управління виробництвом за декаду, тиждень, добу, зміну, коли ще відсутня фактична інформація за звітний період і щоденні позитивні та негативні відхилення від програми (норм) взаємно не погашені в узагальненій місячній звітності. У цьому випадку оперативний економічний аналіз спрямований на вивчення первинних короткотермінових причинно-наслідкових зв'язків в об'єкті управління, результати яких відображають в оперативному обліку. В оперативному економічному аналізі застосовують переважно індуктивний метод дослідження управлінських об'єктів, тобто від виявлення і виміру окремих факторів і первинних причин до загального відхилення аналізуючого показника.

На важливості оперативного економічного аналізу в системі оперативного управління наголошували в своїх працях багато економістів. Серед них потрібно згадати працю В. І. Стражева [142], в якій автор визначає оперативний економічний аналіз як функцію системи оперативного управління суспільним виробництвом, що полягає у своєчасному комплексному дослідженні короткотермінових результатів економічних процесів та їх вимірів у взаємозв'язку з іншими процесами суспільного виробництва на різних рівнях управління для забезпечення економічно-ефективного його функціонування [142, с. 144]. Особливо важливе те, що В. І. Стражев вперше розглядає оперативний аналіз як функцію оперативного управління. Кілька праць присвятив оперативному економічному аналізу С. І. Шкарабан [с. 163, 164, 165, 162]. У дослідженні “Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств і об'єднань” [165] автор розкрив роль, зміст і завдання оперативного економічного аналізу в удосконаленні управління виробництвом, розглянув принципи побудови та зміст інформаційного забезпечення оперативного економічного аналізу в умовах автоматизованої системи управління виробництвом. Важливе місце в процесі розвитку та

вдосконалення теоретичних основ оперативного економічного аналізу займає вивчення досвіду організації і методів економічного аналізу в зарубіжних країнах. Так, досвід США щодо цього висвітлений у працях М. Г. Чумаченко, А. Г. Зуділіна [159, 54]. У монографії “Облік і аналіз у промисловому виробництві США” М. Г. Чумаченко визначає методи та форми обліку й аналізу в управлінні промисловим виробництвом США з широким застосуванням математичних прийомів і ЕОМ. Це дає змогу оперативно аналізувати процес виробництва, своєчасно приймати управлінські рішення. Цікавий досвід організації оперативного економічного аналізу Угорщини, узагальнений у праці “Вдосконалення методичного бухгалтерського обліку й аналізу” за редакцією В. І. Петрової та Р. Барица. Автори подали зміст нормативного методу управління витратами, однією з основних особливостей якого є те, що він перетворюється в сучасний засіб управління підприємством і активного впливу на формування витрат. У процесі аналізу виявлені чинники, що впливають на відхилення від норм, визначені необґрунтовані витрати, розроблені заходи, спрямовані на їх економію [12, с. 33].

Вищенаведене свідчить, що проблемам оперативного аналізу науковці приділяють багато уваги. Висновки зроблені однозначні: оперативний економічний аналіз – важлива функція управління виробництвом (у т. ч. використанням виробничих запасів). Підсумок аналізу – щоденне виявлення відхилень від встановлених завдань, причини яких не лежать на поверхні економічних явищ. Розкриття їх суті, взаємозв’язків та взаємозалежностей – це зміст оперативного економічного аналізу.

Основні завдання, які вирішують у процесі проведення оперативного економічного аналізу використання виробничих запасів, такі:

- постійне виявлення відхилень від нормативних показників використання виробничих запасів на всіх ієрархічних рівнях управління;

визначення і розрахунок чинників, що впливають на щоденні відхилення фактичних значень кожного показника від встановлених параметрів; особливу увагу при цьому потрібно звернути на негативні чинники, хоча для управління важливе значення мають і позитивні;

виявлення конкретних причин дії окремих чинників, встановлення винних у недоліках;

своєчасне надання системі управління інформації, отриманої в результаті аналізу;

вироблення конкретних заходів, спрямованих на максимально швидке усунення виявлених недоліків, ліквідацію негативних чинників і якомога повніше використання позитивних;

контроль за виконанням виробничих заходів та їх результативністю.

Успіх оперативного економічного аналізу значною мірою залежить від правильної, науково обґрунтованої його організації.

Організацію ОЕА (оперативного економічного аналізу) розуміють як систему заходів, спрямованих на щоденне виявлення економічних результатів, їх зв'язків і взаємозалежностей для забезпечення нормативного функціонування об'єкта та ефективного управління ним. У найзагальнішому вигляді організація – це визначення чіткого порядку і підвищення дієвості ОЕА.

Зазначимо, що на підприємствах скляної промисловості проблемам ОЕА не приділяють належної уваги. Оскільки особливість підприємств даного концерну – їх висока матеріаломісткість, а також короткотерміновий процес використання матеріалів у виробництві, то саме за допомогою ОЕА можна оперативно впливати на зміни у виробничих процесах протягом звітної періоду і сприяти раціональному використанню виробничих запасів, що особливо важливо в умовах переходу до ринкових відносин.

Наше завдання – наукова розробка процесу організації ОЕА використання виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості Західного регіону України.

На нашу думку, наукова розробка методики організації ОЕА потребує поділу її на етапи.

Оскільки організація ОЕА – це комплекс заходів, розробку яких на підприємствах скляної промисловості потрібно здійснювати постійно.

Вивчення економічної літератури з різними пропозиціями щодо організації ОЕА сприяло розробці моделі організації ОЕА використання виробничих запасів, зображеної на рис. 3. 1.



Рис. 3.1. Модель організації ОЕА використання виробничих запасів.

Зупинимося на її змістовній характеристиці. Для того, щоб займатися аналізом, необхідно знати, що саме потрібно аналізувати. Об'єкти ОЕА виробничих запасів такі: забезпеченість виробничими запасами; виконання угод про постачання виробничих запасів; стан запасів виробничих запасів;

споживання матеріалів у виробничому процесі; стан нормування та дотримання норм витрат виробничих запасів.

При визначенні об'єкта ОЕА виробничих запасів потрібно керуватись метою аналізу, а також можливістю отримання достовірної оперативної інформації на даному об'єкті. Після визначення об'єктів, важливий етап організації ОА використання виробничих запасів в умовах автоматизації – вибір і обґрунтування системи його показників. На стадії переходу до ринкових відносин при вирішенні будь-якого економічного завдання потрібно забезпечити комплексний системний підхід, що базується на ретельному економічному аналізі та розрахунках, які здійснюються за допомогою різних економічних, техніко-економічних, кількісних і якісних показників. Від вибору системи показників й від того, наскільки методично правильно розрахований і використаний той чи інший показник, залежить повнота оцінок щоденних процесів використання виробничих запасів, визначення у виробничому процесі “вузьких місць”, резервів і потенційних можливостей суспільного виробництва. В економічній літературі нема єдиної точки зору щодо системи показників ОЕА використання виробничих запасів, широко обговорюється питання обґрунтованості тих чи інших показників, необхідності створення їх єдиної системи. Однак розробити універсальну систему показників без урахування конкретних умов і завдань аналізу практично неможливо.

Як правильно зазначають С. І. Шкарабан і Р. В. Федорович, вибір раціональної системи показників ОЕА повинен забезпечувати не лише оперативно-господарську самостійність і маневрування виробничими ресурсами в межах виконання планових завдань, а й цілком реальне, а не умовне відображення результатів виробничої діяльності кожної одиниці, що входить до складу підприємств чи об'єднань, і в цілому підприємства (об'єднання) [164, с. 35].

На відміну від системи показників інших видів економічного аналізу, в ОЕА коло показників вужче. Це пояснюється тим, що необхідність

орієнтування в господарських процесах у ході їх здійснення накладає обмеження щодо кількості показників і способів їх обчислення. Систему показників створюють для кожного рівня управління виробництвом і вона повинна якнайповніше відображати об'єкт оперативного управління з урахуванням специфіки галузі, підгалузі та окремих виробництв.

При створенні системи показників ОЕА використання виробничих запасів потрібно насамперед врахувати обов'язковість відображення в них елементарних первинних процесів використання виробничих запасів і застосувати переважно натуральні показники як одну з характерних ознак ОЕА. Щодо системи показників ОЕА та використання виробничих запасів слід зазначити, що на підприємствах концерну “Укрбудматеріали” її фактично немає. На підприємствах, де впроваджений ОЕА (в умовах ручної обробки даних чи з використанням ЕОМ), його показники розробляють економісти підприємства, тому відсутня будь-яка їх уніфікація. В одних випадках коло показників, що охоплює ОЕА, надто широке, в інших – навпаки. У першому випадку це призводить до надлишкових витрат часу та праці, що знижує оперативність ЕА, в іншому – недостатність інформації не дає змоги об'єктивно оцінити роботу підприємства чи його структурного підрозділу, правильно визначити чинники, що впливають на використання виробничих запасів. Важлива умова для проведення ОЕА – правильне визначення інформаційних джерел. Вхідне джерело ОЕА – дані оперативного обліку. Крім цього, інформаційне джерело ОА – це дані планово-диспетчерської служби, що включають щоденне узагальнення даних первинного обліку, реєстрів аналітичного бухгалтерського обліку, періодично проведених вибіркового спостережень відділу постачання за втратами з придбання виробничих запасів, їх надходження і зберігання на складах, а також за їх використанням у процесі виробництва. Важливе джерело ОЕА виробничих запасів – нормативно-довідкова інформація. Від достовірної і своєчасно отриманої інформації значною мірою залежить повнота і точність отримання результатів аналізу та прийняття на цій основі

управлінських рішень. На кожному етапі організації аналітичного процесу в умовах автоматизованої обробки інформації важливе значення має аналітична номенклатура, а рух носіїв аналітичних номенклатур вивчають у процесі обробки та формування показників.

Аналітичну номенклатуру слід розуміти як перелік даних, що містяться у нормах, нормативах, кошторисах, квотах тощо та фактично визначених характеристиках господарських факторів і процесів, а саме: засобів господарства, джерел їх утворення, господарських операцій над ними та результатів господарювання, які використовують в аналітичному процесі для оцінки результатів господарської діяльності й підготовки управлінських рішень.

Дослідження дали змогу побудувати структуру інформаційної системи ОЕА виробничих запасів в умовах функціонування автоматизованого робочого місця. Для скляної промисловості вона подана у додатку Л.

Кількість отриманих даних у результаті проведеного аналізу при автоматизованій обробці інформації багато в чому залежить від правильної розробки відповідних форм машинограм. Для основних видів господарських операцій, за якими здійснюють ОЕА, потрібно розробити найдоступнішу форму машинограм. Досвід показує, що форми машинограм ОЕА не мають бути громіздкими і повинні легко читатися. Разом з цим, у машинограмі має бути максимум необхідної оперативної інформації у доступному і зручному вигляді для прийняття потрібних оперативних управлінських рішень. Таким чином, форми машинограм мають відповідати вимогам оперативного управління виробничими процесами різних рівнів.

Для побудови ОЕА виробничих запасів важливим є визначення порядку збору інформації, термінів подання результатів аналізу керівникам підприємств і об'єднань для прийняття оперативних управлінських рішень.

Підхід до вирішення цього питання повинен бути диференційованим, враховуючи специфіку роботи конкретного підприємства, об'єднання, спосіб збирання та обробки економічної інформації, рівень управління й інші особливості. Важливий елемент організації ОЕА виробничих запасів – розподіл аналітичних функцій між виконавцем: бригадою, дільницею, цехом, підприємством. Правильна організація ОЕА на підприємстві та в об'єднанні значною мірою залежить від вирішення цих питань і насамперед від розподілу обов'язків між працівниками та вмінням визначити відповідальних за загальне та методологічне керівництво аналізом.

Слід зазначити, що нині немає єдиної думки про те, хто повинен здійснювати керівництво ОЕА. Існують різні точки зору про те, хто і як повинен проводити оперативний аналіз.

Поширена думка, що загальне і методологічне керівництво ОЕА має здійснювати планово-економічний відділ підприємства чи об'єднання.

С. І. Шкарбан, Р. В. Федорович вважають, що для проведення оперативного аналізу на підприємстві доцільно створити спеціальну службу, що займалася б питаннями ОЕА. Відповідальність за здійснення ОЕА автори пропонують покласти на головного економіста, котрий як заступник генерального директора з економічних питань отримує щоденно результати ОЕА виробничих запасів, інформує про найістотніші відхилення у показниках і представляє проекти рішень. Генеральний директор отримує лише інформацію про хід виконання виробничих завдань за важливими показниками і тими, що потребують його втручання [165, с. 39].

А. Д. Шеремет дотримується думки, що “потрібно йти шляхом удосконалення економічного аналізу у всіх підрозділах і службах підприємства, посилення його координації в єдиному центрі, яким можуть бути служби головного економіста чи група економічного аналізу” [161, с. 19].

Деякі економісти вважають, що ОЕА – це завершальний етап роботи бухгалтерського колективу. Тому контроль за організацією ОЕА пропонують здійснювати бухгалтерії [165]. Враховуючи специфіку роботи підприємств скляної промисловості в період ринкових відносин, вважаємо, що створення централізованих служб для проведення ОЕА недоцільне, бо це призводить до розширення апарату управління, що негативно впливає на діяльність підприємства в умовах ринку. Нині проведення ОЕА за функціонування АРМ доцільно наближати до конкретного робочого місця.

На більшості підприємств скляної промисловості в останні роки посада головного економіста ліквідована. В об'єднаннях є посади заступника директора з комерційних питань або із зовнішньоекономічної діяльності. На підприємствах, невеликих за розмірами, економічними питаннями займаються головний бухгалтер і керівник підприємства. Тому ми пропонуємо загальне та методологічне керівництво в ОЕА на підприємствах скляної промисловості доручити головному бухгалтерові.

Узагальнення результатів ОЕА виробничих запасів, проведене іншими відділами, доцільно покласти на бухгалтера з обліку матеріальних цінностей, тобто здійснювати на АРМ бухгалтера.

Після узагальнення результатів ОЕА на АРМ бухгалтера він разом із працівниками інших відділів розробляють споживчі варіанти оперативного впливу на господарський об'єкт, які з необхідними рекомендаціями щодо їх здійснення передають головному бухгалтерові підприємства для вибору оптимального варіанта і прийняття рішення оперативного впливу на господарський об'єкт для запобігання відхилень від нормального ходу господарських процесів.

На автоматизоване робоче місце керівника підприємства подають лише інформацію про хід виконання планових завдань за важливими показниками і тими, що потребують втручання керівника підприємства.

На рівні об'єднання результати ОЕА і розроблені рекомендації представляють генеральному директору об'єднання або головному бухгалтерові чи заступнику з комерційних питань. Залежно від складності питання керівник об'єднання чи його заступник здійснюють оперативний вплив на господарський об'єкт. Розподіл аналітичних функцій між виконавцями проведення ОЕА виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості, який ми пропонуємо, подані у додатку М.

Цей метод дасть змогу зменшити потік інформації і зосередити увагу керівника на найважливіших питаннях. Узагальнюючи вищесказане, зазначимо, що від правильної науково обґрунтованої організації ОЕА значною мірою залежить успіх проведення аналізу, а отже, своєчасне прийняття управлінських рішень для ефективного використання виробничих запасів.

Щодо скляної промисловості, то на більшості підприємств, які ми досліджували, ОЕА використання виробничих запасів у виробництві не здійснюється. На деяких підприємствах проводять лише аналіз відхилень від норм і змін норм витрат виробничих запасів. За допомогою ОЕА можна оперативно впливати на зміни у виробничих процесах і раціональніше використовувати виробничі запаси.

Перший етап проведення ОЕА – аналіз забезпечення підприємства виробничими запасами. Для його здійснення можна використати табл. 3. 7.

Таблиця 3. 7

**Аналіз забезпечення підприємства виробничими запасами
станом на 1 січня 2002 р.**

| Назва матеріалу | Одиниця виміру | Планова потреба | Інтервал поставки, днів | Фактично надійшло | Середнє добове споживання | Забезпеченість, днів | Відхилення | |
|-----------------|----------------|-----------------|-------------------------|-------------------|---------------------------|----------------------|------------|-----------------------|
| | | | | | | | у днях | від загальної потреби |
| Сода техн. | т | 75 | 30 | 40 | 2,5 | 16 | -14 | -35 |

| | | | | | | | | |
|------------------|---|----|----|-----|-----|----|-----|-----|
| Пісок | т | 60 | 10 | 120 | 6 | 20 | +10 | +60 |
| Крейда | т | 60 | 30 | 40 | 2 | 20 | -10 | -20 |
| Поташ | т | 9 | 30 | 18 | 0,3 | 60 | +30 | +9 |
| Сульфат калію | т | 12 | 30 | 20 | 0,4 | 50 | +20 | +8 |

Результати аналізу, наведені в таблиці 3. 7 такі: а) на підприємстві станом на 1 січня 2002 р. був надлишок сировини і матеріалів загальною кількістю 77 т, що у вартісному виразі становить 23200 грн., в які підприємство включило свої обігові кошти; б) одночасно на підприємстві спостерігається незабезпеченість іншими сировинними матеріалами в кількості 55 т, у вартісному вираженні це становить 23125 грн., що може призвести до зупинки підприємства. В останньому випадку підприємство змушене скористатись кредитом банку для придбання сировини в сумі 23125 грн. за який йому потрібно буде сплатити відсотки в сумі 578,13 гривень на місяць ($23125 * 30/100/12$).

Періодичність заповнення економістом-нормувальником даних цієї таблиці, на нашу думку, – один раз у тиждень. На початку кожного тижня ці дані потрібно передавати керівництву підприємства для прийняття рішень.

Заключний етап у проведенні аналізу виробничих запасів – аналіз їх використання. На думку І. Г. Старічкова, для посилення контрольних функцій обліку й аналізу в розшифровках зводять поточні норми витрат на одиницю продукції. Ця умова полегшує облік витрат матеріалів за нормами за добу і з початку декади на фактичний випуск [141, с. 72]. Тому, на наш погляд, у процесі розв'язання задачі ОЕА відхилень від норм витрат виробничих запасів доцільно визначити наступні етапи. На першому – встановити відхилення від норм витрачання матеріалів з урахуванням допустимих змін як різницю між фактичними та нормативними витратами за кодами матеріалів і виробами по цеху аж до виробничих дільниць, бригад.

Крім цього, на даному етапі здійснюють розрахунок впливу чинників на величину відхилень.

На наступному етапі вирішення завдання потрібно нагромадити інформацію про відхилення від норм витрат і розмежувати їх за причинами.

Укрупнена блок-схема розв'язання завдання ОЕА витрачання виробничих запасів зображена на рисунку (Додаток П).

На величину відхилень фактичних витрат виробничих запасів від нормативних впливають три групи чинників:

1. Зміна обсягу виготовленої продукції.
2. Структурні зрушення у випуску продукції.
3. Зміна рівня матеріальних витрат.

Розрахувати їх вплив можна, проаналізувавши матеріальні витрати за даними квартальної чи річної звітності. Оскільки таку інформацію не складають щоденно, потрібно оперативно аналізувати причини відхилень за рахунок чинників норм і цін.

Чинник норм відображає зміну норм і відхилення фактичних витрат на одиницю продукції від установлених норм.

Чинник цін дає змогу виявити економічність (доцільність) замін матеріалів від установлених норм. Якщо на виріб затрачені дорожчі матеріали, заміна недоцільна.

На використання виробничих запасів сукупно впливають два чинники норм і цін, що слід оцінювати як вплив третього чинника.

Для розрахунку впливу чинників на відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних використовують метод абсолютних різниць.

Враховуючи специфіку підприємств скляної промисловості, на нашу думку, розрахунок ефективного використання скломаси можна здійснювати по змінах, використавши табл. 3. 8.

**Ефективність використання скломаси у виробництві
окремих виробів**

| № з/п | Назва виробів | Арти- кул | Випуск за зміну | Вага, грам | | Відхилення | Загальне відхилення | Причина | Винуватці |
|-------|---------------|-------------|-----------------|------------|-----------|------------|---------------------|--------------------|-----------|
| | | | | за нормою | за фактом | | | | |
| 1. | Склянка | 7В-103-3004 | 850 | 60 | 65 | +5 | 4,3 | Невідповід. форми | мехцех |
| 2. | —“— | 7В-161-3004 | 700 | 60 | 67 | +7 | 4,9 | Недостатній роздув | май-стер |
| 3. | —“— | 7В-173-3004 | 760 | 130 | 138 | +8 | 6,1 | Густа скломаса | скло-вар |
| 4. | —“— | 7В-212-3004 | 680 | 135 | 143 | +8 | 5,4 | Невідповід. форми | мех-цех |
| | Всього: | | | | | | 20,7 | | |

Результати аналізу дають змогу підприємству щозміни розрахувати кількість звареної скломаси із кількістю, використаної за зміну, і, відповідно, завантажити у піч потрібну кількість шихти. Крім цього, розрахувати перевитрати (економію) скломаси на кожен виріб, і продукцію, що має значне відхилення від еталонної ваги перевести у бій і переплавити повторно. Із вищенаведеного розрахунку бачимо, що використання скломаси понад норму на 20,7 кг не дало змоги додатково отримати 345 склянок 103 чи 161 артикулу, 159 склянок 173 артикулу або 153 склянки 212 артикулу.

Запропоновані аспекти проведення ОЕА на підприємствах скляної промисловості сприятимуть підвищенню контролю за надходженням, зберіганням та використанням виробничих запасів.

Як ми зазначали, безпосередній зв'язок ОА з управлінням потребує своєчасного його здійснення. В іншому разі можна порушити основну вимогу оперативного управління – своєчасне прийняття управлінських рішень. Тому автоматизація обробки аналітичної інформації на сучасному

етапі стає дедалі необхіднішою. На нашу думку, для проведення оперативного аналізу згідно з запропонованою методикою можна використовувати комп'ютерну техніку. Так, використання комп'ютерної мережі дасть змогу до мінімуму звести витрати часу на його проведення, а також забезпечити миттєвий доступ до результатів аналізу на кожному рівні управління.

Таким чином, в умовах ринкових відносин важливе значення має ОЕА, бо своєчасно отримана якісна аналітична інформація має вирішальний вплив на результати управління. Тим більше, що відповідають за прийняте рішення в умовах самостійності та конкуренції не численні виконавці, а конкретні особи на кожному рівні управління. І, крім цього, для підвищення оперативності економічного аналізу створюються об'єктивні умови в результаті комп'ютеризації, вдосконалення техніки та технології обробки економічної інформації.

Висновки до третього розділу

1. Система показників використання виробничих запасів має відповідати таким критеріям:

узгодженості її з чинною системою планування, обліку і звітності;
необхідності включення в неї часткових (факторних) показників, що характеризують вплив факторів на рівень ефективності;
класифікації показників за певними ознаками та їх взаємопов'язаності;
необхідності забезпечити зведеність показників на різних рівнях управління;
простоті, але вичерпності у відображенні всіх сторін виробничого процесу.

2. Зниження матеріаломісткості продукції на підприємствах скляної промисловості потрібно здійснювати за рахунок зміни:

- а) рівня автоматизації виробництва;
- б) коефіцієнта забезпечення виробництва необхідними матеріалами;

- в) частки втрат від браку в собівартості продукції;
- г) питомої ваги склобою у сировинних матеріалах.

3. Головні завдання, які потребують вирішення у процесі проведення оперативного економічного аналізу використання виробничих запасів, такі:

- постійне виявлення відхилень від нормативних показників використання виробничих запасів на всіх ієрархічних рівнях управління;
- визначення і розрахунок чинників, що впливають на щоденні відхилення фактичних значень кожного показника від встановлених параметрів, особливу увагу при цьому звертаючи на негативні чинники, хоча для управління важливе значення мають і позитивні;
- виявлення конкретних причин дії окремих чинників і встановлення винних у недоліках;
- своєчасне надання системі управління інформації, отриманої в результаті аналізу;
- вироблення конкретних заходів, спрямованих на максимально швидке усунення виявлених недоліків, ліквідацію негативних чинників і якнайповніше використання позитивних;
- контроль за виконанням виробничих заходів та результативністю.

ВИСНОВКИ

В дисертації наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової проблеми, що виявляється у розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення діючої методики обліку та аналізу виробничих запасів.

Дослідження питань обліку та аналізу виробничих запасів дозволяє зробити такі висновки:

1. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень по використанню виробничих запасів необхідна своєчасна, достатня та достовірна інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Від якості та методичних підходів до її одержання залежить максимальна адаптація облікової політики до міжнародних стандартів.

2. В даний час в економічній літературі ще не досягнуто єдності думок у визначенні суті і значення категорії “матеріальні цінності”, “матеріальні ресурси”, “предмети праці”, “виробничі запаси”. В результаті опрацювання економічної літератури впливає логічне, на думку автора, твердження, що термін “матеріальні цінності” об’єднує в себе предмети праці і засоби праці. Предмети праці – це сировина і основні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливо, незавершене виробництво, запасні частини, відходи виробництва (склобій в скляній промисловості) і т.д. У свою чергу, “виробничі запаси – це лише частина предметів праці, які складають основу продукції, яка виробляється, або надають їй необхідної якості.

В досліджуваній галузі основою готової продукції є сировина (шихта), а допоміжні матеріали надають їй відповідної форми, якість і декор. Крім виробничих запасів до матеріальних ресурсів необхідно віднести енергію (електричну, теплову), яка є матеріальним ресурсом, але не перебуває у запасах.

3. На підприємствах скляної промисловості використовують середньостатистичні норми витрат сировини і матеріалів, що не відповідають вимогам системи управління. Їх нормування має базуватись на наступних вимогах обліку: забезпечення необхідної деталізації нормативної інформації та її динамічності; охоплення всіх об'єктів обліку в частині матеріальних витрат (особливо ділянку рецептурного змішування шихти). Процес формування норм витрат сировини і матеріалів у відповідності із розробленою в дисертації методикою складається із наступних етапів: визначення об'єктів нормування в розрізі об'єктів обліку; аналіз впливу технології та організації виробництва на витрати сировини і матеріалів; встановлення структури норми; розрахунок норми за її елементами; аналіз прогресивності норми.

4. Використання для відпуску сировини зі складу у складальний цех лімітно-забірних карт, які виписуються не на один, а на всі її види, які необхідні для приготування шихти певної марки скла, сприятиме як поліпшенню складу інформації для управління процесом використання запасів, так і посиленню внутрішнього контролю. При цьому для передачі шихти зі складального цеху в цех виробітки виписують лімітно-забірну карту окремо на кожен її вид. Для відокремленого обліку відходів, бою і браку використовують журнал скловара (цех виробництва) та маршрутний лист (цех обробки).

5. Достовірне визначення собівартості, рентабельності, величини прибутку від реалізації окремих виробів, в значній мірі залежить від вибраної оцінки виробничих запасів. Найбільш логічною при цьому є оцінка придбання виробничих запасів за первісною вартістю. Ціну придбання згідно накладних постачальників при цьому необхідно збільшувати на суму транспортних і заготівельних витрат, які можуть бути визначені на дату оприбуткування матеріалів. Разом з тим, необхідно змінити вартісну базу розподілу цих витрат на кількісну: пропорційно до ваги, об'єму, площі, яку займають запаси на транспортних засобах, оскільки, існуючий в даний час

розподіл пропорційно вартості придбаних виробничих запасів спотворює їх первісну вартість.

6. Посиленню контролю за щоденним використанням сировини і матеріалів має сприяти складання розробленого автором “Рапорту про використання сировини і матеріалів на виготовлення шихти”, в якому фактичні витрати шихтовочних матеріалів порівнюється із нормативним, розрахованим на основі норм витрачання сировини на одну тонну шихти при певному рівні кондиційності. Використання дорогоцінних матеріалів на підприємствах доцільно контролювати за допомогою розробленої нами форми “Звіту про використання дорогоцінних металів”. Для покращення оперативного контролю за використанням виробничих запасів доцільно використовувати запропоновані здобувачем лімітно-забірні карти із грошовим вираженням ліміту.

7. З метою більш точного визначення первісної вартості виробничих запасів слід розмежувати облік транспортних і заготівельно-складських витрат, відкривши два окремі субрахунки до рахунку 20 “Виробничі запаси”: 20.10 “Транспортні витрати” та 20.11 “Заготівельно-складські витрати”.

8. Підвищенню оперативності облікової інформації про зберігання виробничих запасів повинна сприяти уніфікація форми та змісту картки складського обліку матеріалів № М-17 шляхом внесення до неї додаткових граф: “Відхилення від норми запасу”, “Бухгалтер”, “Лаборант”.

9. Для підвищення оперативності та достовірності обліку виробничих запасів з використанням комп’ютерної техніки доцільно впровадити в практику форми реєстрів обліку з надходження і використання виробничих запасів, розроблені нами у програмі 1С “Бухгалтерія” відповідно до нових бухгалтерських стандартів.

10. Виходячи з техніко-економічних особливостей підприємств скляної промисловості, в економічному аналізі доцільно, на наш погляд, застосовувати наступну систему показників ефективності використання

виробничих запасів: показники організації виробництва і забезпеченості виробничими запасами; показники нормування і дотримання норм витрачання виробничих запасів; техніко-економічні показники використання сировини і матеріалів; узагальнюючі показники ефективності використання виробничих запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксененко А. Ф. Информационное обеспечение экономического анализа. – М.: Финансы, 1980.
2. Аксененко А. Ф. Микроанализ и оценка внутрихозяйственных резервов. – М.: Финансы, 1980.
3. Аксененко А. Ф., Илышев А. М., Илышева А. М. Совершенствовать способы получения учётно-аналитической информации // Бухгалтерский учёт. – 1983. – № 3. – С. 25–28.
4. Анализ эффективности хозяйственной деятельности промышленных объединений и предприятий (Справочное пособие) / Под. ред. Л. Л. Ермолович. – Минск.: «Высшая школа», 1988.
5. Ахмедов М. З. Оперативный отчёт и анализ использования материалов. – М.: Финансы и статистика, 1986.
6. Байдаков В. Л., Нуралиев С. Г. 1 С: Бухгалтерия дня Windows. Методики использования. – М.: Фирма «1С», 1995. – 200 с.
7. Барановский Е. С., Кропивко М. Ф. Автоматизация бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных предприятиях. – К: Урожай, 1989. – 168 с.
8. Белебега І. О., Атамас П. І. ЕБМ у бухгалтерському обліку. – К: Урожай, 1990. – 176 с.
9. Белобжецкий И. А. Учет материалов // Бухгалтерский учёт. – № 9. – 2000. – С. 41–45.
10. Борисов А. Б. Большой экономический словарь.– М: Книжный мир, 1999. – 895 с.
11. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. – Ч. 1. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
12. Бухгалтерский учёт и экономический анализ, опыт СССР и зарубежная практика / Под ред. В. И. Рыбина. – М.: Финансы и статистика, 1983.

13. Бушков С. Н., Васильченко А. Г. Компьютеризация учёта: проблемы внедрения // Бухгалтерский учёт. – № 4. – 1994. – С. 41–42.
14. Виграненко В., Михайлов Ю. Захист інформації в системах комп'ютеризованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 1994. – № 9. – С. 26–27.
15. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.05. 93 р. № 25 // Все про бухгалтерський облік, № 12. – 1999. – С. 9–12.
16. Внутрихозяйственный экономический анализ на микро-ЭВМ. (А. Н. Кузьминский, Г. М. Мельничук, В. В. Кириленко и др). – М.: Финансы и статистика, 1991.
17. Воеводин П. Совершенствование экономического анализа материальных затрат // Экономика советской Украины. – 1986. – № 6. – С. 85–87.
18. Герольд Мус, Рольф Хоншмалн. Бухгалтерський облік: Основи–завдання–розв'язання / Пер. з нім. С. Лобачової. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 300–304.
19. Гершенгорин А. Т. Что такое АРМ бухгалтера? – М.: Финансы и статистика, 1988. – 95 с.
20. Гильде Э. К. Нормативный учёт в промышленности. – М.: Финансы, 1976.
21. Гнилицька Л. Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг» // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 3. – С. 24–27.
22. Горчинский В. П., Грабовецкий Б. Е., Калмыкова П. Б. Обработка данных на ЭВМ. «Искра-555» // Бухгалтерский учёт. – 1990, № 7. – С. 17–19.
23. Горшунов М. Д., Соколов В. В. Нормирование расхода материальных ресурсов с применением ЭВМ. – М.: Финансы, 1997.

24. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Під ред. М. В. Кужельного. – 5-те вид. доп. і перероб. – К: А. С. К., 1998. – С. 159–161.
25. Грабова Н. Н., Кривоносов Ю. Г. Учёт основных хозяйственных операций в бухгалтерских проводках: Практическое пособие с комментариями. – К.: А. С. К., 1998. – С. 76–103.
26. Гурьев В. В., Виноградов А. П., Попсуева В. А. Комплексная система автоматизации бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт. – № 1. – 1993. – С. 21–24.
27. Гуцайлюк З. В. Методологические проблемы учёта эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. – К.: УМК ВО, 1990.
28. Гуцайлюк З. В. Учёт материальных ресурсов в пищевой промышленности. – К.: Техника, 1983. – С. 5–26.
29. Гуцайлюк З. В. Шеремета М. И. Нормативный метод учёта в стекольном производстве // Стекло и керамика. – 1987. – № 12. – С. 4–6.
30. Дворецкий В. И. Как организовать экономический анализ на предприятии. – М.: Финансы и статистика, 1988.
31. Дегтерёва В. М., Иванов А. В. Оперативный анализ производства с применением средств вычислительной техники // Бухгалтерский учёт. – 1987. – № 1 – С. 21–23.
32. Дик В. В. АРМ бухгалтера: практический аспект // Бухгалтерский учёт, 1991. – № 12. – С. 41–42.
33. Добашена И. В., Миркин Я. М. АРМ экономиста-аналитика // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 10. – С. 21–23.
34. Евдокимов Д. Е., Покараев Г. М. Нормирование материальных ресурсов: Словарь-справочник. – М.: Экономика, 1988.
35. Економічний аналіз: Навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов; За ред. Акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка . – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.

36. Экономический анализ работы предприятия / Под ред. А. Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1974.
37. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений: Учебник / Под. ред. С. Б. Барнгольц, Г. М. Тация. – М.: Финансы и статистика, 1986.
38. Економічна енциклопедія. – Том 1. – Тернопіль ТАНГ, 2000.
39. Економічний словник-довідник: За редакцією доктора економічних наук, професора С. В. Мочерного. – К.: Феміна, 1995. – 368 с.
40. Ефимов В. П. Методологические проблемы экономии ресурсов. – М.: Мысль, 1977.
41. Жуковский Г. И. АРМ бухгалтера практический аспект // Бухгалтерский учёт, 1992. – № 4. – С. 41 – 42.
42. Журко В. Ф., Пантелеев В. Д. Анализ хозяйственной деятельности в условиях АСУ. – М.: Экономика, 1987.
43. Журко В. Ф., Пантелеев В. Д., Рявин Б. А. Оперативный экономический анализ в управлении производством. – М.: Финансы и статистика, 1983.
44. Завгородній В. Облік і аудит виробничих запасів в умовах функціонування АРМ бухгалтера // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 10. – С. 32–35.
45. Завгородній В. Облік і внутрішній аудит фінансово-розрахункових операцій в умовах функціонування АРМ бухгалтера // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 2–3. – С. 30– 35.
46. Задорожний З. В., Крупка Я. Д., Мельник Р. О. Бухгалтерський облік. – К: ІЗМН МОУ. – 1996. – С. 51–68.
47. Зайцев А. Об эффективности использования материальных ресурсов // Плановое хозяйство. – 1990. – № 1. – С. 100–103.
48. Закирова З. А. Автоматизированная обработка данных учёта материалов // Бухгалтерский учёт. – 1981. – № 6. – С. 41–43.

49. Закон України. «Про оподаткування прибутку підприємств №283/97-ВР від 22. 04. 97 р. із змінами // «Все про бухгалтерський облік». – № 53. – С. 8–14.
50. Закон України від 16. 07. 99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами і доповненнями // Навчально практичний посібник «Курсом реформ – облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.
51. Залевська Е. Контроль і ревізія збереження та використання матеріальних цінностей // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 9. – С. 10–13.
52. Захаров А. Н., Грачев И. И. Снижение материалоемкости производства. – М.: Профиздат, 1983. – 128 с.
53. Захаров А. Н., Грачев И. И. Снижение материальных ресурсов. – М.: Профиздат, 1983.
54. Зудилин А. П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. – М.: Финансы и статистика, 1989.
55. Зябин В. К., Степанов В. И. Сверхнормативные запасы материальных ресурсов в промышленном производстве. – М.: Финансы и статистика, 1989.
56. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 99 р. № 291 // Навчально-практичний посібник «Курсом реформ – облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.
57. Карманаев Р. А. О совершенствовании учёта материалов // Бухгалтерский учёт. – 1976. – № 9. – С. 40–42.
58. Карпик Я. М., Пушкар М. С. Аналіз господарської діяльності / Посібник для бізнесменів. – Тернопіль: БІВ, 1993.
59. Кирьянова З. В., Трусков А. Д. «Бухгалтерский учёт в условиях АСУП». – М.: «Финансы», 1974. – С. 96.

60. Ковалёв А. И., Войненко В. В. Маркетинговый анализ. – М.: Центр экономики и маркетинга, 1997. – С. 81–87.
61. Козлова Е. П. Учёт материалов и расчёт с поставщиками // Бухгалтерский учёт. – № 8. – 1989. – С. 38–41.
62. Костюченко В. Організація бухгалтерського обліку зовнішньо-економічної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 3. – С. 22–28.
63. Кропивко М. Ф., Коваленко Ю. С., Пехота М. А. та інші. Комп'ютерні технології в управлінні сільськогосподарським підприємством. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1996. – 168 с.
64. Крук Д. М., Сандреева А. Х. Нормирование расхода материалов. – М., 1965. – С. 4.
65. Кузьминский А. М. и др. Хозяйственной учёт на базе микро-ЭВМ / Под общ. ред. А. Н. Кузьминского. – М: Финансы и статистика, 1989.
66. Кузьмінський Ю. Організація внутрішнього оперативного обліку і контролю за здійсненням зовнішньоторговельної діяльності (імпорт) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 3. – С. 28–29.
67. Ластовецкий В. Е. Учёт затрат и калькуляция себестоимости в промышленности. – М: Финансы и статистика, 1988. – С. 166.
68. Либерман В. Б. Автоматизированная система обработки экономической информации на предприятии. – М.: Экономика, 1981.
69. Либерман В. Б. Информация в АСУП. – М.: Знание. – 1977.
70. Литвин Б. М. Аналіз господарської діяльності в будівництві. – Львів: вид. “Світ”. – 1992
71. Лист ДПА України щодо застосування пункту 5. 9. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» // Все про бухгалтерський облік. – № 53. – 1999. – С. 38.
72. Локшин Э. Ю. Вопросы экономии материальных ресурсов в промышленности СССР. – М., 1960. – С. 308.

73. Лукина И. Н., Голов С. П. Управления и учёт в компаниях Бельгии // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 10. – С. 21–27.
74. Лукьянец Т. И. Экономия материальных ресурсов: Популярный справочник. – Киев: Политиздат Украины, 1986.
75. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в умовах інфляції: проблеми теорії та практики. – Тернопіль: вид. «Інфотер». – 1993.
76. Лучко М., Остапюк М. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 1. – С. 26–28.
77. Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Основи побудови АРМ бухгалтера. – К.: ІСДО, 1993. – С. 8–10.
78. Любушин М. П., Лещева В. Б., Дьякова В. П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебное пособие для вузов / Под ред. проф. Н. П. Любушина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – С. 224–243.
79. Майданчик Б. П. Пути совершенствования аналитической работы в производственных объединениях: Тезисы докладов секции № 4 Всесоюзной научно-технической конференции «Совершенствование планирования на промышленных предприятиях и в объединениях». – М., 1974.
80. Максименко Г. Д. Учёт и контроль материалов // Бухгалтерский учёт. – № 3. – 1990. – С. 43–45.
81. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К.: 1999. – С. 15.
82. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. – Т. 24. – С. 160.
83. Марченко А. К. «Обработка учетной информации на ЭВМ». – М.: «Финансы», 1975. – С. 30.
84. Материальные ресурсы: рациональное использование и экономия / Загадин, Фролов, Кириченко. – М.: Экономика, 1985.

85. Мельничук Г. М. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник. – К.: Выща школа, 1990.
86. Мех Я. В. Учёт и анализ внутренних резервов промышленного предприятия: Учебное пособие. – К.: УМК ВО, 1990. – С. 144.
87. Міжнародні бухгалтерські стандарти / Збірник 1. – Аудиторсько-консультаційна фірма «Орієнтир-ЛТД», кафедра аудиту ТНГУ. – Тернопіль, 1993.
88. Михалев С. Б., Мирзоев С. М., Вистунов О. А. Организация нормативного хозяйства. – Минск, 1971 – С. 30.
89. Мних Е. В. Об анализе использования материалов // Бухгалтерский учёт. – 1992. – № 2. – С. 45–48.
90. Мних Є. Функціональна роль економічного аналізу в умовах ринкової економіки // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 2. – С. 17–19.
91. Мосаківський В. Оцінка об'єктів обліку на підприємствах АПК // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 7–10.
92. Мочерний С. В., Каніщенко Л. О., Устенко О. А. Короткий курс економічної теорії / Навчальний посібник.
93. Мухин А. Ф., Лихачев О. В., Пучкова С. И. Учёт в капиталистических странах. – М.: МГИМО, 1981.
94. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика. – 1994. – С. 163–177.
95. Новодворецкий В. Д. Бухгалтерский учёт производственных ресурсов. – М.: Финансы и статистика, 1989.
96. Нормативный метод учёта: вопросы теории // Бухгалтерский учёт. – 1989. – № 9. – С. 16–21.
97. Олохтонова Э. А., Тулегенов Э. Т. Организация внедрения нормативного учёта на предприятии. – М.: Финансы и статистика, 1988.

98. Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посібник / С. І. Шкарабан, Р. В. Федорович. – Тернопіль, ТАНГ. – 1998. – 173 с.
99. Оперативный анализ производства на промышленных предприятиях / Отв. ред. И. В. Здорнов. – К.: Наукова думка, 1963.
100. Організація бухгалтерського обліку контролю і аналізу: Підручник / А. М. Кузьмінський, В. В. Собко, В. П. Завгородній: За ред. А. М. Кузьмінського. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
101. Основные положения по учёту материалов на предприятиях и стройках. – М.: Финансы, 1975.
102. Оспищев В. Управління виробничими запасами в умовах інфляції // Економіка України. – 1995. – № 3. – С. 30–37.
103. Остап'юк М. Я. Облік у господарських товариствах / Навчальний посібник. – К.: КДО. – 1993. – С. 112.
104. Остапюк М. Я. Учёт и анализ деятельности подразделений предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1992.
105. Палий В. Ф. Оценка активов предприятия в бухгалтерском учёте // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 5. – С. № 3–7.
106. Пальменштейн Д. Н. Основы бухгалтерского учета. – М.: «Статистика», 1974. – С. 54.
107. Пащенко Д. В., Титков В. С. Анализ хозяйственной деятельности предприятий угольной промышленности. – М., 1960. – С. 69.
108. Перри У. ЭВМ и организация бухгалтерского учёта: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1986.
109. План заходів з виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів // Навчально-практичний посібник «Курсом реформ–облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.
110. Подольский В. И. Система АРМ бухгалтера // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 6. – С. 18–20.

111. Познахивский Е. Е., Тэйф А. З. Оперативный анализ работы строительных трестов и объединений. – М.: Финансы и статистика, 1984.
112. Полковский Л. М. и др. Автоматизация учёта на базе персональных ЭВМ / Л. М. Полковский, С. А. Зайдман, М. Е. Беркович. – М.: Финансы и статистика, 1991.
113. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку / Затверджено наказом Мініфіну від 21. 05. 95 р. № 88 // Все про бухгалтерський облік № 12. – 1999. – С. 12–15.
114. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. № 250 // Все про бухгалтерський облік. – № 12. – С. 2–8.
115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31. 12. 99 р. № 318 зі змінами і доповненнями // Навчально-практичний посібник «Курсом реформ – облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.
116. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07. 07. 99 р. № 163 зі змінами і доповненнями // Навчально-практичний посібник «Курсом реформ – облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.
117. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92 // Навчально-практичний посібник «Курсом реформ – облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.
118. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20. 10. 99 р. № 46 зі змінами і доповненнями // Навчально-практичний посібник «Курсом реформ – облік 2000». – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 336 с.

119. Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації) // Все про бухгалтерський облік. – № 53. – 1999. – С. 36–40.
120. Порядок проведення дооцінок залишків товарно-матеріальних цінностей, затверджений Міністерством економіки України 31. 05. 93 р. № 07-104.
121. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретичні методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – С. 223–231.
122. Пушкар М. С. Управлінський облік: Навчальний посібник / 3-тє видання, стереотипне. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – С. 35–39.
123. Пушкар М. С., Журавель Г. П., Литвин Ю. Я., Мельник В. Г. Теоретичні основи бухгалтерського обліку / Підручник для вузів. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – С. 237–240.
124. Райзберг Б. А., Лозовський Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
125. Ревенко П. В., Вольфман Б. А., Кисилева Т. Н. Финансовая бухгалтерия / Уч. пособие в комплекте с рабочей программой для компьютера (в 3-х книгах). – М.: Инфософт, Инфра-М, 1994.
126. Розвиток науки про бухгалтерський облік / Збірник тез та виступів на науковій конференції. – Частина 1. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 252 с.
127. Розвиток науки про бухгалтерський облік / Збірник тез та виступів на науковій конференції. Частина 3. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 196 с.
128. Савицкая В. Г. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перероб. и доп. – Минск: ООО «Новое знание», 1999. – 688 с.
129. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980.
130. Свідерський Д. Податковий і бухгалтерський облік матеріальних валових витрат // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 11. – С. 43–50.

131. Свідерський Е. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 5. – С. 7–16.
132. Севрук М. А. АРМ економіста и аналітика промислового підприємства на базі персональних ЕВМ. – М.: Финансы и статистика, 1991.
133. Сердюк В., Масич Л., Гончарова Л. Облік в умовах інфляції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 1. – с. 4–8.
134. Смоленюк П. С., Смоленюк Л. Т. Анализ использования материальных ресурсов // Бухгалтерский учёт. – 1991. – № 7. – С. 18–21.
135. Собко В. В. Нормативный метод учёта затрат производства в пищевой промышленности. – М.: Пищевая промышленность, 1978. – С. 112.
136. Собко В. В. Облік та аналіз в управлінні підприємством. – К.: Техніка, 1992.
137. Собко В. В., Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К.: Техніка, 1993.
138. Собко В. В., Патрик А. Н. Учёт затрат и калькуляция себестоимости в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112 с.
139. Совершенствование методологии бухгалтерского учёта и экономического анализа / Под ред. В. И. Петровой, М. Р. Барица. – М.: Финансы и статистика, 1985.
140. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 2-ге видання, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – с. 227–232.
141. Старичков И. Г. Декадно-оперативный метод учета затрат. – М.: «Финансы», 1971. – 176 с.
142. Стражев В. И. Оперативное управление предприятием, проблемы учёта и анализа. – Минск: Наука и техника, 1973.
143. Сук Л. К. Облік товарно-матеріальних цінностей // Закон і бізнес. – 1993. – № 15. – С. 6.

144. Табалина С. А. Международные стандарты бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт. – 1990. – № 9. – С. 45–52.
145. Твердохліб М. Г. Система обробки облікової інформації на персональних ЕОМ. – К.: САД «Метако», 1993.
146. Тихомирова В. А., Пономарева Л. В. Об учёте затрат на приобретение материальных ценностей // Бухгалтерский учёт. – 1990. – № 10. – С. 25–27.
147. Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учёта и отчётности. – М.: Финансы и статистика, 1991.
148. Ткаченко Н. М. «Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності». – К.: ВТОВ «А. С. К.», 1996. – С. 156–160.
149. Учёт и контроль затрат на производство в объединениях лёгкой промышленности / Под ред. Б. И. Валуева. – М.: Финансы, 1982.
150. Учёт, контроль и анализ в системе ресурсосбережения / Под ред. М. Я. Розенберга, З. Лаучика. – М.: Финансы и статистика, 1989.
151. Фасолян И. Д. «Управление производственными запасами (экономический аспект проблемы)». – М.: «Экономика», 1972. – С. 11.
152. Федоренко Н. П. «Актуальные проблемы управления». – М., 1972. – 143 с.
153. Формирование и управление запасами товарно-материальных ресурсов / Подгот. В. П. Пилипчук. – К., 1990.
154. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: Управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика. – 1995. – С. 169–189.
155. Чечёта А. П. Учёт и анализ показателей материальных затрат. – М.: Финансы, 1980.
156. Чечёта А. П. Экономия материальных ресурсов: пути совершенствования учёта и анализа. – М.: Финансы и статистика, 1983.
157. Чистов Д. В. Основы бухгалтерского учёта в системе Windows: Учебный практикум по ведению бухгалтерского учёта в «1С: Бухгалтерии-Проф. 6.0». – 1996. – 234 с.

158. Чумаченко М. Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971.
159. Шапошников А. А. Организация учёта в местной промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1986.
160. Шеремет А. Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия. – М.: Экономика, 1974.
161. Шеремета М. И. Совершенствование методики и организации учёта контроля и оперативного экономического анализа материальных ресурсов в пищевой промышленности. – К., 1985.
162. Шкарабан С. И. Оперативный анализ финансово-хозяйственной деятельности производственных объединений. – М.: Финансы, 1978.
163. Шкарабан С. И. Оперативный экономический анализ в производстве. – М.: Финансы и статистика, 1985.
164. Шкарабан С. И., Федорович Р. В. Оперативный анализ работы предприятия в условиях внутреннего хозрасчёта. – Киев: «Знання», 1976.
165. Шкарабан С. И. Федорович Р. В. Оперативный экономический анализ деятельности предприятий и объединений. – К.: УМК ВО, 1989.
166. Шуремов Е. Л. Взаимодействие оперативного и бухгалтерского учёта при автоматизации // Бухгалтерский учёт, 1996. – № 9. – С. 81–83.
167. Якоби А. А. «Вопросы методологии и организации прогрессивного нормирования материальных ресурсов в народном хозяйстве». – М., 1970. – С. 6.