

Тернопільська академія народного господарства

Кундеус Олександр Михайлович

УДК 334.726

**Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку**  
(на прикладі підприємств скляної промисловості України)

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Тернопіль - 2002

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку і контролю в невиробничій сфері Тернопільської академії народного господарства Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, професор

**Остап'юк Мирослав Ярославович,**

Тернопільська академія народного господарства,  
професор кафедри обліку і контролю у невиробничій  
сфері

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Мних Євген Володимирович,**  
Львівський національний університет ім. І.Франка  
завідувач кафедри обліку і аудиту

кандидат економічних наук, професор  
**Єфіменко Василь Іванович,**  
Київський національний економічний університет,  
професор кафедри обліку і аудиту, декан обліково –  
економічного факультету

**Провідна установа:** Житомирський інженерно-технологічний інститут  
Міністерства освіти і науки України, кафедра  
обліку і аудиту, м. Житомир

Захист дисертації відбудеться “12 “ вересня 2002 р. о 11 год. на засіданні спеціалізованої  
вченої ради Д58.082.01 у Тернопільській академії народного господарства за адресою: 46004,  
м. Тернопіль, вул. Львівська, 11.

З дисертацією можна ознайомитись в бібліотеці Тернопільської академії народного  
господарства за адресою : 46004, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11.

Автореферат розісланий “09“ серпня 2002 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради  
доктор економічних наук, професор \_\_\_\_\_ Штефаніч Д.А.

## **ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**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 реєстри 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 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 удосконалити 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 відбулась 27–28 квітня 2000 р. у Рівному, регіональній науково-практичній конференції “Стратегія сталого розвитку Закарпаття: еколого-економічні та соціальні моделі”, що відбулась 30 листопада 2001 р. в Ужгороді та на методичній конференції з питань трансформації бухгалтерського обліку на підприємствах скляної промисловості згідно вимог національних стандартів, що відбулась 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.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків.

Повний обсяг дисертаційної роботи – 153 сторінки, у тому числі 18 таблиць, розміщених на 18 сторінках; 7 рисунків, розміщених на 7 сторінках; 14 додатків - на 16 сторінках. Список використаної літератури складається зі 167 найменувань на 12 сторінках.

### **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ**

**В першому розділі “Організаційно-методичні засади обліку виробничих запасів”** досліджуються визначення категорій “матеріальні цінності”, “предмети праці”, “матеріальні ресурси”, “виробничі запаси”. На основі опрацювання праць провідних вітчизняних та зарубіжних економістів дано власне визначення цим категоріям.

Матеріальні цінності слід розуміти як предмети праці та засоби праці. Предмети праці - це сировина і основні матеріали, допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, тарні 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, на нашу думку, у скляній промисловості слід віднести сировину та основні матеріали, допоміжні й тарні матеріали, паливо та запасні частини. Матеріальні ресурси - це поняття ширше за виробничі запаси. До них необхідно віднести енергію (електричну, теплову), яка не може перебувати у запасах, але є складовою частиною матеріальних ресурсів.(рис 1).

Дослідження класифікації виробничих запасів у роботах відомих економістів та окремих положеннях бухгалтерського обліку (ПБО) шляхом застосування історичного і логічного загальнонаукових методів дало змогу зробити висновок, що класифікація матеріалів, наведена в ПБО 9 “Запаси” 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 і ознаками, як показано на рис. 2.

## **Рис. 2. Класифікація виробничих запасів.**

Така класифікація дає змогу поділяти матеріали за видами, сортами, марками, типорозмірами. У зв'язку з тим, що підприємства скляної промисловості використовують велику кількість найменувань виробничих запасів (понад 1500), обгрунтованим є використання номенклатури-цінника.

Під оцінкою, як правило, розуміють обчислення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів в грошовому вимірнику. Процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння виробничим запасам певної грошової величини.

В дисертації запропоновано оцінку придбання виробничих запасів 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 доцільно також змінити базу розподілу транспортних і заготівельних витрат, оскільки 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 2500 грн. При цьому вартість піску становить 570 грн., а вартість сульфату натрію – 2100 грн.

За існуючою 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, доцільно внести зміни у методику розподілу як транспортних, так і заготівельних витрат.

Слід підкреслити, що бухгалтер перш ніж використовувати той чи інший варіант оцінки, повинен проаналізувати їх вплив на фінансовий результат і вибрати найефективніший із них.

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. вилучення обігових коштів; б) збільшення витрат на їх зберігання;

в) перетворення виробничих запасів у непридатні за фізичним та хімічним Якщо зайві запаси призводять до “заморожування” обігових коштів, збільшення оборотних засобів у виробничих запасах, сповільнення їх оборотності й зниження 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 програм.

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

Робота з оптимізації норми виробничих запасів вимагає визначення основних факторів, які впливають на їх рівень у бік зменшення або збільшення.

Нормування виробничих запасів – це розробка і встановлення оптимально необхідної величини запасів, яка забезпечує безперервний процес виробництва. Нормування має велике народногосподарське значення, оскільки створення на підприємствах понаднормативних запасів призводить до: а) складом для технологічного процесу. Тому в роботі пропонується математична модель оптимального розрахунку норми затрат сировини за допомогою методів лінійного програмування :

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

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

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.

**Другий розділ “Бухгалтерський облік виробничих запасів в умовах формування ринку”** присвячений концептуальним підходам та методиці обліку виробничих запасів. Під концептуальними підходами в роботі розуміється система поглядів на діючу методику обліку таких активів та напрями її вдосконалення.

В даному розділі дисертації доведено, що діючий в даний час перелік законодавчих документів є недостатнім для побудови обліку виробничих запасів. Тому, на нашу думку, вже сьогодні назріла необхідність 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” з усіма змінами і доповненнями, які об’єктивно виникли в процесі застосування цього стандарту.

Проблемний розгляд підходів до обліку виробничих запасів допоміг нам сформулювати ряд завдань, які стосуються наступних моментів: 1) в частині оприбуткування виробничих запасів від постачальників – діючої методики їх оцінки, зокрема питання обліку і розподілу транспортних та заготівельно-складських витрат; 2) в частині внутрішнього руху матеріалів – питань калькуляції та оцінки суміші для виготовлення скла (шихти); 3) в частині організації складського господарства – забезпечення підприємств контрольними і ваговимірювальними приладами та інвентарем, а також приміщеннями для належного зберігання сировинних матеріалів; 4) в частині організації складського обліку – збільшення оперативності інформації картки складського обліку форми № М-17.; 5) в частині витрачання запасів – системи лімітування виробничих запасів при їх відпуску у виробництво, а також методів оцінки вибуття таких активів; 6) в частині документообороту - побудови реєстру аналітичного обліку матеріалів, зокрема, відомості № 5.1.

При вирішенні питання достовірності оцінки при оприбуткуванні виробничих запасів усі витрати, передбачені ПБО 9 “Запаси”, крім сум, сплачених постачальникам, пропонується розмежувати на транспортні й заготівельно-складські і доповнити іншими витратами, не передбаченими стандартом, але пов’язаними із придбанням або зберіганням таких активів. Для обліку транспортних витрат, на думку автора, доцільно використати субрахунок 20.10, а для обліку заготівельно-складських –



субрахунок 20.11 рахунку 20 “Виробничі запаси”.

Оприбуткування імпортованих виробничих запасів рекомендовано здійснювати за цінами вантажних митних декларацій, на відміну від оцінки, яка передбачається ПБО 21 “Вплив змін валютних курсів”. Оскільки, згідно цього положення проводячи попередню оплату за виробничі запаси на протязі місяця декілька раз, необхідно було б і оприбуткування цих запасів проводити по декількох цінах, що в свою чергу приводить до плутанини із веденням аналітичного обліку.

В роботі також пропонуються зміни у формі і змісті картки складського обліку № М-17. Зокрема, після графи “Норма запасу” ввести графу “Відхилення від норми запасу”, яке слід виводити при кожному здійсненні запису про оприбуткування або витрачання, а при значному відхиленні – повідомляти у відділ матеріально-технічного постачання. Крім цього, графу “Контроль (підпис і дата)” рекомендовано 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.

Пропонується проводити дооцінку виробничих запасів у випадку зміни ринкових цін. Однак, при цьому автор не погоджується з вимогами ПБО 9 “Запаси”, згідно яких збільшення вартості запасів передбачається лише на суму попередньої уцінки. Такий підхід до дооцінки матеріалів названо не вірним, 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 в роботі запропоновано внести зміни в цей стандарт, які б дали змогу підприємствам здійснювати дооцінку запасів до діючих ринкових цін із віднесенням цих сум на збільшення додаткового капіталу.

Для підвищення оперативності та достовірності обліку виробничих запасів із використанням комп'ютерної техніки розроблено і впроваджено в практику роботи досліджуваних підприємств форми реєстрів обліку надходження і використання виробничих запасів відповідно до методичних рекомендацій в яких змінено структуру відомості № 5.1 та звіту про витрачання матеріальних ресурсів шляхом введення додаткових граф в частині надходження та витрачання запасів із відображенням запропонованого автором розподілу транспортно-заготівельних витрат. Удосконалена форма зазначених вище реєстрів аналітичного обліку більше відповідатиме вимогам інформаційного забезпечення процесу управління, функціонуватиме в програмі ІС “Бухгалтерія”, враховуючи при цьому специфіку підприємств скляної промисловості.

**В третьому розділі “Аналіз використання виробничих запасів”** запропонована система показників ефективного використання виробничих запасів, а саме:

1. Показники організації виробництва і забезпеченості виробничими запасами: а) коефіцієнт забезпечення виробництва матеріалами; б) питома вага основних матеріалів у загальній їх вартості; в) питома вага місцевої сировини у загальній вартості; г) рівень спеціалізації виробництва; д) рівень механізації і автоматизації виробництва; ж) коефіцієнт ритмічності надходження матеріалів.
2. Показники нормування і дотримання норм витрат матеріальних ресурсів: а) коефіцієнт дотримання норм витрат матеріалів; б) коефіцієнт використання скломаси; в) коефіцієнт використання склобою.
3. Техніко-економічні показники використання сировини і матеріалів: а) коефіцієнт корисного використання сировини і матеріалів; б) коефіцієнт відходів; в) середня ціна одиниці матеріалу; г) середня ціна одиниці випущеної продукції; г) питома вага склобою у скломасі; д) питома вага втрат від браку у собівартості продукції.

4. Узагальнюючі показники ефективності використання матеріальних ресурсів: а) загальна матеріаломісткість продукції; б) часткова матеріаломісткість продукції; в) питома матеріаломісткість одиниці продукції; г) матеріаловіддача.

Проведено аналіз матеріаломісткості продукції підприємств скляної промисловості на основі даних форм звітності цих підприємств із використанням вартісних показників. Однак, проведення такого аналізу не дає достовірної інформації щодо рівня матеріальних витрат в собівартості продукції. Причинами спотворення рівня матеріаломісткості визначено 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, автором запропоновано для достовірного розрахунку матеріаломісткості продукції використовувати натуральні показники.

Детальний аналіз впливу факторів на зміну обсягу випуску продукції проведено за окремим видом матеріальних ресурсів. Оскільки, на підприємствах скляної промисловості 90% скломаси займає пісок, то розрахунок впливу факторів на обсяг випуску продукції проведено саме за ним. Використано методику факторного аналізу зміни обсягу випуску продукції з піску за січень 2002 року в табл. 1. Для розрахунку впливу факторів використано спосіб абсолютних різниць.

Таблиця 1

Факторний аналіз зміни обсягу випуску продукції з піску в натуральних одиницях.

Показник	План	Факт	Відхилення	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) Mo)/Po	9000 : 0,16	+56250		180000
Кількість придбаного піску, кг (К) 0,16	+50000			189000
Зміна залишків піску за місяць, кг (З) +37500	+4000	-2000	-6000	+8000 (Кф–Ko)/Po
Відходи піску, кг (В) 5700	5940	+240		8000 :
Витрати піску на одиницю продукції, кг (Р) 0,003x1170000	0,16	0,157	-0,003	-(3ф-3o)/Po
	+21938			-(-6000):0,16
				-(+240) : 0,16
				-(0,003x1170000) : 0,16
				-1500
				-(-0,003x1170000) : 0,16
				+21938

Результати проведених розрахунків показують, що перевиконання плану по випуску продукції за піском на 6.4% зумовлене переважно зростанням його обсягів запасів на 4.2% та зниженням матеріаломісткості одиниці продукції на 2.2%. Аналізуючи причини відхилень, основну увагу економічним службам необхідно зосередити на понаднормативних втратах піску, які спричинили негативний вплив на випуск продукції.

В даному розділі дисертації також запропоновано визначати зниження матеріаломісткості продукції на підприємствах скляної промисловості за рахунок зміни:

- рівня автоматизації виробництва;
- коефіцієнта забезпечення виробництва необхідними матеріалами;
- частки втрат від браку у собівартості продукції;

г) питомої ваги склобою у сировинних матеріалах.

Покращенню організації оперативного економічного аналізу (ОЕА) використання виробничих запасів має сприяти, на думку автора, розроблена в роботі модель, наведена на рис.3.

**Рис. 3. Модель організації ОЕА використання виробничих запасів.**

Основними завданнями, які потребують вирішення в процесі проведення оперативного економічного аналізу використання виробничих запасів, на наш погляд є : а) постійне виявлення відхилень від нормативних показників використання виробничих запасів на всіх ієрархічних рівнях управління; б) визначення і розрахунок чинників, що впливають на щоденні відхилення фактичних значень кожного показника від встановлених параметрів, особливу увагу при цьому необхідно звернути на негативні чинники, хоча для управління важливе значення мають і позитивні; в) виявлення конкретних причин дії окремих чинників, встановлення винних у недоліках; г) своєчасне надання системі управління отриманої в результаті аналізу інформації; д) вироблення конкретних заходів, спрямованих на максимально швидке усунення виявлених недоліків, ліквідацію негативних чинників і найповніше використання позитивних; ж) контроль за виконанням виробничих заходів та їх результативністю.

Ефективність проведених автором досліджень полягає у вдосконаленні методики обліку та аналізу використання виробничих запасів та достовірності визначення фінансових результатів, що дає змогу власникам приймати найбільш правильні рішення щодо їх розподілу, а також суттєвим чином впливати на майбутній фінансовий результат підприємства.

### 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, якості 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **У наукових фахових виданнях:**

1. Кундеус О.М. Методичні аспекти обліку сировини і матеріалів з врахуванням рівня інфляції. // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 1998, № 4. с.75-82.- 0.7 д.а.
2. Кундеус О.М. Щодо концепції автоматизації управлінського обліку. // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2000, № 11. С.124-130. –0.6 д.а.
3. Кундеус О.М. До питання ефективності використання матеріальних ресурсів в скляній промисловості. // Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2000, № 6. С.253-259.- 0.7 д.а.
4. Кундеус О.М. Особливості класифікації та оцінки виробничих запасів на підприємствах скляної промисловості. // Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2001, № 8. С.215-221. – 0.7 д.а.
5. Кундеус О.М. Облік матеріальних ресурсів в умовах застосування національних стандартів. // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія “Економіка”, 2001, Випуск № 9. С.539-544.- 0.4 д.а.

### **В інших наукових виданнях:**

6. Кундеус О.М. До питання управління використанням матеріальних ресурсів підприємств. // Збірник наукових праць Рівненського економіко-гуманітарного інституту, 2000, С.370-372.- 0.2 д.а.
7. Кундеус О.М. Система бухгалтерського обліку в умовах інфляції. // Регіональний збірник наукових праць по економіці. Донецьк, Юго-Восток, 2000, с.272-276. – 0.2 д.а.

## **АНОТАЦІЯ**

Кундеус О.М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан та перспективи розвитку (на прикладі підприємств скляної промисловості України). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопільська академія народного господарства, м. Тернопіль, 2002.

Дисертація присвячена обліку та аналізу виробничих запасів, як основним об'єктам в управлінні діяльністю підприємств. Обґрунтовуються їх класифікація та методи оцінки - шляхом вдосконалення діючих методик та розробки нових.

На основі проведених досліджень з класифікації та оцінки виробничих запасів на вітчизняних та зарубіжних фірмах даються практичні рекомендації щодо визначення достовірності оцінки виробничих запасів методом зміни бази розподілу транспортних витрат та ведення на окремих рахунках обліку заготівельно-складських і транспортних витрат.

Науково обґрунтована необхідність проведення дооцінки виробничих запасів до діючих ринкових цін. Розроблено та впроваджено у практику діяльності підприємств нові, уніфіковані реєстри бухгалтерського обліку виробничих запасів, розкриті можливості їх застосування в умовах його комп'ютеризації. Рекомендовані власні підходи до проведення оперативного аналізу використання виробничих запасів у даній галузі.

*Ключові слова:* виробничі запаси, класифікація, оцінка, організація, методика, облік, оперативний аналіз, автоматизоване робоче місце бухгалтера.

## АННОТАЦИЯ

Кундеус А.М. Учет и анализ производственных запасов: современное состояние и перспективы развития (на примере предприятий стекольной промышленности Украины). – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Тернопольская академия народного хозяйства, г. Тернополь, 2002.

Защищается рукопись кандидатской диссертация, которая содержит теоретические, методические и практические вопросы относительно усовершенствования учета и экономического анализа производственных запасов на предприятиях стекольной промышленности Украины.

В диссертации предложено новые определения категорий “материальные ценности”, “предметы труда”, “материальные ресурсы” и “производственные запасы”.

Предложено изменения действующей классификации и оценки производственных запасов, которые наиболее полно учитывают специфику стекольной промышленности и содействуют рациональному построению учетно-аналитической системы.

Рекомендуется производить классификацию производственных запасов на предприятиях стекольной промышленности за их участием в процессе производства (сырье, основные и вспомогательные материалы) и за физико-техническими признаками (материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты, запасные части).

Предложено в момент оприходования производственных запасов расходы предусмотренные ПБУ 9 “Запасы” разделить на транспортные и заготовительно-складские и изменить методику их распределения с целью определения достоверной оценки производственных запасов.

Автором обоснована необходимость усовершенствования бухгалтерского учета запасов в соответствии с требованиями Национальных стандартов с целью получения более объективной информации. Рекомендовано внести изменения в ПБУ 9 “Запасы” по вопросу проведения переоценки запасов в соответствии с изменением рыночных цен, в результате чего возрастет достоверность определения активов предприятия на момент составления бухгалтерского баланса и позволит получить инвестору правдивую информацию о них, а также сократит возможность хищения производственных запасов на предприятиях.

Рекомендовано оприходование импортных производственных запасов осуществлять по ценам согласно таможенных деклараций с последующим внесением изменений в ПБУ 21 “Влияние изменения валютных курсов”. Сформированы основные требования относительно разработки норм использования материальных ресурсов. Рекомендовано новую схему организации учета материалов и их смеси для варки стекла в составительском цехе. Предложено составление калькуляций для смеси и стекломассы. Разработано с последующим внедрением в деятельность предприятий новые, усовершенствованные, относительно последних требований, регистры бухгалтерского учета производственных запасов, рассмотрены возможности их использования в условиях компьютерной техники.

Предложены изменения в форме и содержании карточки складского учета № М-17 путем внесения дополнительной графы “Отклонение от нормы запаса” и раздел графы “Контроль” на две: “Бухгалтер” и “Лаборант”.

Сформирована система показателей эффективного использования производственных запасов: коэффициент обеспечения производства материалами; удельный вес основных материалов в их общей стоимости; удельный вес местного сырья в общем их количестве; уровень специализации производства; уровень механизации и автоматизации; коэффициент ритмичной поставки материалов; коэффициент соблюдения норм использования материалов; коэффициент использования стекломассы; коэффициент отходов; общая материалоемкость продукции; частичная материалоемкость продукции; материалотдача.

На основании произведенного анализа на предприятиях стекольной промышленности рекомендовано снижение материалоемкости продукции осуществлять за счет изменения: уровня автоматизации производства; коэффициента обеспечения производства необходимыми материалами; удельного веса потерь от брака в себестоимости продукции; удельного веса стеклобоя в сырьевых материалах.

Впервые предложено методике оперативного анализа производственных запасов на предприятиях стекольной промышленности. Рассмотренные направления совершенствования и методические процедуры экономического анализа производственных запасов дадут возможность повысить эффективность управления ими.

Эффективность проведенных автором исследований состоит в совершенствовании методики учета и анализа использования производственных запасов и более точного определения финансовых результатов, что даст возможность собственникам принимать правильные решения по их распределению, а также существенно влиять на будущий финансовый результат.

*Ключевые слова:* производственные запасы, классификация, оценка, организация, методика, учет, оперативный анализ, автоматизированное рабочее место бухгалтера.

## ANNOTATION

Kundeus O. M. Accounting and analysis of production stocks using: modern condition and perspectives of development (on the example of glass industry enterprises of Ukraine). – Manuscript.

Dissertation to obtain the scientific degree of economics, speciality 08.06.04-accounting, analysis and audit. –Ternopil academy of national economy, Ternopil, 2002.

The dissertation is devoted to accounting and analysis of production stocks, as the main objects in the management of the management of the activity of enterprises. The classification and methods of stock evaluation are grounded by means of current methods and elaboration of the new ones. On the basis of conducted researches on classification and evaluation of production stocks at domestic and foreign firm, the practical recommendations are given concerning determination of the trustworthiness of the production stocks evaluation by means of changing the base distribution of transport expenditures and conducting accounting of stockpiling and transport cost on separate accounts.

The necessity of carrying out supplementary evaluation to current market prices has been scientifically proved. New, standardized registers of production stocks accounting have been elaborated and introduced into activity of enterprises, possibilities of their usage in the conditions of its computerization have been discovered. Own approaches to conducting efficient analysis of production stocks using in the given industry have been recommended. Key words: manufacturing stores, classification, organization, methodology, economical analysis, accounting, automated office of an accountant.