

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**РОКОШ Анатолій Олександрович**

**Обліково-аналітична інформація про стан та  
використання оборотних матеріальних  
ресурсів і відображення її в системі звітності /  
Accounting and analytical information on the status and use  
of current material resources,  
and its reflection in the reporting**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове  
забезпечення підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи  
ОПДм-21  
А.О.Рокош

---

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

---

Кваліфікаційну роботу допущено до  
захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ **Н. В. Починок**

**Тернопіль – 2020**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади обліку і аналізу матеріальних оборотних ресурсів .....	6
1.1. Матеріальні оборотні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку та звітності .....	6
1.2. Класифікація матеріальних оборотних ресурсів для потреб обліку та аналізу .....	12
1.3. Особливості оцінки матеріальних оборотних ресурсів: вітчизняний і зарубіжний досвід .....	22
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2. Організація і методика обліку матеріальних оборотних ресурсів підприємства .....	29
2.1. Облік надходження матеріальних оборотних ресурсів на підприємство .....	29
2.2. Особливості відображення в обліку і звітності матеріальних оборотних ресурсів за місцями зберігання .....	40
2.3. Облік вибуття матеріальних оборотних ресурсів .....	50
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3. Аналіз матеріальних оборотних ресурсів у структурі запасів та ефективності їх використання .....	61
3.1. Методичні основи аналізу матеріальних оборотних активів .....	61
3.2. Аналіз динаміки та структури матеріальних оборотних ресурсів .....	68
3.3. Аналіз ефективності використання матеріальних оборотних .....	76

ресурсів та їх вплив на витрати підприємства

.....	
Висновки до розділу 3.....	81
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	88
ДОДАТКИ.....	99

## ВСТУП

В сучасних умовах система функціонування підприємств супроводжується безперервним кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають матеріальні оборотні ресурси. У зв'язку з цим питання створення якісно нової системи управління матеріальними оборотними ресурсами та покращення її інформаційного забезпечення через системи обліку і аналізу стають дуже актуальними.

Потреба отримання точної і достовірної інформації вимагає значної уваги до проблем обліку матеріальних оборотних ресурсів. Система їх обліку, яка склалася роками, на даний час, не задовольняє вимоги ринку, оскільки умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з матеріальними оборотними ресурсам.

Зокрема, існує ряд проблем організації обліку та аналізу матеріальних оборотних ресурсів, що потребують подальших досліджень та наукових розробок. В багатьох теоретичних концепціях стану та розвитку обліку й аналізу матеріальних оборотних ресурсів відсутня єдність – вони або недостатньо обґрунтовані або спірні.

Добре побудований, належним чином організований облік матеріальних оборотних ресурсів, тобто якісна проінформованість про їх наявність та рух мають суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Тому сьогодні об'єктивно виникли умови для перегляду існуючої практики обліку та аналізу матеріальних оборотних ресурсів.

Дослідженню питань обліку та аналізу матеріальних оборотних ресурсів, присвячували свої праці відомі зарубіжні і вітчизняні науковці, зокрема: Бутинець Ф.Ф., Ван Бреда, Загородній А.Г., Задорожний З.В., Гуцайлюк З.В., Крупка Я.Д., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Михайлов М.Г., Муравський В.В., Назарова І.Я., Райзберг Б.А., Панасюк В.М., Хендриксен Е.С. Проте, незважаючи на існування великої кількості наукових праць із зазначеної тематики, існують

дискусійні моменти, що зумовили актуальність роботи, окреслення її мети, завдань та основних напрямів дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою написання роботи є розробка рекомендацій з удосконалення методики обліку та аналізу матеріальних оборотних ресурсів.

Для розкриття мети в кваліфікаційній роботі передбачається вирішити такі **завдання**:

- ✓ дослідити сутність поняття «матеріальні оборотні ресурси» як складових запасів підприємства;
- ✓ узагальнити та уточнити класифікацію матеріальних оборотних ресурсів та їх склад;
- ✓ проаналізувати порядок оцінки матеріальних оборотних ресурсів враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід;
- ✓ окреслити основні методичні прийоми обліку матеріальних оборотних ресурсів;
- ✓ вивчити особливості проведення інвентаризації матеріальних оборотних ресурсів та розробити рекомендації щодо його удосконалення;
- ✓ ознайомитись з документуванням матеріальних оборотних ресурсів;
- ✓ дослідити організаційно-методичні аспекти аналізу матеріальних оборотних ресурсів.

**Об'єктом дослідження** є система обліку і аналізу матеріальних оборотних ресурсів на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «Пуск і наладка».

**Предметом дослідження** виступає облік та аналіз матеріальних оборотних ресурсів.

**Методи дослідження.** В процесі дослідження використовувалися загальнонаукові методи і спеціальні методи: теоретичного узагальнення, системного аналізу, аналогії, індукції та дедукції, метод горизонтального та вертикального аналізу балансу, метод читання зовнішньої звітності, метод

порівняльного аналізу облікових та звітних даних підприємства за кілька минулих періодів часу, метод коефіцієнтного аналізу.

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

**Апробація наукових досліджень.** За результатами дослідження було опубліковано дві статті: на тему «Розкриття сутності категорії «запаси» як основного виду оборотних матеріальних активів» у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи України» (Тернопіль, 2020), а також на тему «Особливості структуризації матеріальних оборотних ресурсів» у збірнику наукових праць учасників круглого столу «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування» (Тернопіль, 2020).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості застосування викладених у кваліфікаційній роботі пропозицій щодо обліку та аналізу матеріальних оборотних ресурсів на ТОВ «Пуск і наладка».

В кваліфікаційній роботі використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ТОВ «Пуск і наладка».

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ МАТЕРІАЛЬНИХ ОБОРОТНИХ РЕСУРСІВ

#### **1.1. Матеріальні оборотні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку та звітності**

Матеріальні оборотні ресурси є важливою складовою частиною виробничого капіталу. Вони є найбільш значною частиною активів кожного підприємства і займають важливе місце у складі майна та головні позиції у складі витрат підприємств різних сфер господарювання. Окрім того матеріальні оборотні ресурси відіграють немаловажну роль при визначенні ефективності господарської діяльності підприємства та інформації про фінансовий стан.

В економічній літературі для визначення матеріальних ресурсів використовують різні поняття. Зокрема, досить часто застосовують поняття «виробничі запаси», яке по суті замінило поняття «матеріали» і відображає лише частину запасів підприємства. Ряд авторів при визначенні поняття матеріальних ресурсів використовує термін «цінності». Проте, поняття «цінність» слід використовувати як описову категорію, ознаку, якісний або критеріальний показник, що описує категорію матеріальні ресурси як економічні елементи, які приносять ефект для їх власника та можуть підвищити економічні вигоди. Досить часто в наукових працях ототожнюється поняття «матеріальні ресурси», «запаси» та «предмети праці», які на нашу думку, відрізняються. Тож найперше необхідно зупинитись на трактуванні самої категорії матеріальні ресурси, в тому числі і оборотні.

Зокрема, більш детально розглянемо визначення матеріальних ресурсів у наукових джерелах (таб. 1.1.).

Таблиця 1.1.

## Визначення поняття «матеріальні ресурси» у наукових джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Азріліян А.Н. [1]	Предмети праці: сировина, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, незавершене виробництво та відходи виробництва, а також запасні частини машин, призначені для ремонту обладнання, тара і тарні матеріали.
2	Бабук І.М. [5]	Предмети праці, до складу яких входять: сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини.
3	Борисов А.Б. [9]	Ресурси в матеріально-речовій формі.
4	Гордієнко Д.Д. [20]	Матеріали, які є фізичними складовими товару, що експортується, енергія, паливо та нафта, які використовуються у процесі виробництва, у тому числі каталізатори, що споживаються у процесі їх використання з метою одержання зазначеного товару.
5	Горелов Н.А. [21]	Предмети праці, до складу яких входять: сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини.
6	Дроботова М.В. [29]	Предмети праці, які використовуються в системі промислового виробництва
7	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [33]	Основні та допоміжні матеріали, вироби, конструкції, сировина, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тара й тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання.
8	Золотогоров В.Г. [36]	Комплекс речових елементів (засобів та предметів праці), призначених для обробки або переробки в процесі виробництва (машини та обладнання, сировина, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати тощо.).
9	Іванюта П.В., Лугівська О.П. [10]	Як предмети праці, так і засоби праці тобто засоби виробництва.
10	Кудашов В.І., Головачев А.С. [58]	Спожиті в процесі виробництва предмети праці, які одноразово беруть участь в процесі виробництва і переносять свою вартість на вартість виробленої продукції.
11	Мочерний С.В. [75]	Основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та є матеріальною базою підприємства чи галузі.
12	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [76]	Основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу.



13	Переверзєв М.П., ЛунєваА.М. [97]	Спожиті в процесі виробництва предмети праці, до яких належать основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо і енергія на технологічні потреби.
14	СуковГ.С. [111]	Джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва (засоби і предмети праці).
15	Тимошенко Л.М. [112]	Є однією із складових частин засобів виробництва. Їх основу становлять сировина й матеріали.
16	ЧуєвІ.М. [3, с.94].	Різні види сировини, матеріалів, палива, енергії, комплектуючих, напівфабрикатів, які господарюючий суб'єкт
17	Щербаков В.В. [120]	Маса матеріальних ресурсів, що зберігаються в сфері виробництва і сфері обігу і є необхідною умовою безперервності процесу відтворення.

Аналізуючи таблицю 1.1. можна стверджувати, що існують наступні такі підходи до трактування поняття «матеріальні ресурси». Матеріальні ресурси визначають як предмети праці АзріліянА.Н.,БабукІ.М., ГорєловН.А., ДроботоваМ.В.КудашовВ.І., ГоловачевА.С., ТимошенкоЛ.М., Переверзєв М.П., ЛунєваА.М. Сукупність предметів та засобів праці під матеріальними ресурсами розуміють ЗолотогоровВ.Г., ІванютаП.В. та ЛугівськаО.П., СуковГ.С.Дещо іншу позицію займають МочернийС.В., ЛарінаЯ.С., УстенкоО.А., Юрій С.І., які трактують матеріальні ресурси як основні та оборотні засоби, що використовуються у виробничому процесі.Борисов А.Б. під матеріальними ресурсами розуміє ресурси в матеріально-речовій формі.Гордієнко Д.Д., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. наводять окремі види матеріальних ресурсів, не зазначаючи при цьому узагальнюючого визначення.

Отже, серед авторів немає одностайності у визначенні поняття «матеріальні ресурси». На нашу думку, ототожнення понять «матеріальні ресурси» та «предмети праці» є досить спірним, адже матеріальними ресурсами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, тобто охоплює усі активи, що мають матеріальну форму і застосовуються у виробничому процесі. Це ж стосується понять «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси», оскільки вони охоплюють загалом активи, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними та утримуються для продажу. Таким чином, матеріальні

ресурси можна визначити як активи, що мають матеріальну форму і використовуються у процесі виробництва, а також управління підприємством.

В свою чергу, матеріальні ресурси можна поділити засоби праці та предмети праці, тобто необоротні та оборотні матеріальні ресурси.

Найбільш ліквідними є оборотні матеріальні ресурси. Матеріальні обігові ресурси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені у грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Разом з тим, дане поняття рідко використовується літературних джерелах та практично не застосовується в нормативно-правовій базі, тому слід визначити найбільш наближені до нього категорії. До матеріальних оборотних активів досить часто застосовується термін «матеріали», що на нашу думку є неправомірним і пов'язано з його вузьким значенням і охопленням основних, допоміжних та інших матеріалів, не враховуючи зворотних відходів, малоцінних швидкозношуваних предметів (далі – МШП). Більш близьким є поняття «запаси» яке за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО) 9 «Запаси» трактується як активи, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [ПСБО 9]. Як видно із визначення запасів, до них належать продукти праці, предмети праці, засоби праці, які служать не більше одного року чи нормального операційного циклу, якщо він триває більше року. Разом з тим, до оборотних матеріальних ресурсів можна віднести тільки дві останніх складові.

Поняття «виробничі запаси» найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних оборотних ресурсів, основним призначенням яких є обробка в процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість знаходження їх в складі резервів у вигляді запасів на складі. Проте, на відміну від оборотних матеріальних ресурсів вони не

включають засоби праці, які використовуються не більше одного року чи нормального операційного циклу, якщо він триває більше року.

Погоджуючись із авторами Мельник Н.Г., Любезною І.В. [63] та на підставі проведеного дослідження, можна стверджувати, що основними ознаками матеріальних оборотних ресурсів є такі:

- ✓ приналежність до активів підприємства;
- ✓ наявність матеріально-речової форми;
- ✓ достовірно визначена вартість;
- ✓ можливість генерування доходу при їх використанні;
- ✓ оборотність;
- ✓ висока ліквідність;
- ✓ призначеність для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва чи управління підприємством.

Поняття «матеріальні оборотні ресурси» є особливою категорією, що незаслужено оминається обліковими науковими джерелами та законодавчими актами, проте широко застосовується в економічній літературі. Тому виникає необхідність більш детального дослідження її сутності саме як облікової категорії. Проведене дослідження дозволило визначити, що матеріальні оборотні ресурси мають найбільш схожі ознаки саме із запасами, зокрема з їх частиною, що використовується у процесі виробництва чи для управління підприємством. Таким чином, з облікової точки зору, матеріальні оборотні ресурси можна трактувати як запаси, які утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг чи управління підприємством.

Правильне і своєчасне управління матеріальними оборотними ресурсами при їх використанні сприяє реалізації сучасних концепцій управління. Завдяки великим резервам збільшення ефективності діяльності підприємства закладені саме в раціональному управлінні матеріальними оборотними ресурсами.

Завдяки економії на закупівлі, зменшенню витрат транспортування, забезпеченню надійності постачання і виробництва, попередженню можливих коливань цін на матеріальні ресурси через систему буферних запасів, урахуванню сезонних коливань виробничої програми або попиту, виконанню графіка виробництва збільшується ефективність економіки підприємства.

Матеріальні оборотні ресурси є однією з найважливіших ознак які включаються до собівартості продукції, робіт, послуг (матеріальні затрати становлять 57-68% собівартості продукції). Достовірність даних про отриманий підприємством прибуток напряму залежить від того чи правильно ведеться облік запасів, збереження самих запасів, правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість). Так можна зробити висновки що, від об'єктивності, своєчасності подання, правдивості та повноти відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом, напряму залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників.

Матеріальні оборотні ресурси є резервом матеріальних ресурсів підприємства. Вони відіграють важливу роль в організації ефективного планування завантаження виробничих потужностей, деякою мірою гасять коливання попиту. Зважаючи на це всі підприємства незалежно від сфери виробництва зберігають деякий певний запас матеріальних оборотних ресурсів. На нашу думку, основними причинами формування запасів є:

1. Забезпечення безперервності виробничої діяльності. Запас матеріальних цінностей забезпечує певну гнучкість виробництва. Наприклад, якщо у разі переналагодження обладнання та витрат на створення нового виробу, наявність матеріального запасу дозволяє скоротити втрати часу.

2. Наявність на робочих місцях необхідної кількості матеріальних оборотних ресурсів. Дає змогу скоротити час який потрібен на виконання операцій з виготовлення продукції. Так працівнику бажано мати запас з декількох деталей на робочому місці, щоб при перевищенні планової норми

часу на виконання поставки деталей, можна було б уникнути простою. Це дасть змогу дотримуватися стабільності продуктивності на робочому місці.

3. Забезпечення гнучкості виробництва. Необхідна кількість матеріальних оборотних ресурсів дозволяє послабити тиск обсягу випуску продукції на виробничу систему. Це дозволяє збільшити час підготовки до випуску продукції, що в свою чергу дає можливість спланувати більш рівномірний і дешевий виробничий процес за рахунок випуску більш великих партій продукції. Наприклад, при високих витратах на розміщення замовлення вигідніший випуск великих обсягів готової продукції.

4. Захист від коливань постачання сировини. Звичайні коливання тривалості доставки можуть бути викликані дефіцитом матеріалу у постачальника, що зумовлює затримки у виконанні замовлення, втрату замовлення або доставку дефектного матеріалу чи не того матеріалу, що був необхідний замовнику.

Так аналізуючи, кожен з перерахованих причин, варто слід зазначити, що підтримка оптимальної кількості матеріальних оборотних ресурсів пов'язана з певними витратами і що великі обсяги запасів в загальному випадку небажані. Так якщо створюється великий обсяг запасів, то це зумовлено надмірно тривалими циклами постачань.

Завершуючи дане питання, можна сказати, що від правильної характеристики і визначення категорії матеріальні оборотні ресурси залежить і правильність подальшого її обліку. Матеріальні оборотні ресурси являються невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір забезпечує безперервність діяльності та уникнення низки ризиків пов'язаних з їх відсутністю. Сформоване на основі узагальнення наукової літератури поняття матеріальних оборотних ресурсів дає уявлення про їх сутність, а класифікація відображає їх види. Саме класифікацію ми проаналізуємо в наступному питанні.

## 1.2. Класифікація матеріальних оборотних ресурсів для потреб обліку та аналізу

Власність підприємств і комерційних структур матеріалізується в майні. Матеріальні оборотні ресурси займають одне із значних місць у складі майна підприємства, а також вони домінують у структурі витрат підприємства, адже функціонування будь-якого підприємства неможливе без наявності на його балансі запасів. Саме матеріальні оборотні ресурси на промисловому підприємстві забезпечують технологічний цикл за схемою: постачання - виробництво - реалізація.

У зв'язку з тим, що матеріальні оборотні ресурси є частиною запасів основним нормативним документом, що регулює їх облік є НП(С)БО 9 «Запаси», згідно якого запаси класифікуються такими ознаками (рис. 1.1.).

СКЛАДОВІ ЗАПАСІВ ЗГІДНО П(С)БО 9	<b>20</b> <b>«Виробничі запаси»</b>	Сировина, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб, основні й допоміжні матеріали.
	<b>21</b> <b>«Поточні біологічні активи»</b>	Поточні біологічні активи, якщо вони підлягають оцінці, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.
	<b>22</b> <b>«Малоцінні та швидкозношувані предмети»</b>	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.
	<b>25</b> <b>«Напівфабрикати»</b>	Напівфабрикати у вигляді продукції, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.
	<b>23</b> <b>«Виробництво»</b>	Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.
	<b>26</b> <b>«Готова продукція»</b>	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.
	<b>28</b> <b>«Товари»</b>	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

МАТЕРІАЛЬНІ ОБОРОТНІ РЕСУРСИ

### **Рисунок 1.1. Структура матеріальних оборотних ресурсів в складі запасів згідно НП(С)БО 9**

Як бачимо з рис. 1.1. у положенні чітко прописана класифікація запасів, проте немає такої єдності щодо класифікації запасів серед різних науковців.

Оскільки в літературних джерелах науковцями не виділено чіткої єдності у виділенні відповідних видів матеріальних оборотних ресурсів, немає системності у їх розкритті та використанні, в деяких випадках відбувається перетинання (змішування) класифікаційних ознак та одиниць, доцільно комплексно систематизувати класифікацію відповідно до розроблених науковцями ознак та такими, що є у використанні підприємств. Для таких потреб обліку нами сформована узагальнена класифікація матеріальних оборотних ресурсів, відображена на рисунку 1.2.

Найбільш важливою, на нашу думку, із запропонованих є ознака за відображенням у балансі, згідно якої матеріальні оборотні ресурси поділяються на: балансові та позабалансові.

Балансові – це власні матеріальні оборотні ресурси підприємства, обліковуються на балансових рахунках. До них відносяться:

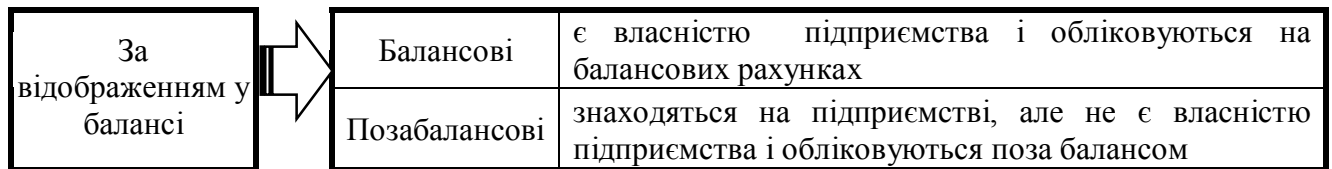
1. Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені матеріальні оборотні ресурси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу. До виробничих запасів відносять:

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

2. Поточні біологічні активи – це дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі; тварини, вибракувані з основного стада та прийняті від населення для реалізації; молодняк тварин; птиці; звірі; кролі та сім’ї бджіл.

Класифікацій на ознака	Види ти характеристика матеріальних оборотних ресурсів (МОР)	
За напрямками використання	Предмети праці	підлягають подальшій переробці на підприємстві
За призначенням і причинами утворення	Засоби праці, короткотермі нового використання	використовуються не більше одного року чи нормального операційного циклу, якщо він триває більше року
За місцем перебування	Постійні	дають змогу забезпечити безперервність виробничого процесу між двома поставками
За відповідністю нормативній кількості	Сезонні	утворюються при сезонному виробництві продукції
За походженням	Складські	знаходяться на складах підприємства
За обсягом	В дорозі	перебувають у власності підприємства, проте відсутні на його складах (давальницька сировина тощо)
За метою формування	Нормативні	є в наявності і відповідають потребам необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
	Понад-нормативні	є більшими за їх нормативну кількість
	Первинні	отримані підприємством ззовні від інших підприємств і не підлягли обробці на даному підприємстві
	Вторинні	після первинного використання можуть застосовуватись вдруге на підприємстві (відходи)
	Вільні	є у надлишку на підприємстві
	Обмеженні	перебувають в обмеженій кількості на підприємстві
	Поточні	забезпечують безперервність використання матеріальних ресурсів у виробничому процесі
	Підготовчі (буферні)	вимагають додаткової підготовки перед використанням у виробництві
	Гарантійні (страхові і резервні)	зарезервовані для безперервного виробництва в разі непередбачених обставин, таких як відхилення у періодичності, величині поставань, затримка поставань в дорозі, зміни інтенсивності вжитку тощо
	Сезонні	утворюються при сезонному характері виробництва, вжитку або транспортування продукції
	Спекулятивні	створюються в цілях захисту від можливого підвищення цін або введення протекціоністських квот або тарифів





**Рис. 1.2. Класифікація матеріальних оборотних ресурсів та характеристика їх основних видів**

3. Малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року (інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо).

Позабалансові – це матеріальні оборотні ресурси, які не перебувають у власності підприємства, і обліковуються на позабалансових рахунках та не включаються до балансу підприємства. До таких матеріальних оборотних ресурсів відноситься:

1. Давальницька сировина – матеріали, прийняті для переробки, які не оплачуються одержувачем і залишаються власністю замовника.

2. Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні – матеріальні оборотні ресурси, які реалізовані підприємством і право власності на які перейшло покупцю, але за умовами договору вони знаходяться на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця. Крім того, сюди включаються матеріальні цінності, які одержані підприємством від постачальника, але не сплачені і заборонені до витрачання; отримані надміру, ніж у видаткових документах постачальників; на які є відмова від акцепту розрахункових документів постачальників.

Згідно даної класифікації матеріальних оборотних ресурсів потрібно забезпечувати виконання основних завдань обліку та контролю матеріальних оборотних ресурсів, серед яких:

- оптимальне визначення складу матеріальних оборотних ресурсів підприємства та формування номенклатури-цінника;
- правильне функціонування складського господарства;

- визначення первісної вартості матеріальних оборотних ресурсів;
- правильність здійснення переоцінки матеріальних оборотних ресурсів на дату балансу та методів їх оцінки в разі вибуття;
- розкриття інформації про матеріальні оборотні ресурси у примітках до фінансової звітності.

Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління матеріальними оборотними ресурсами. Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те, що на певний запас на різних підприємствах може даватись різна назва, це зумовлено тим що кожен регіон має свою специфічну вимову, а також не обходиться і без непрофесійності робочих, які не вправі дати правильну класифікацію через свою некваліфікованість.

Проаналізувавши класифікацію матеріальних оборотних ресурсів більш детально зупинимося на складових матеріальних оборотних ресурсів. Дане питання теж не є регламентоване нормативно-правовою базою. Крім того немає однозначності щодо виділення складових матеріальних оборотних ресурсів і в наукових колах, що відображено у таблиці 1.2.

**Таблиця 1.2.**

**Визначення складових матеріальних оборотних ресурсів різними авторами**

Автор \ Склад матеріальних оборотних ресурсів	Азріліян А.Н. [2]	Булавіна Л.Н. [11]	Гуцайлук З.В. [24]	Іванюта П.В., Лугівська О.П. [41]	Кавторєва Я. [44]	Тимошенко Л.М. [112]
Паливо	+		+	+	+	
Запасні частини	+		+	+	+	
Малоцінні та швидкозношувані предмети		+		+	+	
Купівельні напівфабрикати	+		+	+		
Готова продукція		+		+	+	
Товари		+		+	+	
Предмети праці	+			+		+
Незавершене виробництво				+	+	
Тара й тарні матеріали			+	+	+	
Напівфабрикати власного виробництва				+	+	
Засоби праці				+		
Будівельні матеріали				+		
Поточні біологічні активи					+	

Виробничі запаси					+	
Інші запаси (брак у виробництві, відходи виробництва)					+	

Аналіз наведених в таблиці 1.2. складових матеріальних оборотних ресурсів дає підстави стверджувати, що у складі матеріальних ресурсів виділяють різного роду запаси.

Зокрема, найчастіше до складу матеріальних оборотних ресурсів науковці включають:

- сировину і матеріали (Азріліян А.Н., Гуцайлюк З.В., Іванюта П.В., Лугівська О.П., Кавторєва Я., Тимошенко Л.М.);
- паливо (Азріліян А.Н., Гуцайлюк З.В., Іванюта П.В., Лугівська О.П., Кавторєва Я.);
- запасні частини (Азріліян А.Н., Гуцайлюк З.В., Іванюта П.В., Лугівська О.П., Кавторєва Я., Рудюк Г.Г.);
- купівельні напівфабрикати (Азріліян А.Н., Гуцайлюк З.В., Іванюта П.В., Лугівська О.П.).

У складі матеріальних ресурсів також виділяють будівельні матеріали (Іванюта П.В., Лугівська О.П.), тару й тарні матеріали (Гуцайлюк З.В., Іванюта П.В., Лугівська О.П., Кавторєва Я.).

Усі зазначені вище об'єкти з позиції бухгалтерського обліку входять до складу виробничих запасів.

Також спостерігається тенденція до виділення у складі матеріальних ресурсів інших видів запасів, зокрема:

- напівфабрикатів власного виробництва (Іванюта П.В., Лугівська О.П., Кавторєва Я.);
- незавершеного виробництва та малоцінних швидкозношуваних предметів (Іванюта П.В., Лугівська О.П.);
- готової продукції та товарів (Булавіна Л.Н., Іванюта П.В., Лугівська О.П.);

- поточних біологічні активів й інших запасів (брак у виробництві та відходи виробництва) - КавторєваЯ.

Враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що в переважній більшості випадків до складових матеріальних оборотних ресурсів відносять запаси, визначені за НП(С)БО 9, проте не всі їх складові.

Відповідно до НП(С)БО 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси поділяються на складові відображені на рисунку 1.1., проте даний стандарт не містить інформації щодо складу матеріальних оборотних ресурсів.

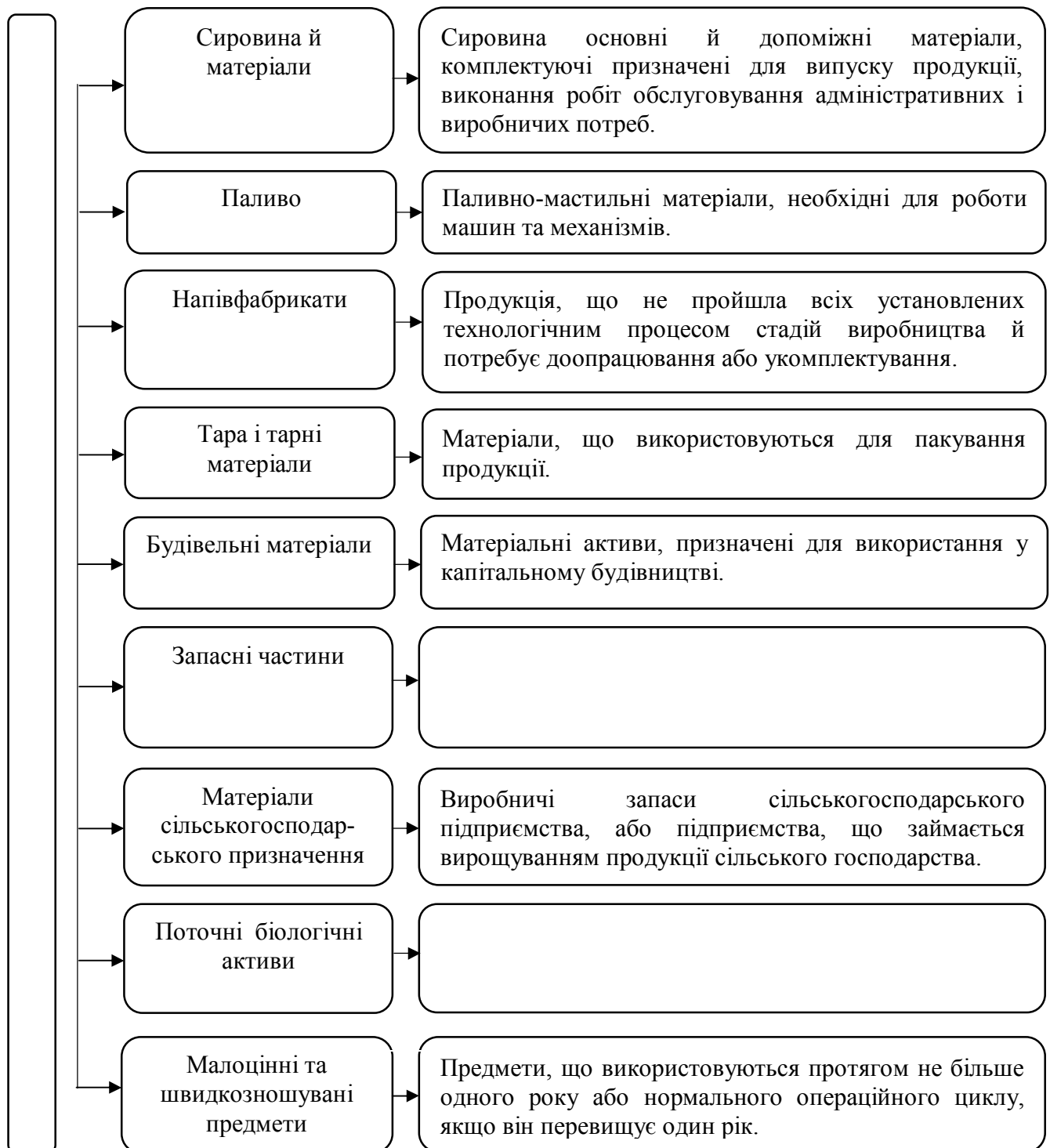
Суттєві розбіжності у виділенні складових матеріальних оборотних ресурсів у наукових колах та відсутність інформації щодо складу матеріальних оборотних ресурсів у законодавчій базі призводять до неточного визначення їх вартісного вираження та оцінки з урахуванням економічного потенціалу суб'єкта господарювання. Тому нами запропоновано деталізовану структуру матеріальних оборотних ресурсів відображено на рис. 1.3.

З рисунку 1.3. видно, що варто виділяти такі складові запасів:

1. Сировина та матеріали, до яких відносяться сировина, основні та допоміжні матеріали. Сировина – це видобуті, вирощені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки і призначені для споживання власним виробництвом, як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва. Основні матеріали – це матеріали, що становлять основу продукту виробництва. Допоміжні матеріали – це матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва і управління. До цієї групи належать матеріальні оборотні ресурси, що входять до складу виробничих продуктів і обліковуються на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» [50].

2. Паливо – економічно належить до допоміжних матеріалів, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його належною роллю у господарстві й великою частиною у загальних витратах матеріалів. Обліковується на субрахунку 203 «Паливо».

3. Напівфабрикати – це продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.



### **Рис. 1.3. Запропонована структура матеріальних оборотних активів**

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва підприємства застосовують різні рахунки залежно від напрямку використання таких напівфабрикатів, якщо напівфабрикати реалізуються на сторону як готова продукція, то їх облік ведуть на 25 «Напівфабрикати», якщо ж вони використовуються тільки для виробництва, то на субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

4. Тара і тарні матеріали. Тара – це матеріальні оборотні ресурси, що призначені для транспортування, зберігання і продажу продукції. Тарні матеріали – це матеріальні оборотні ресурси, призначені для виготовлення і ремонту тари. До цієї групи належать предмети, призначені для пакування продукції, які обліковуються на рахунку 204 «Тара і тарні матеріали».

5. Будівельні матеріали – це матеріальні активи, призначені для використання у капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом, до яких належать будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, які призначені для потреб капітального будівництва. Ці матеріальні цінності обліковуються на субрахунку 205 «Будівельні матеріали».

6. Запасні частини – це окремі запасні частини машин, обладнання, транспортних засобів, призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин, реконструкції обладнання. Вони обліковуються на субрахунку 207 «Запасні частини».

7. Матеріали сільськогосподарського призначення – це матеріальні оборотні ресурси сільськогосподарського підприємства, або підприємства, що займається вирощуванням продукції сільського господарства в межах своєї звичайної діяльності (насіння, корми, посадковий матеріал). Складові цієї групи

обліковуються на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

8. Поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Облік цієї групи здійснюється на рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

9. Малоцінні та швидкозношувані предмети – це предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Їх облік ведеться на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Отже, проаналізувавши дане питання можна зробити висновок Класифікація матеріальних оборотних ресурсів підприємства залежить від місця запасів у процесі виробництва та їх специфіки.

### **1.3. Особливості оцінки матеріальних оборотних ресурсів: вітчизняний і зарубіжний досвід**

Однією з важливих передумов організації обліку є оцінка матеріальних оборотних ресурсів. Як зазначають зарубіжні вчені Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, первинною основою обліку запасів, в тому числі матеріальних оборотних ресурсів, є їх собівартість, яка в цілому визначається як сплачена ціна або видана компенсація при їх придбанні. До собівартості матеріальних запасів, на думку вчених, доцільно включати такі елементи як: суми рахунку-фактури, за вирахуванням наданих знижок; вартість фрахту, включаючи суму страхування в дорозі; відповідні податки і тарифи. «Інші витрати, пов'язані з придбанням, прийманням і зберіганням, в принципі також повинні включатись до собівартості матеріальних запасів», – вважають вчені [84].

За собівартістю, яка дорівнює витратам на придбання ресурсів на момент їх одержання або використання у процесі виробництва, пропонують визначати вартість придбання Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [115]. При цьому

собівартість вимірюється чистою сумою грошових коштів, сплачених в минулому або майбутньому при придбанні товарів або ресурсів. Однак до собівартості, вважають вчені, не варто відносити затрати, які не плануються бути відшкодованими покупцями, а тому одна лиш наявність витрат не являється основою для їх включення в оцінку товарів.

В.А. Єрофеева виділяє три варіанти оцінки запасів: за плановими цінами – з відособленим обліком відхилень фактичної собівартості від планової; за оптовими цінами – з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат; за фактичною собівартістю [39].

Відповідно до НП(С)БО) 9 «Запаси» придбані виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за собівартістю, яка дорівнює первісній вартості їх придбання [86]. При цьому первісною вартістю запасів є собівартість, яка складається з фактичних витрат на їх придбання, транспортно-заготівельних та інших витрат.

Таким чином, як правило, основою собівартості запасів є їх купівельна вартість та витрати, пов'язані з їх доставкою.

Наприклад у США, як і у багатьох країнах, матеріальні оборотні ресурси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент їх отримання або використання в процесі виробництва. Насамперед оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або майбутньому при придбанні товарів або ресурсів. Якщо платежі будуть здійснені у майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. Витрати ж на доставку матеріальних оборотних ресурсів можуть включатись або не включатись до собівартості. Їх відображають окремим рядком. До вартості матеріальних оборотних ресурсів також не включаються загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на їх збут.

Також система обліку США не радить включати до собівартості матеріальних оборотних ресурсів витрати, які не будуть відшкодовані покупцями. До собівартості слід включати тільки ті види витрат, які покупець



вважає складовими вартості товару на момент його придбання. Одна лише наявність витрат не є підставою для їх включення до вартості[95].

Згідно нормативних документів Польщі, матеріальні оборотні ресурси оцінюються за цінами їх придбання, у випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарно-матеріальні цінності.

У Франції, в Люксембурзі та у Німеччині матеріальні оборотні ресурси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або за ринковою вартістю [95].

У Іспанії, Португалії матеріальні оборотні ресурси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу, якщо вони не покриваються за рахунок бюджетного фінансування. Слід також відмітити, що коли ціна придбання матеріальних оборотних ресурсів або витрати на їх виробництво вищі за ринкову ціну, то матеріальні оборотні ресурси обліковуються за ринковими цінами. В Іспанії ринкову ціну визначають наступним чином: для сировини – це найменша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для товарів та готової продукції – всі витрати (за винятком відповідних податків); для незавершеного виробництва – вартість виконаних робіт (за винятком комерційних витрат).

В Італії та Швейцарії матеріальні оборотні ресурси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

У МСБО 2 «Запаси» зазначено, що вартість запасів повинна включати в себе купівельну вартість, витрати у зв'язку з переробкою продукції, а також витрати на доставку запасів до місця їх розташування і приведення до належного стану. Витрати на придбання матеріальних оборотних ресурсів включають вартість, яка зазначена у договорі, мито на ввезення та інші податки, а також транспортно-заготівельні витрати та інші витрати, прямо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів і послуг.

Оскільки, з різних причин ринкова ціна матеріальних оборотних ресурсів може знизитися до їх собівартості, то виникає збиток, який повинен бути відображений в тому періоді в якому вони виникли, списанням їх вартості до ринкової ціни [95]. У США в якості ринкової ціни або ринкової вартості в цьому випадку виступає «вартість заміщення». Остання представляє собою величину, яку необхідно заплатити постачальникам в даний момент за таку ж кількість запасів.

В зарубіжній обліковій практиці США існують три основні методи застосування правил найнижчої оцінки (LCM – lowerofcostormarket) щодо матеріальних оборотних ресурсів, що відображаються в балансі:

1. Поштучний метод - собівартість і ринкова вартість порівнюються для кожного окремого виду або одиниці матеріальних оборотних ресурсів, а потім визначається найменша величина, яка використовується для загальної оцінки.

2. Метод основних категорій матеріальних оборотних ресурсів - порівнюються собівартість і ринкова вартість основних категорій матеріальних оборотних ресурсів, по кожній з яких вибирається найменша величина, яка використовується для загальної оцінки.

3. Метод загальної величини матеріальних оборотних ресурсів - визначається собівартість і ринкова вартість всіх матеріальних оборотних ресурсів, а для оцінки береться менша вартість [95]

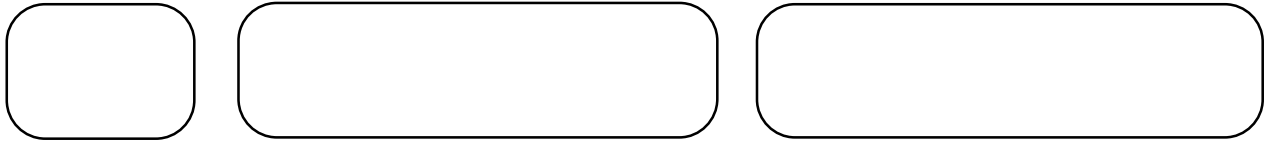
Слід відмітити, що всі вище перераховані методи оцінки є загальноприйнятими бухгалтерськими методами, однак їх використання не завжди відповідає системі нормативного регулювання податкових розрахунків.

В системі національних стандартів Великобританії при оцінці матеріальних оборотних ресурсів до уваги беруть принцип обачності, за яким вони оцінюються за найменшою з двох величин: первісною вартістю або чистою реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість одиниці матеріальних оборотних ресурсів – це сума, яку підприємство планує отримати за продаж даної одиниці матеріальних оборотних ресурсів, за вирахуванням витрат на підготовку даної одиниці до продажу і витрат на продаж. Стосовно оцінки матеріальних оборотних ресурсів вказане правило діє і в МСБО 2 та в

НП(С)БО 9 [34].

Основні відмінності між МСБО 2 та НП(С)БО 9 в оцінці матеріальних оборотних ресурсів проілюструємо у вигляді рисунку 1.4.

Ознака	НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням матеріальних оборотних ресурсів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати.</li> <li>2. При виготовленні власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати».</li> <li>4. При безоплатному отриманні. Справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості матеріальних оборотних ресурсів, придбаних у постачальника.</li> <li>5. При отриманні у результаті обміну подібні активи. Балансової вартості переданих матеріальних оборотних ресурсів.</li> <li>6. При отриманні в результаті обміну не подібні активи. Справедлива вартість, отриманих матеріальних оборотних ресурсів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут;</li> </ol>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мито та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт з навантаження та розвантаження й інші витрати.</li> <li>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</li> <li>3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою матеріальних оборотних ресурсів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</li> </ol>
	<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати, ціна продаж.</p>	



**Рис. 1.4. Розбіжності в оцінці матеріальних оборотних ресурсів  
за НП(С)БО 9 і МСБО 2**

Роблячи висновки, варто вказати наступне: вступ у СОТ та євроінтеграція України потребує гармонізації НП(С)БО та МСБО. Дані події дадуть поштовх до полегшення співпраці між вітчизняними підприємствами та іноземними партнерами, що стосується і виробництва, оскільки велика кількість матеріальних оборотних ресурсів, що використовуються завозиться з-за кордону. Але при детальному аналізі НП(С)БО та МСБО можна зробити висновки, що НП(С)БО України формувалось на основі МСБО і на даний час потребує конкретних змін. Оскільки економіка України має ряд своїх особливостей, які не є характерними іншим європейським країнам.

### **Висновки до розділу 1**

Узагальнюючи теоретичні основи обліку і аналізу матеріальних оборотних ресурсів ми дійшли до таких висновків:

1. Для визначення матеріальних ресурсів в економічній літературі використовують різні поняття, зокрема «запаси», «матеріали», «оборотні активи», «предмети праці», що на нашу думку є неправомірним, оскільки вони є різними категоріями. Найчастіше проводиться ототожнення понять «матеріальні ресурси» та «предмети праці», що є досить спірним, адже матеріальними ресурсами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, тобто охоплює усі активи, що мають матеріальну форму і застосовуються у виробничому процесі. Таким чином, матеріальні ресурси можна визначити як активи, що мають матеріальну форму і використовуються у процесі виробництва, а також управління підприємством.

2. Дослідження сутності матеріальних оборотних ресурсів дозволило виділити їх основні ознаки, зокрема:

- ✓ приналежність до активів підприємства;
- ✓ наявність матеріально-речової форми;
- ✓ достовірно визначена вартість;
- ✓ можливість генерування доходу при їх використанні;
- ✓ оборотність;
- ✓ висока ліквідність;
- ✓ призначеність для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва чи управління підприємством.

3. Поняття «матеріальні оборотні ресурси» є особливою категорією, що незаслужено оминається обліковими науковими джерелами та законодавчими актами, проте широко застосовується в економічній літературі. Тому виникає необхідність більш детального вивчення її сутності саме як облікової категорії. Проведене дослідження дозволило визначити, що матеріальні оборотні ресурси мають найбільш схожі ознаки саме із запасами, зокрема з їх частиною, що використовується у процесі виробництва чи для управління підприємством. Таким чином, з облікової точки зору, матеріальні оборотні ресурси можна трактувати як запаси, які утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг чи управління підприємством.

4. Здійснивши аналіз сутності категорії «матеріальні оборотні ресурси» нами запропоновано їх деталізовану структуру, відповідно до якої до матеріальних оборотних ресурсів слід відносити: сировину та матеріали, паливо, напівфабрикати, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ОБОРОТНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **2.1 Облік надходження матеріальних оборотних ресурсів на підприємство**

Проблеми ефективного управління надходженням матеріальних оборотних ресурсів на підприємство обумовлена тим, що стан постачання впливає на конкурентоспроможність підприємства, його фінансовий стан і фінансові результати. Забезпечити високий рівень якості продукції й надійність її поставок споживачам неможливо без створення ефективної структури постачання підприємства необхідними сировиною й матеріалами для безперервного й ритмічного функціонування виробничого процесу. Незадовільне забезпечення процесу виробництва може привести до збитків, пов'язаних із простоями й неритмічною роботою.

Ефективне управління матеріальними оборотними ресурсами є важливим чинником підвищення ефективності функціонування підприємства.

У сучасних умовах оптимізація системи постачання й ефективне управління матеріальними оборотними ресурсами є найважливішими факторами, що впливають на зниження собівартості продукції й підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Процеси, що відбуваються в логістичних системах, повинні бути спрямовані головним чином на забезпечення безперебійного процесу виробництва й зниження собівартості виробленої підприємствами продукції.

У вітчизняній практиці матеріальні оборотні ресурси можуть надходити на підприємство таким чином:

- ✓ шляхом купівлі в готівковому чи безготівковому порядку;
- ✓ виробництвом на підприємстві;
- ✓ в результаті внесення засновниками до статутного капіталу;
- ✓ під час безкоштовного отримання (дарування);
- ✓ під час обміну на подібні чи неподібні активи;
- ✓ за результатами проведення інвентаризації.

Первісна вартість визначається залежно від способу надходження матеріальних оборотних ресурсів на підприємство, що відображено в таблиці 2.1.

**Таблиця 2.1.**

**Шляхи отримання матеріальних оборотних ресурсів та їх вплив на вартість**

Спосіб надходження матеріальних оборотних ресурсів	Первісна вартість
1	2
1. Придбання за плату	Собівартість, що включає: – суми, що вираховуються відповідно договору постачальника; – суми непрямих податків, що виникають внаслідок придбання матеріальних оборотних ресурсів, що не відшкодовуються підприємству-платнику; – суми ввізного мита; – витрати понесені на вантажно-розвантажувальні роботи; – витрати, що пов'язані із перевезенням матеріальних оборотних ресурсів до місця їх експлуатації, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування; – витрати на заготівлю; – інші витрати, які безпосередньо пов'язані з надходженням матеріальних оборотних ресурсів і приведенням їх до стану, придатного для використання у необхідних цілях
2. Придбання за інвалютну плату	Собівартість придбання, що оцінюється у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату операції (дата визнання активів) [53]. Якщо була передплата, то оцінка матеріальних оборотних ресурсів на дату їх оприбуткування здійснюється по валютному курсу на дату авансу
3. Виготовлення власними силами	Виробнича собівартість у складі прямих витрат (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат)
4. Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками справедлива вартість з урахуванням витрат

5. Одержання безоплатно	Справедлива вартість з урахуванням фактично понесених витрат
6. Обмін на подібні	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість (із включенням різниці до витрат звітного періоду)
7. Обмін на неподібні	Справедлива вартість отриманих запасів

Відповідно до таблиці 2.1. основу первісної вартості придбаних матеріальних оборотних ресурсів складатимуть витрати пов'язані з купівлею і доведенням їх до стану, придатного до подальшого використання [49]. В свою чергу для виготовлених - це буде собівартість. Для матеріальних оборотних ресурсів внесених до статутного капіталу відповідно погоджена засновниками справедлива вартість. Для безоплатно одержаних - справедлива вартість. У випадку обміну на подібні активи первісною вартістю буде балансова вартість переданих активів (якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю, що надійшли є - справедлива вартість). Якщо обмінюються неподібні активи, то первісна вартість складатиметься з справедливої вартості переданих матеріальних оборотних ресурсів, збільшеної (зниженої) на суму коштів, яка була передана (отримана) в процесі обміну [80].

В даній ситуації визначення первісної вартості необхідно чітко розуміти поняття «справедлива вартість». Так, за НПСБО 19 справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [87]. Дуже часто, навіть в економічній літературі, під нею розуміють ринкову вартість, що є не зовсім коректним. «Обізнаність» в даному випадку означає, що покупці та продавці достатньо поінформовані про характеристики об'єкта оцінки, його властивості та стан ринкової кон'юнктури. Під зацікавленістю мається на увазі – наявність бажання чи можливості, але не обов'язок покупця придбати актив. Незалежні сторони (непов'язані сторони), не мають між собою жодних особливих стосунків, діють самостійно, і здатні створити нехарактерну ціну операції. Під справедливою вартістю часто вважають «експертну



вартість», що базується на експертній оцінці. Експертна оцінка – процедура визначення ціни власності, майнових і немайнових прав, нематеріальних активів і бізнесу. Враховуючи, той фактор що визначення справедливої вартості потребує, не просто достатніх знань, а досить глибоких, щодо того чи іншого об'єкту, тому на нашу думку не помилково буду прирівняти ці значення:

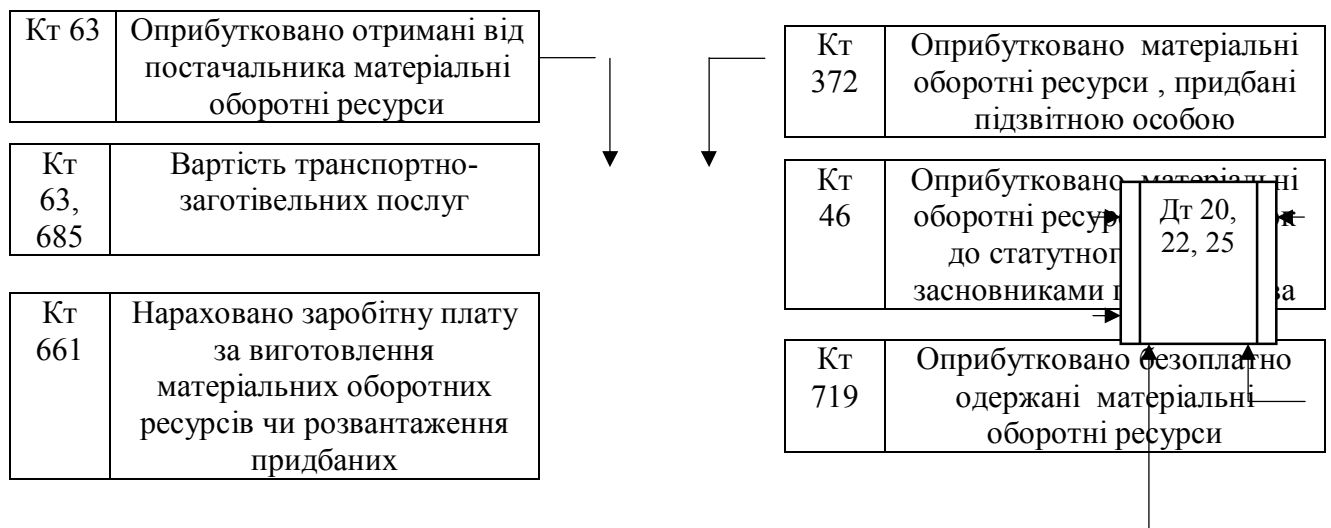
**«справедлива вартість» = «експертна вартість».**

Справедливу вартість, на нашу думку, можна трактувати, як «вартість, що визначена експертами - спеціалістами достатньо обізнаними в даній галузі».

До первісної вартості придбаних матеріальних оборотних ресурсів не включаються, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

- нестачі матеріальних оборотних ресурсів;
- відсотки за користування кредитами;
- надані знижки;
- витрати на збут;
- адміністративні та усі інші витрати, не пов'язані безпосередньо з придбанням і доставкою активів та приведенням їх до стану, придатного до подальшого використання [56].

При надходженні матеріальних оборотних ресурсів формуються кореспонденції за такими рахунками (рис. 2.1.):



Кт 65	Нараховано внески на соціальні заходи на фонд оплати праці
----------	--

**Рис. 2.1. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку різних способів надходження матеріальних оборотних ресурсів**

Процес документального оформлення операцій з руху матеріальних оборотних ресурсів є досить складним трудомістким. Дослідження організації обліку матеріальних оборотних ресурсів та застосування типових форм первинних документів показують на ряд недоліків, які, потребують додаткового вивчення з метою врегулювання. Зокрема це стосується дублювання записів у бухгалтерських документах та необхідності підвищення їх контрольної функції. А тому, актуальним залишається питання зменшення трудомісткості складання первинних документів з одночасним забезпеченням наявності вичерпної інформації про здійснювані операції з метою контролю за правильністю їх відображення в обліку.

Про вагому роль первинної документації зазначають ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Так, Борщ Н. говорить про те, що правильна раціональна організація обліку матеріальних оборотних ресурсів забезпечується чіткою системою документообігу визначеним порядком оформлення операцій з руху матеріалів [10]. Усач Б.Ф., Шурпенко Р.К. трактують документ як письмовий доказ фактичного здійснення господарської операції [113], або письмове розпорядження на виконання, доповнюють Должанський М.І., Должанський А.М. [31]. Ряд зарубіжних вчених Мус Г. та Ханшманні Р. зазначають: під документом розуміється письмове підтвердження господарської операції, яка повинна знайти відображення в обліку [79]. Кужельний М.В. та Линик В.Г. говорять про те, що слово документація є похідним від слова документ, тобто письмове свідцтво, що підтверджує факти здійснення господарської операції [57], а Діденко А.Н. трактує документ як матеріальний об'єкт, що містить у зафіксованому вигляді інформацію,

оформлений у заведеному порядку й має відповідно до чинного законодавства юридичну силу [27]. При надходженні матеріальних оборотних ресурсів на підприємство, оформляються документи, форми яких затверджені Наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини матеріалів» [103].

Відповідно до призначення та ролі документів у обліку матеріальних оборотних ресурсів, їх можна класифікувати на такі, що:

- ✓ сприяють надходженню виробничих запасів (договір, доручення);
- ✓ засвідчують факт оприбуткування (накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів);
- ✓ підтверджують законність вибуття та цільове використання (лімітно-забірна картка, акт списання);
- ✓ забезпечують ведення складського обліку (картка складського обліку);
- ✓ супроводжують рух первинних документів зі складу до бухгалтерії (реєстр прийнятих зданих документів).

Найпершим документом, що оформляється між покупцем і постачальником є договір тобто, на основі прийнятих рішень щодо вибору шляхів підтримання оптимальних матеріальних оборотних ресурсів і варіантів дій з надходження їх на підприємство укладаються договори з постачальниками на поставку сировини й матеріалів.

Для дотримання вимог обліку типові договори матеріально-технічного постачання потрібно суттєво доповнити. Зокрема, у типових умовах поставок необхідно чітко визначити обсяг окремих партій, терміни виконання кожного замовлення чи їхню періодичність. Особливо важливим є обумовлення цього в договорах, коли на підприємстві прийнято рішення створювати мінімальні запаси матеріальних оборотних ресурсів. Саме при такому підході взаємовідносини підприємства й постачальників можуть будуватись за принципом «точно вчасно», що має бути забезпечене в договорі матеріально-технічного постачання жорсткою системою фінансових санкцій: штрафів, пені, компенсацій, знижок чи надбавок.

При цьому обов'язковою є двобічність їх застосування, оскільки відносини підприємства з постачальниками слід будувати на рівноправності та паритетності. Заодно у договорі треба передбачати суворе дотримання номенклатури та якості поставлених сировини і матеріалів, обумовити заохочення за їхню високу якість і точну відповідність асортименту й кількості.

Важливим аспектом є визначення в договорі умов оплати, особливо тоді, коли поставки є ритмічними (щоденними, раз у тиждень), що дає змогу не тільки забезпечити повне довір'я між партнерами, а й чітко спланувати рух коштів.

Надходження матеріальних оборотних ресурсів на ТОВ «Пуск і наладка» контролює в першу чергу відділ постачання. Саме він укладає договори та стежить за тим, чи сумлінно постачальник виконує договірні зобов'язання, і якщо ні – пред'являє до нього претензії щодо якості та нестачі запасів.

При надходженні матеріальних оборотних ресурсів на склад у кожному окремому випадку вони можуть бути оформленні різними первинними документами. Після приймання і звіряння якості та фактичної наявності матеріальних оборотних ресурсів із документами постачальника матеріально-відповідальна особа на складі заповнює відповідні первинні документи.

Способи надходження і відображення їх в первинних документах відобразимо в таблиці 2.2.

**Таблиця 2.2.**

**Надходження матеріальних оборотних ресурсів і відображення інформації у відповідних первинних документах**

Спосіб надходження матеріальних оборотних ресурсів	Первинні документи	Коментар
1	2	3

Надходженні матеріальних оборотних ресурсів від постачальника	<p><b><u>Зовнішні</u></b>  Договір  Рахунок-фактура  Накладна  Товарно-транспортна накладна  Митна декларація  Акт виконаних робіт (наданих послуг) на ТЗВ</p>	Складаються матеріальною особою постачальника у двох (трьох) примірниках, підтверджуються постачальником, покупцем, транспортною організацією, митними органами (при імпортуванні матеріальних оборотних ресурсів) [53]
	<p><b><u>Внутрішні</u></b>  Прибутковий ордер (т.ф. № М-4)   Акт приймання матеріалів (т.ф. № М-7)</p>	<p>Прибутковий ордер складається матеріальною особою в одному примірнику в день надходження цінностей на склад від постачальників або з виробництва. Усі графи заповнюються на підставі документів постачальника.  Акт про приймання матеріалів складається лише за наявності розбіжностей між фактичною і заявленою у супровідних документах кількістю та якістю ТМЦ. Використовується для оприбуткування матеріальних оборотних ресурсів, що фактично надійшли.</p>

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3
Надходження матеріальних оборотних ресурсів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності	<p><b><u>Зовнішні</u></b>  Закупівельний акт</p> <p><b><u>Внутрішні</u></b>  Прибутковий ордер (т.ф. № М-4)</p>	В закупівельному акті фіксуються дата складання; назва підприємства; одиниця виміру господарської операції; зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу підприємства, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Надходження матеріальних оборотних ресурсів із виробництва	Накладна вимога відпуск (Внутрішнє переміщення матеріалів) (т.ф. № М-11)	Для здачі напівфабрикатів на склад спеціальні документи непередбачені. Як правило заповнюється накладна вимога або розроблений підприємством документ. Такі ж документи оформляються і при здачі на склад із виробництва невитрачених матеріалів. На складі матеріально відповідальна особа заповнює на кожен вид ТМЦ, що надійшли, прибутковий ордер.
Здійснення внеску до статутного капіталу підприємства у вигляді ТМЦ	Прибутковий ордер (т.ф. № М-4)	Якщо внесок до статутного капіталу здійсню фізична особа, оформляється акт приймання передачі, якщо юридична особа такий самий акт або № М-11
Безоплатне отримання	Накладна вимога відпуск (Внутрішнє переміщення матеріалів) (т.ф. № М-11)	В прибутковому ордері № М-4 зазначають матеріали які надійшли
Отримання в обмін на подібні чи неподібні об'єкти		

Накладна, що виписується на відпуск матеріальних оборотних ресурсів, оформляється у трьох примірниках. Вона повинна містити наступну інформацію: дату виписки, назву підприємства-постачальника, назву підприємства що здійснює замовлення на постачання, номенклатуру і характеристику матеріальних оборотних ресурсів, що відпускаються, їх ціну, кількість та суму, хто здійснив відпуск матеріальних цінностей, дату і номер довіреності підприємства-покупця. Дозвіл від підприємства постачальника підписує уповноважена особа підприємства та головний бухгалтер. Перший примірник накладної передається підприємству одержувачу матеріальних оборотних ресурсів, для їх оприбуткування, другий залишається на підприємстві для контролю за рухом матеріальних оборотних ресурсів підприємства.

У тому випадку коли при надходження матеріальних оборотних ресурсів є кількісні чи якісні відхилення від даних, вказаних у договорі та

супроводжувальних документах, складається «Акт про приймання матеріалів» (ф. М-7). Для оприбуткування таких матеріальних оборотних ресурсів за наказом керівника створюється спеціальна комісія, в яку обов'язково повинні входити представники постачальника, а у разі виникнення суперечливих питань з метою з'ясування непорозумінь можна залучити відповідних спеціалістів-експертів (юристів, аудиторів). Акт складається у двох примірниках і підписується членами комісії, після чого затверджується підписом керівника підприємства.

Прибутковий ордер заповнюється при надходженні матеріальних оборотних ресурсів від постачальників чи з переробки. Прибутковий ордер обов'язково складається в одному примірнику у день надходження товарно-матеріальних цінностей на склад.

Одним із проблемних первинних документів є «Закупівельний акт», що застосовується для відображення надходження матеріальних оборотних ресурсів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності.

На сьогодні форми закупівельного акту не затверджено жодним нормативно-правовим актом. Її можна знайти лише в Методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджених наказом № 157 від 17.06.2003 р., що застосовуються лише у сфері громадського харчування та побутових послуг [73]. Проте і ця форма має лише рекомендаційний характер. Разом з тим, підприємство може самостійно розробити власну форму акту чи пристосувати вищенаведену форму під свої потреби.

Найперше Закупівельний акт має мати усі обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема:

- назва документа;
- дата й місце складання;

- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст й обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Окрім того, варто в ньому відобразити й додаткові реквізити, що дозволять ідентифікувати продавця та при необхідності податковому агенту сплатити необхідні податки та збори.

Форму запропонованого нами закупівельного акту заповнимо за даними досліджуваного підприємства ТОВ «Пуск і наладка» (рис. 2.2.)

Для стабільного виробництва підприємство, постійно повинно бути забезпечене матеріальними оборотними ресурсами. Від правильності ведення обліку надходження матеріальних оборотних ресурсів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження їх самих.

<p><b>ЗАКУПІВЕЛЬНИЙ АКТ № 1</b> від «20» січня 2020 р.</p> <p><b>Представником закупівельника</b> – <u>директором Рокошем Олександром Івановичем</u> у (посада, прізвище, ім'я, по батькові)</p> <p><b>фізичної особи-продавця</b> – <u>Микитовича Сергія Петровича (под. номер 2243708626)</u> , (прізвище, ім'я, по батькові, податковий номер або серія та номер паспорту)</p> <p><b>що проживає за адресою:</b> <u>Тернопільський р-н, с. Острів, вул. Польова 11</u> ,</p>	<p><b><u>ТОВ «Пуск і наладка»</u></b> (підприємство) <b><u>22601817</u></b> (код ЄДРПУО)</p> <p><u>Тернопільський р-н, с. Острів,</u> <u>вул. Польова 3</u> (адреса)</p>
---	--



(адреса)

**здійснено закупку за адресою:** Тернопільського р-н, с. Острів, вул. Польова 3  
(місце здійснення операції)

**таких товарно-матеріальних цінностей:**

Найменування	Одиниця виміру, код	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
Дрова	куб. м	100,00	700,00	70000,00
<b>Всього</b>				<b>70000,00</b>

**Разом на суму:** Сімдесят тисяч гривень 00 коп.  
**в т.ч. ПДФО – 12600,00 грн.**  
**військовий збір - 1050, 00 грн.**

**Сума до виплати - 56350,00 грн.** (П'ятдесят шість тисяч триста п'ятдесят грн. 00 коп.)

**Виплату здійснив** \_\_\_\_\_ РокошО.І.  
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

**Виплату прийняв** \_\_\_\_\_ Микитович С.П.  
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Довідка про право фізичної особи на отримання доходу від податкового агента без утримання податку (форма № 3ДФ) додається (№ \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_) / **не додається** (потрібне підкреслити)

**Рис. 2.2. Запропонована форма закупівельного акту**

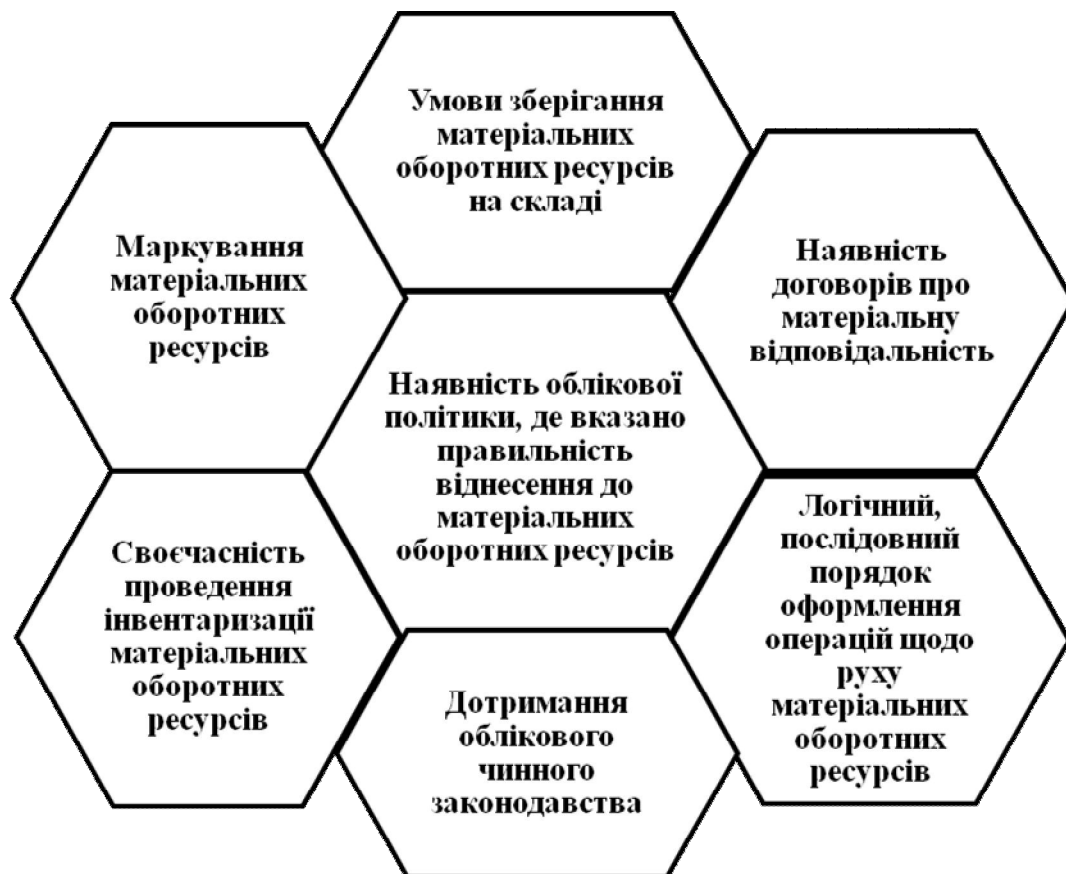
## **2.2. Особливості відображення в обліку і звітності матеріальних оборотних ресурсів за місцями зберігання**

Суб'єкт господарювання з метою налагодження безперебійної діяльності підприємства повинен бути забезпеченим різноманітними матеріальними оборотними ресурсами.

Однією із складових організації обліку матеріальних оборотних ресурсів є організація складського обліку – кількісно-сортowego обліку матеріальних цінностей, який ведеться на місці їх зберігання безпосередньо матеріально-

відповідальною особою, але організовується головним бухгалтером. Він встановлює форми реєстрів обліку, оформляє і передає їх на склад, інструктує матеріально-відповідальних осіб про порядок ведення складського обліку та систематично слідкує за ефективністю ведення складського обліку.

Основні принципи побудови складського обліку матеріальних оборотних ресурсів на підприємстві зображені на рисунку 2.3.



**Рис. 2.3. Компоненти побудови складського обліку матеріальних оборотних ресурсів**

Першою передумовою складського обліку є порядок організації складського господарства. Складське господарство являє собою складну систему з багатьох елементів (навантажувально-розвантажувальна техніка, яка повинна володіти рухомістю, маневреністю, економічністю; стелажне обладнання; перевантажувальні тамбури; секційні ворота; включаючи комп'ютерні програми, які дозволяють управляти та контролювати технологічні процеси на складі). Організація складського господарства передбачає побудову єдиної злагодженої системи з цих елементів [50].

На ТОВ «Пуск і наладка» для забезпечення виробничої програми відповідними матеріальними ресурсами створюються спеціальні склади для зберігання основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, МШП та інших матеріальних оборотних ресурсів.

На складах матеріальні цінності розміщують по секціях, а в середині них – по групах, типо- та сорторозмірах в штабелях, ящиках, контейнерах, на стелажах, полках, комірках, піддонах, що забезпечує швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності встановленим нормам (ліміту).

Склади повинні бути забезпечені справними вагами, вимірювальними пристроями та мірною тарою.

Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. За необхідністю складський облік організують за партіями надходження матеріальних оборотних ресурсів.

На ТОВ «Пуск і наладка» складський облік організований належним чином, що забезпечує кількісно-якісне збереження матеріальних оборотних ресурсів, зокрема: з усіма матеріально-відповідальними особами укладені договори матеріальної відповідальності, приміщення складів обладнані належними вагомірними приладами, дотримується технологія зберігання матеріальних оборотних ресурсів. Облік матеріальних оборотних ресурсів на складі здійснюється завідуючим складом (комірником), який є відповідальним за приймання та відпуск матеріальних цінностей, за правильне і своєчасне оформлення цих операцій, а також їх цілісність. Його приймають на роботу, переміщують та звільняють, як правило, за згодою директора підприємства. З комірником укладається типовий письмовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Для обліку матеріальних оборотних ресурсів на складі використовують такі способи: сортовий, партійний або сальдовий:

1. При використанні сортового способу інформація з первинної

документації переноситься в спеціальні картки. Вони відкриваються на кожен сорт і вид, відповідно до обсягу отримання і витрачання матеріальних оборотних ресурсів. Дані картки відрізняються від складських документів тим, що відображення показників здійснюється не тільки в натуральному, а й в грошовому виразі. В кінці звітнього місяця на підставі отриманої інформації формуються кількісно-сумові, сортові та оборотні аналітичні відомості. Дані з них звіряються з показниками відповідних синтетичних рахунків та інформацією складських карток.

2. При використанні партійного способу здійснюється групування всіх прибутково-видаткових документів за номенклатурними номерами. В кінці звітнього місяця відповідальні працівники підраховують і записують всі результати про надходження та витрачання кожного виду матеріальних оборотних ресурсів в оборотні відомості. У них інформація відображається в натуральних і грошових показниках по кожному складу окремо, за синтетичними рахунками, субрахунками, відкритими до них. Такий спосіб дозволяє істотно знизити трудомісткість процесу, так як відсутня необхідність в заповненні аналітичних карток.

3. Найбільш прогресивним є сальдовий спосіб. Сальдовий метод - це один із способів ведення обліку матеріальних запасів, при якому сортові складські показники не дублюються ні в окремих аналітичних картках, ні в оборотних відомостях. Регістрами є документи, що ведуться на складах. Щодня або в спеціально встановлені терміни бухгалтер перевіряє правильність і відповідність записів, зроблених комірником, і підтверджує їх підписом. В кінці звітнього місяця завідувач складом, переносить кількісні показники про залишки на перше число періоду по кожному номенклатурному номеру з складської картки в сальдову відомість.

Аналітичний облік виробничих запасів на ТОВ «Пуск і наладка» ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами матеріальних оборотних ресурсів відповідно до номенклатури-цінника. Вони відкриваються в бухгалтерії в такому ж

порядку, як і книга складського обліку. Для кожного найменування предметів чи продуктів праці, що мають окремий номенклатурний номер, відкривається окрема картка складського обліку, в якій заповнюють такі реквізити: номер картки і складу, назва матеріалу, одиниця виміру, технічна характеристика (марка, сорт, профіль, розмір), облікова ціна, номенклатурний номер, норма запасу (максимум, мінімум). Картку підписує головний бухгалтер, його заступник або за його дорученням бухгалтер матеріального відділу.

Заготовлені таким чином картки передають завідувачу складу чи комірнику під розписку у спеціальному реєстрі видачі карток складського обліку матеріальному складу. Реєстр має типову форму, в якому вказані дата відкриття картки, номенклатурний номер матеріалу, порядковий номер картки, назва матеріалу, одиниця виміру, облікова ціна, особистий підпис комірника про одержання картки, помітка про повернення. За кожним складом ведеться окремий реєстр видачі карток складського обліку.

В отриманих картках складського обліку форми № М-12 завідуючий складом (комірник) заповнює реквізити, що характеризують місця зберігання матеріалів (стелажі, тощо). Крім того, у місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей прикріплюється матеріальний ярлик форми № М-16.

Керівник підприємства на початку кожного року створює наказ чи розпорядження про визначення осіб, які мають право підписувати документи на одержання і відпуск зі складів господарства окремих видів матеріальних цінностей на ті чи інші господарські потреби. Завідуючий складом чи комірник повинні мати в себе картку із взірцями підписів цих посадових осіб.

Важливими вимогами, які висувають до обліку, є точність, об'єктивність, достовірність його показників, а також повна відповідність їх дійсності. Виявити не оформлені обліковими документами явища дає змогу інвентаризація, як необхідне доповнення документації.

Інвентаризація - це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов'язань [96].

Мета інвентаризації – забезпечити достовірність даних бухгалтерського

обліку і перевірити фактичну наявність матеріальних оборотних ресурсів на підприємстві. Проводиться вона перед складанням річної фінансової звітності (не раніше 1 жовтня). Її періодичність встановлюється наказом керівника підприємства, але не повинна бути рідше одного разу на рік [50].

На більшості підприємств інвентаризація проводиться формально, без дотримання необхідних вимог або не проводиться взагалі. Керівникам підприємств необхідно пам'ятати, що інвентаризація є не лише обов'язковою умовою ведення обліку, але і надійним інструментом для контролю за веденням господарської діяльності.

Основні завдання проведення інвентаризації матеріальних оборотних ресурсів відобразимо на рис. 2.4.

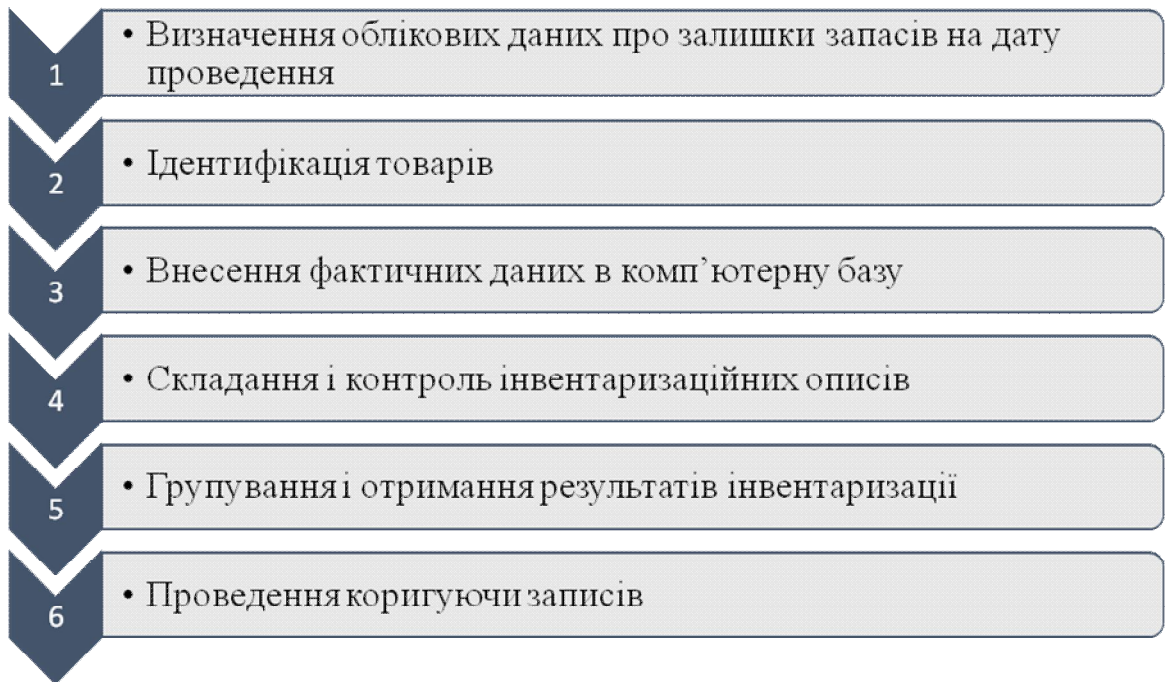


**Рис. 2.4. Основні завданнями інвентаризації матеріальних оборотних ресурсів**

Особливістю проведення інвентаризації до цього часу, в тому числі на ТОВ «Пуск і наладка» є те, що перевірка в натурі товарно-матеріальних цінностей основана на застосуванні ручної праці. Виконання великого обсягу робіт із зняттям фактичних залишків з об'єктів майна є трудомісткою операцією, тому що необхідно перевірити десятки і сотні тисяч одиниць елементів об'єкта, їхню якість і ціну, провести таксування і підрахунки підсумків в інвентаризаційних описах. В окремих випадках намагання

скоротити строки інвентаризації при ручному способі їх оформлення і обробки призводить до їх неякісного та невчасного проведення, і, відповідно, до невиявлення фактів розкрадань та зловживань. У зв'язку з цим постає проблема використання в процесі інвентаризації інформаційних систем та технологій.

Порядок проведення інвентаризації за допомогою інформаційних технологій можна подати у вигляді такої схеми (рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Порядок проведення інвентаризації за допомогою інформаційних систем та технологій**

Отже, є можливість майже повністю комп'ютеризувати процес проведення інвентаризації матеріальних оборотних активів. Таке проведення інвентаризації розв'язує одразу кілька проблемних питань, а саме: дотримання об'єктивності, точності результатів, терміну проведення, зменшення обсягу затрат праці[83].

Після закінчення інвентаризації оформлені описи (акти) здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і

даними обліку.

Результати інвентаризації відображаються в обліку на основі Протоколу інвентаризаційної комісії.

Найбільш поширені проведення по відображенню результатів інвентаризації наведені в таблиці 2.3

**Таблиця 2.3.**

**Кореспонденція рахунків по відображенню результатів інвентаризації  
на ТОВ «Пуск і наладка»**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	На суму виявлених нестач, спричинених винною особою	375	716
3	Списання нестач у межах норм природних втрат	91	20, 22, 25
4	Якщо на час виявленої нестачі не встановлено винної особи, то разом із списанням цінностей на витрати балансова вартість цінностей зараховується на позабалансові рахунки.	072	
6	Списання виявлених нестач та псування матеріальних цінностей за балансовою вартістю у випадку, якщо не встановлена винна особа.	947	20, 22, 25

Проведення інвентаризації запасів на ТОВ «Пуск і наладка» проводиться згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879.

Разом з тим на даному підприємстві є певні особливості проведення інвентаризації, що притаманні лише для підприємств, що передають матеріали на переробку на давальницьких умовах.

Процес інвентаризації матеріальних оборотних ресурсів, що передаються на переробку такий самий, як і для інших активів. Особливістю, на нашу думку, є те, що інвентаризація має проводитися за умови присутності представників підприємства-замовника та підприємства-переробника, а також матеріально-відповідальної особи.

Наявність товарно-матеріальних цінностей в місцях зберігання переробника під час інвентаризації встановлюють за допомогою обов'язкового підрахунку, зважування та обміру. До того ж, визначати вагу (обсяг)



навалочних матеріалів можна на основі обмірів і технічних розрахунків із додаванням актів таких обмірів (розрахунків) до інвентаризаційних описів.

Результати інвентаризації матеріалів, переданих в переробку оформлюють інвентаризаційними описами, актами інвентаризації, звіряльними відомостями, які можуть бути заповнені як від руки, так і електронними засобами обробки інформації. Утім, форм таких документів Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань не передбачено, тому ми пропонуємо використовувати розроблену нами форму «Опис інвентаризації матеріалів, переданих в переробку», з урахуванням вимог щодо обов'язкових реквізитів для первинних документів (рис. 2.6.).

Матеріали інвентаризації матеріальних активів, переданих в переробку (акти, описи, звіряльні відомості) оформлюють не менше ніж у двох примірниках. При цьому потрібно взяти до уваги те, що п. 20 розд. II Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань зобов'язує надавати копію звіряльної відомості власнику таких активів (в нашому випадку інвентаризаційного опису матеріальних активів, переданих в переробку). Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи здають до бухгалтерії замовника та виконавця для перевірки, виявлення та відображення в обліку результатів. Бухгалтерія складає звіряльні відомості активів із відображенням у них розбіжностей між даними бухобліку та даними інвентаризаційних описів, якщо такі є. Звіряльні відомості, знову ж таки, має перевірити інвентаризаційна комісія. Виявлені розбіжності за активами, наведеними у звіряльних відомостях, із пропозиціями щодо їх урегулювання відображаються інвентаризаційною комісією в протоколі. Цей протокол має бути затверджений керівниками підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

**Замовник послуг з переробки**

ТОВ «Пуск і наладка»  
Код ЄДРПОУ 22601817

**Виконавець послуг з переробки**

ТОВ «Тімелі»  
Код ЄДРПОУ 26189063

**ІНВЕНТАРИЗАЦІЙНИЙ ОПИС  
МАТЕРІАЛІВ, ПЕРЕДАНИХ В ПЕРЕРОБКУ**

**Рис. 2.6. Запропонована форма опису інвентаризації матеріалів, переданих в переробку**

Узагальнення обліку матеріальних оборотних ресурсів відбувається у регістрах аналітичного і синтетичного обліку, зокрема: журналі 5, 5А та відомості 5.1. Дані з регістрів переносяться до фінансової звітності, а саме:

Балансу (Звіт про фінансовий стан) (ф. 1), та Приміток до річної фінансової звітності (ф.4).

Матеріальні оборотні ресурси є однією із складових ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». В активі балансу вони відображаються у рядку 1100 розділу II «Оборотні активи» у складі запасів. [52]. У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», зокрема, які утримуються для майбутнього продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції; використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, а інформація про вартість окремих складових таких ресурсів наводиться у додаткових статтях у складі загальної суми [86]. Зокрема, у додатковій статті 1101 «Виробничі запаси» відображається вартість матеріальних оборотних ресурсів, а саме: сировини, палива, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари, будівельних матеріалів, запасних частин, та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу, а також МШП.

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

У Примітках до річної фінансової звітності матеріальні оборотні ресурси зазначаються у VIII розділі «Запаси». У даному розділі розшифровується

інформація про балансову вартість на звітну дату та результати переоцінки протягом року оборотних активів підприємства, що наведені у рядках 1100, 1101\*, 1102\*, 1103\*, 1104\*, 1110 ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [54].

### **2.3 Облік вибуття матеріальних оборотних ресурсів**

Основою господарської діяльності суб'єктів господарювання є матеріальні оборотні ресурси, які досліджуються з позицій ефективності і доцільності їх використання або іншого вибуття.

Матеріальні оборотні ресурси в основному відпускаються із складу для виробничих потреб, зокрема для виготовлення готової продукції, надання послуг, виправлення браку, обслуговування устаткування, пакування готової продукції тощо. Також, матеріальні оборотні ресурси можуть бути використані для реалізації на сторону або для фінансових інвестицій.

Згідно з НП(С)БО 9 виділяють такі головні причини вибуття матеріальних оборотних ресурсів із балансу:

- відпуск у виробництво та на інші потреби підприємства;
- списання за невідповідності критеріям визнання активу;
- списання у зв'язку з псуванням, крадіжкою тощо;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону.

Оцінка матеріальних оборотних ресурсів під час їх відпуску має важливе значення, оскільки саме тут виникають проблеми з вибором варіанта, з урахуванням впливу оцінки на вартість продукції, що виготовляється, ціну готових виробів, попит споживачів і розмір прибутку. Від правильності вибору методу оцінки матеріальних оборотних ресурсів залежить об'єктивність (реальність) даних про отриманий підприємством прибуток, оскільки неправильно вибраний метод списання в умовах збільшення або зменшення

ринкових цін на ті чи інші матеріальні оборотні ресурси може призвести до завищення або заниження оподаткованого прибутку підприємств [80].

Правильність оцінки матеріальних оборотних ресурсів при їх вибутті залежить від ефективності системи ведення бухгалтерського обліку, організації систем контролю та управління запасами. Облік матеріальних оборотних ресурсів на підприємстві, як правило, є досить трудомістким, оскільки до їх складу можуть входити десятки та сотні видів найменувань, а отже, цей процес потребує багато часу та значних витрат праці. Таким чином, зважаючи на те, що кожне підприємство має право самостійно обирати метод списання, на бухгалтера покладено відповідальність вибрати саме той метод, який дасть змогу оптимізувати витрати праці та спростити облік матеріальних оборотних ресурсів.

Кожен з методів оцінки матеріальних оборотних ресурсів при їх вибутті має свої переваги та недоліки, а тому перед підприємством постає завдання вибору такого методу, який би найбільше відповідав його потребам: не завищував фінансових результатів діяльності; не занижував собівартості готової продукції; був простим та легким у застосуванні.

При відпуску матеріальних оборотних ресурсів у виробництво, їх продажу та іншому вибутті оцінка їх може здійснюватися за одним з таких методів (НП(С)БО 9):

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку матеріальних оборотних ресурсів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. Для матеріальних оборотних ресурсів різного призначення можуть використовуватись одночасно різні методи оцінки.

Першим методом оцінки матеріальних оборотних ресурсів є метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних оборотних ресурсів. Використання даного методу передбачає особливе маркування кожної одиниці матеріальних оборотних ресурсів, що дає змогу в будь-який момент часу визначити її собівартість, а також встановити дату використання кожної одиниці конкретного виду матеріальних оборотних ресурсів, собівартість використаного запасу та вартість матеріальних оборотних ресурсів, що залишилися у підприємства. Даний метод доцільно використовувати на підприємствах: при невеликій номенклатурі матеріальних оборотних ресурсів; у випадку виконання спецзаказів і проектів; у тих випадках, коли одиниця запасу має унікальну характеристику і використовується підприємством в особливому порядку або коли матеріальні оборотні ресурси не можуть звичайним чином замінювати один одного.

Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріальних оборотних ресурсів, тобто при використанні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом.

Метод ідентифікованої собівартості має ряд недоліків. По-перше, можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної номенклатури і великої кількості однакових матеріальних оборотних ресурсів. Іншою небажаною рисою цього методу є можливість маніпулювання сумою прибутку, здійснюючи суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу.

Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування матеріальних оборотних ресурсів. Хоча, як показує облікова практика, цей метод є цілком прийнятним при застосуванні бухгалтерських програм, оскільки вони елементарно дозволяють відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування матеріальних оборотних ресурсів.

Якщо використовується метод середньозваженої собівартості, то оцінка проводиться по кожній одиниці матеріальних оборотних ресурсів діленням сумарної вартості залишку таких матеріальних оборотних ресурсів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці матеріальних оборотних ресурсів на сумарну кількість матеріальних оборотних ресурсів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці матеріальних оборотних ресурсів.

Середнє значення зазвичай обчислюється на періодичній основі, хоча з нашої точки зору цілком обґрунтованим може бути і обчислення середнього значення з отриманням кожної додаткової партії матеріальних оборотних ресурсів [49]. Собівартість матеріальних оборотних ресурсів, розрахована за методом середньозваженої собівартості, буде залежати від придбання матеріальних оборотних ресурсів за вищою ціною наприкінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих матеріальних оборотних ресурсів, придбаних наприкінці місяця, у загальній сумі матеріальних оборотних ресурсів середньозважена ціна одиниці запасів буде вище, а відповідно, собівартість матеріальних оборотних ресурсів, що вибули, збільшиться, що буде сприяти зниженню податку на прибуток. Цей метод не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів і найбільш часто використовується підприємствами.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що собівартість матеріальних оборотних ресурсів придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до матеріальних оборотних ресурсів, що вибули у першу чергу. Собівартість матеріальних оборотних ресурсів, що є в наявності на кінець періоду, відноситься до останніх придбань, а собівартість матеріальних оборотних ресурсів, що вибули, відноситься до більш ранніх придбань. При застосуванні цього методу в умовах постійного зростання вартості придбання матеріальних оборотних ресурсів, запаси, які знаходяться у залишку і відображені у балансі будуть мати оцінку наближену до їх реальної вартості (поточної ринкової вартості). Метод ФІФО часто використовується з

метою оцінки матеріальних оборотних ресурсів, зокрема і на ТОВ «Пуск і наладка», тому що він має певні переваги: даний метод може застосовуватися як при періодичній, так і при постійній системі обліку; метод ФІФО забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом матеріальних оборотних ресурсів; використання методу ФІФО максимально наближує вартість матеріальних оборотних ресурсів до поточної ринкової вартості; метод послідовний та об'єктивний; метод запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.

Недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період інфляції він забезпечує наявність не виправдано завищеної суми прибутку. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на матеріальні оборотні ресурси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін.

Метод оцінки за нормативними витратами базується на застосуванні норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Такі норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних оборотних ресурсів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для того, щоб на підприємстві забезпечувався максимально наближений рівень нормативних витрат з фактичними, необхідно постійно аналізувати відхилення від норм, та у разі необхідності переглядати встановлені норми. При коригуванні нормативних і фактичних цін виникають деякі розбіжності. Якщо нормативні ціни вищі за фактичні, то різницю виправляють методом «червоного сторно», а якщо навпаки, то способом додаткових проведення. Оцінка готової продукції на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

На думку Гуренко Т.О., оскільки на підприємстві облік з матеріальних оборотних ресурсів ведеться за фіксованими цінами, а відхилення від них – на окремому субрахунку, то оцінку матеріальних оборотних ресурсів за нормативними затратами доцільно проводити шляхом обліку матеріальних



оборотних ресурсів за обліковими (фіксованими) цінами з урахуванням відхилень від цих цін [25].

Загалом переваги і недоліки оцінки матеріальних оборотних ресурсів при вибутті можна відобразити в таблиці 2.4.

**Таблиця 2.4.**

**Порівняння методів оцінки матеріальних оборотних ресурсів**

<i><b>Метод ідентифікованої собівартості</b></i>	
<i>Переваги</i>	Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріальних оборотних ресурсів, тобто при використанні цього методу рух вартості матеріальних оборотних ресурсів співпадає з їх фізичним рухом
<i>Недоліки</i>	Можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної номенклатури і великої кількості однакових матеріальних оборотних ресурсів, а також можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу. Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування матеріальних оборотних ресурсів .
<i><b>Метод середньозваженої собівартості</b></i>	
<i>Переваги</i>	Простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці.
<i>Недоліки</i>	Використання даного методу за умов щоденного надходження та використання матеріальних оборотних ресурсів у великих обсягах (наприклад, на крупних промислових підприємствах) може бути неефективним та досить трудомістким
<i><b>Метод ФІФО</b></i>	
<i>Переваги</i>	Забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом матеріальних оборотних ресурсів. Використання методу ФІФО максимально наближує вартість матеріальних оборотних ресурсів до поточної ринкової вартості. Метод послідовний та об'єктивний, запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.
<i>Недоліки</i>	Забезпечує наявність невинуватено завищеної суми прибутку в період інфляції, оскільки при зростанні цін на матеріальні оборотні ресурси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін.
<i><b>Метод нормативних затрат</b></i>	
<i>Переваги</i>	Дозволяє, не чекаючи кінця місяця, мати фактичну собівартість виробів, а також регулярно аналізувати причини відхилень і виявляти їх винуватців.
<i>Недоліки</i>	Полягають у неправильному обліку відхилень фактичних витрат від норм: відхилення виявляють шляхом проведення розрахунків за тривалий період, не завжди документують, ведуть їх укрупнений облік без визначення причин і винуватців, істотні суми необлікованих відхилень від норм тощо.

Як видно із таблиці 2.4. застосування кожного з методів оцінки матеріальних оборотних ресурсів має свої особливості, недоліки і переваги. Вплив вибору методу оцінки матеріальних оборотних ресурсів на показники звітності відобразимо на рис. 2.7.

<i>Метод ідентифікованої собівартості</i>	<i>Метод середньозваженої собівартості</i>	<i>Метод ФІФО</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• дозволяє виявляти фінансовий результат від продажу кожної одиниці матеріальних оборотних ресурсів і представляти їх оцінку в звітності в суворій відповідності з ціною придбання кожного конкретного елемента (одиниці)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• приховує вплив зміни цін придбання матеріальних оборотних ресурсів на показники балансу, витрат періоду і фінансового результату (прибутку і збитку)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• формує максимальну оцінку матеріальних оборотних ресурсів на кінець періоду, мінімальну оцінку витрат періоду і максимальну оцінку фінансового результату, а в умовах зниження цін, навпаки, дає мінімальну оцінку матеріальних оборотних ресурсів на кінець періоду в балансі, максимальну оцінку витрат періоду і мінімальну величину фінансового результату</li> </ul>

**Рис. 2.7. Вплив вибору методу оцінки на показники звітності**

Відпуск сировини, матеріалів, конструкцій, деталей, палива і т. ін. з центральних складів у виробництво на ТОВ «Пуск і наладка» має свої особливості.

Відпуск матеріальних оборотних ресурсів у комори цехів, діляниць, відображають не як витрати виробництва, а як внутрішньогосподарське переміщення матеріальних цінностей (від однієї до іншої матеріально відповідальної особи).

Відпуск матеріалів у виробництво, як правило, має здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Основними документами, якими оформлюють видачу матеріалів зі складу, крім накладної-вимоги (т. ф. № М-

11), є лімітно-забірною карткою (т. ф. № М-8). Лімітно-забірною карткою призначена для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць. Один примірник даної картки до початку місяця передається цеху (дільниці) — споживачу матеріалів, другий — складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. В лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу — представник цеху (дільниці).

Списання МШП здійснюється так само як і списання матеріалів. Зокрема, вартість МШП, переданих в експлуатацію, списується на витрати залежно від виду продукції, що випускається, і діяльності підрозділу, у якому ці МШП експлуатуватимуться. Особливістю обліку МШП є те, що згідно НП(С)БО 9 після передачі в експлуатацію на підприємстві повинен бути організований оперативний кількісний облік таких предметів протягом строку їх фактичного використання за місяцями експлуатації та відповідальними особами. Проблемним питанням є повернення МШП з експлуатації на склад, адже ні НП(С)БО 9 «Запаси», ні Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 конкретних роз'яснень з цього питання не містять. Разом з тим, згідно Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, рекомендується при поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, оприбутковувати їх за дебетом рахунка 22 «МШП» та кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід». При повторній передачі МШП в експлуатацію або при подальшій реалізації підприємство зможе відобразити витрати.

МШП можуть потребувати ремонту або поліпшення. Якщо ремонту потребують МШП, які знаходяться в експлуатації, то витрати на їх ремонт підприємство повинне віднести на витрати залежно від напряму використання

МШП. При передачі інструментів (приладів) у ремонт підприємством використовується типова форма МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)». МШП, не придатні для подальшої експлуатації списуються з аналітичного обліку за допомогою типових форм: МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів» (при оформленні поломки, псування або втрати МШП); МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні» (для оформлення списання інструментів і пристроїв, які стали непридатними, а також при оформленні обміну на придатні); МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» (для списання морально застарілих, зношених і не придатних для подальшого використання МШП і здачі їх на склад для утилізації).

Вибуття запасів на підприємствах відбувається не тільки в результаті їхнього витрачання, а й внаслідок реалізації, внутрішнього переміщення. В останньому випадку вони вибувають з одних місць зберігання (складів) і надходять на інші.

Однак це може відобразитись лише на основі належним чином оформлених первинних документів – накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, тип. ф. № М-11, що виписується у двох примірниках. Накладну підписують головний бухгалтер і завідувач складу, який відпустив за нею матеріали, і особа, яка їх отримала. Якщо відбулось внутрішнє переміщення матеріалів, один примірник накладної залишається на складі, звідки матеріали видано, і є основою для списання, а інший передається завскладом, який їх отримав для оприбуткування в карточці складського обліку матеріалів.

При реалізації матеріалів ця накладна використовується, як правило, у випадках, коли покупцями є фізичні особи, хоч згідно з нормативними документами вона може використовуватись і при розрахунках з підприємствами. На практиці ж у таких випадках здебільшого застосовують видаткові накладні. На основі наведених первинних документів завскладом проводить записи у карточках складського обліку і після кожного вибуття

запасів визначає залишок, що необхідно відразу ж порівнювати зі встановленою нормою, повідомляючи про невідповідність цих даних службу постачання, інших відповідальних осіб, які мають вжити заходів для забезпечення підприємства сировиною й матеріалами відповідно до потреби, щоб не допустити простоїв виробництва через відсутність необхідної кількості запасів.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідивши питання організації та методики обліку матеріальних оборотних ресурсів підприємства можна зробити такі висновки:

1. Досить часто при оцінці надходження оборотних матеріальних ресурсів, зокрема для визначення їх первісної вартості використовується поняття «справедлива вартість». Дане поняття має неоднозначне трактування, що відображено у НПСБО 19, за яким справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Тому дуже часто, навіть в економічній літературі, під нею розуміють ринкову вартість, що є не зовсім коректним. Враховуючи те, що визначення справедливої вартості потребує, не просто достатніх знань, а досить глибоких щодо того чи іншого об'єкту, на нашу думку можна трактувати її як «вартість, що визначена експертами - спеціалістами достатньо обізнаними в даній галузі».

2. Процес документального оформлення операцій з руху матеріальних оборотних ресурсів є досить складним трудомістким. Дослідження організації обліку матеріальних оборотних ресурсів та застосування типових форм первинних документів показують на ряд недоліків, які, потребують додаткового вивчення з метою врегулювання. Зокрема це стосується дублювання записів у бухгалтерських документах та необхідності підвищення їх контрольної функції. А тому, актуальним залишається питання зменшення трудомісткості складання первинних документів з одночасним забезпеченням наявності

вичерпної інформації про здійснювані операції з метою контролю за правильністю їх відображення в обліку.

3. Відповідно до призначення та ролі документів у обліку матеріальних оборотних ресурсів, ми пропонуємо їх класифікувати на такі, що:

- ✓ сприяють надходженню виробничих запасів (договір, доручення);
- ✓ засвідчують факт оприбуткування (накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів);
- ✓ підтверджують законність вибуття та цільове використання (лімітно-забірна картка, акт списання);
- ✓ забезпечують ведення складського обліку (картка складського обліку);
- ✓ супроводжують рух первинних документів зі складу до бухгалтерії (реєстр прийнятих зданих документів).

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ МАТЕРІАЛЬНИХ ОБОРОТНИХ РЕСУРСІВ У СТРУКТУРІ ЗАПАСІВ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

#### 3.1. Методичні основи аналізу матеріальних оборотних активів

Структура і склад матеріальних оборотних ресурсів відрізняється за галузями промисловості і залежить від технологічних особливостей галузі в цілому і характеру технологічного процесу кожного окремого підприємства.

Формування обсягу запасів, що перевищують реальну виробничу потребу, призводить до часткової або повної втрати їх споживчих властивостей. Аналіз дозволяє не тільки розрахувати можливу економію або перевитрачання фактично витрачених ресурсів від запланованих показників, але й дослідити причини таких відхилень. Недостатня забезпеченість підприємства матеріальними оборотними ресурсами гальмує його нормальну діяльність і погіршує фінансовий стан.

Питання дослідження аналізу матеріальних ресурсів, у тому числі й запасів, розглядалось різними авторами. Зокрема, Мельничук В.М. зазначав, що метою аналізу показників використання матеріальних оборотних ресурсів є зниження частки матеріальних витрат в собівартості продукції. Для характеристики ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів застосовується система узагальнюючих і приватних показників. До узагальнюючих показників відносяться матеріаловіддача, матеріалоємність, коефіцієнт співвідношень темпів росту обсягів виробництва і матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання виробничих запасів [64].

Дерев'янку С. стверджував, що для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене матеріальними оборотними ресурсами, необхідно: вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку

матеріальних оборотних ресурсів, умови поставок; визначити характер матеріальних оборотних ресурсів і зміну їх структури; перевірити обґрунтованість норм і потребу в матеріальних оборотних ресурсах; виявити можливості зменшення матеріальних оборотних ресурсів і потреби в них; розробити заходи щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів [26].

Стражев В.І. зазначав, що основні завдання аналізу матеріальних оборотних ресурсів на промисловому підприємстві полягають у забезпеченні щоденного дослідження їх надходження, збереження на всіх етапах руху, плануванні норм необхідних запасів, використанні матеріальних оборотних ресурсів у виробництві на базі технічно-обґрунтованих норм [110].

Ми вважаємо що найбільш точним є твердження Добрянської М.В., відповідно до якого метою аналізу є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних оборотних ресурсів з погляду конкурентоспроможності його діяльності та зниження матеріаломісткості продукції [30].

Оскільки матеріальні оборотні ресурси входять до складу запасів, і можуть мати доволі питому вагу в їх структурі, то виникає необхідність, в тому щоб дослідити та проаналізувати дані активи.

На нашу думку, підчас аналізу матеріальних оборотних ресурсів можна вирішити такі завдання:

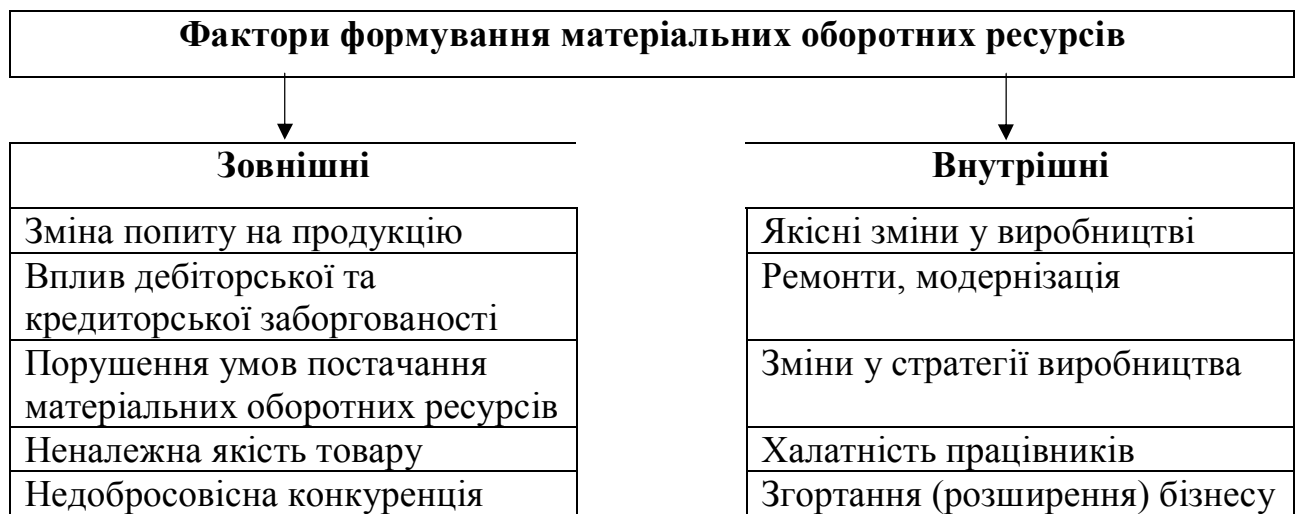
- ✓ визначення питомої ваги матеріальних оборотних ресурсів у структурі запасів;
- ✓ визначення рівня забезпеченості підприємства матеріальними оборотними ресурсами;
- ✓ перевірка ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів;
- ✓ виявлення впливу окремих чинників на зміну рівня матеріальних оборотних ресурсів;
- ✓ аналіз норм використання матеріальних оборотних ресурсів.



Аналіз матеріальних оборотних ресурсів необхідно здійснювати з урахуванням того, що:

- вони беруть участь у виробництві;
- можуть реалізовуватися на сторону.

Окрім того, є різні інші фактори, що впливають на аналіз матеріальних оборотних ресурсів на підприємстві (рис. 3.1.)



**Рис. 3.1. Класифікація факторів формування матеріальних оборотних ресурсів**

Врахування даних факторів дозволить провести якісний аналіз матеріальних оборотних ресурсів на підприємстві. При цьому особливу увагу, слід звернути на внутрішні фактори, як такі, що стосуються ТОВ «Пуск і наладка».

Основними показниками економічного аналізу з використання матеріальних оборотних ресурсів є наступні:

- 1) Абсолютні - натуральні (кг, м, од.) та вартісні (в поточних та порівняних цінах);
- 2) Відносні (год./ дні, кВт/год., машино/дні, і т.п.);
- 3) Узагальнюючі - матеріаловіддача, матеріалоємність, коефіцієнт співвідношень темпів росту обсягів виробництва і матеріальних витрат у

собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріальних оборотних ресурсів [61].

Організацією та здійсненням економічного аналізу на підприємстві ТОВ «Пуск і наладка» займаються відповідальні особи, виходячи з розмежування прав та обов'язків між ними, що передбачених посадовими інструкціями та наказами керівництва.

Економічний аналіз матеріальних оборотних ресурсів, проводиться за такими етапами:

1. Підготовчий.
2. Основний.
3. Заключний.

**Підготовчий** етап економічного аналізу матеріальних оборотних ресурсів здійснюється з метою створення сприятливих умов для раціональної дослідження. Він включає методичні та організаційні аспекти планування аналітичної роботи. На цьому етапі відбувається визначення мети та об'єктів аналізу, вивчення матеріалів і результатів раніше проведеного аналізу відібраних об'єктів, складання плану аналізу і графіка його проведення, розробку програми і всього інструментарію аналізу (макетів таблиць, алгоритмів розрахунків і т. д.), окреслення кола необхідної інформації для проведення аналізу і попереднього ознайомлення з нею.

На **основному** етапі дослідження здійснюється: збір, перевірка, узагальнення інформації, оцінюється динаміка, структура, виконання плану, обираються підходящі методи аналізу, визначається вплив факторів та їх значущість на ситуацію, яка склалась.

На підготовчому етапі використовуються такі джерела інформації:

- специфікації, наряди, договори на поставку матеріальних оборотних ресурсів;
- рахунок-фактура;
- накладна;
- товарно-транспортна накладна;

- митна декларація;
- податкова накладна;
- акт виконаних робіт (наданих послуг) на ТЗВ;
- прибутковий ордер (т.ф. М-4);
- акт про приймання матеріалів (т.ф. М-7);
- накладна-вимога відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів) (т.ф. М-11);
- лімітно-забірна картка (т.ф. М-8);
- відомість на поповнення (вилучення) інструментів (т.ф. МШ-1);
- картка обліку МШП (т.ф. МШ-2);
- акт вибуття МШП (т.ф. МШ-4);
- акт на списання МШП (т.ф. МШ-8);
- відомість обліку спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристосувань (т.ф. МШ-7);
- планові та звітні калькуляції собівартості окремих виробів та видів продукції;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати підприємства (Звіт про сукупний дохід);
- та ін.

На **другому етапі** дослідження застосовують такі методи економічного аналізу:

1. Загальнонаукові: індукція; дедукція; аналіз; синтез.
2. Евристичні методи: метод «мозкового штурму»; анкетування; морфологічний метод; метод «колективного блокноту»; метод асоціацій та аналогій.
3. Традиційні: відносні і середні величини; порівняння; групування; балансовий метод; графічний метод;

4. Методи детермінованого факторного аналізу (елімінування): ланцюгові підстановки; індексний метод; метод абсолютних різниць; відносних різниць; інтегральний; пропорційного ділення.
5. Економіко-математичні: методи кореляційно-регресійного зв'язку; методи математичного програмування; методи економічної кібернетики.

**Останній етап** даного дослідження вимагає підготовки висновків і формування пропозицій щодо поліпшення фінансово-економічної діяльності об'єкта аналізу, розробки організаційно-технічних заходів щодо усунення недоліків, підвищення ефективності використання виявлених резервів.

Під час проведення аналізу протягом вищенаведених етапів вибирають відповідні способи обробки наявної інформації, зокрема:

1) *Деталізація* – аналізовані процеси і явища послідовно розкладають за різними ознаками на окремі складові частини. Вона дозволяє здійснити розчленування об'єкта аналізу на окремі складові враховуючи всі внутрішні зв'язки. За даним способом отримані складові часткові показники підлягають подальшій деталізації, доки не будуть встановлені першопричини таких результатів.

2) *Порівняння* - аналітичний спосіб, за яким порівнюються явища, процеси та показники, з виділенням спільних і відмінних рис між ними.

3) *Відносні величини* – величини, які відображають кількісні співвідношення двох величин. Відображаються у формі відсотків, коефіцієнтів і застосовуються при розрахунках рівня виконання плану, координації, структури, інтенсивності, змін за аналізований період та ін. Тільки відносні величини дають точне і наочне уявлення про розвиток того чи іншого економічного явища [3].

4) *Середні величини* – величини, що служать для узагальнення відповідної сукупності типових, однорідних явищ, процесів, показників. Основними різновидами середніх величин є:

— середня арифметична проста:

$$\overline{X_{np}} = \frac{\Sigma X}{n}, \quad (3.1)$$

де  $\overline{X_{np}}$  – середня арифметична;

$\Sigma X$  – сума варіантів значень аналізованого показника;

$n$  – число одиниць показника.

— середня арифметична зважена:

$$(3.2)$$

де  $X_i$  – варіанти значень аналізованого показника;

$f_i$  – частоти (ваги).

— середня хронологічна:

$$\overline{X_{хр.}} = \frac{0,5X_1 + X_2 + \dots + 0,5X_n}{n - 1}, \quad (3.3)$$

де  $X_1, X_2, \dots, X_n$  – варіанти значень аналізованого показника;

$n$  – кількість варіантів

— середня квадратична:

$$(3.4)$$

де  $X_1^2 + X_2^2 + X_3^2 + X_n^2$  – квадрати значень аналізованого показника;

$n$  – кількість варіантів.

5) *Групування* – це виділення із сукупності досліджуваних явищ якісно однорідних груп за певними ознаками. Застосовується для виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності у показниках.

Також, під час проведення аналізу матеріальних оборотних ресурсів визначають вплив кожного фактору на загальний результат при умові незмінності інших факторів, за допомогою прийомів елімінування:

1) Ланцюгових підстановок – за яким вивчають одночасний вплив кількох факторів на досліджуване явище як ланцюг їхнього взаємозв'язку, тобто вплив кожного фактора вивчають у залежності і взаємозв'язку з іншими факторами, при цьому беруть до уваги їхню послідовну дію [61].

2) Абсолютних різниць – результативний показник обчислюється, як різниця між звітними і базисними факторами і перемножується на абсолютні значення іншого взаємозв'язаного з ним фактора.

3) Відносних різниць - ґрунтується на визначенні різниць у відсотках по окремим факторах. При визначенні першого показника дані зіставляються зі 100 % або одиницею. Під час здійснення наступних розрахунків – з рівнем попереднього показника фактора [3].

4) Балансового методу – полягає у зіставленні взаємозв'язаних показників господарської діяльності.

Економічний аналіз матеріальних оборотних ресурсів є важливим інструментом пошуку внутрішньовиробничих резервів, оскільки вони входять до складу запасів, і можуть мати доволі питому вагу в структурі витрат підприємства.

### **3.2. Аналіз динаміки та структури матеріальних оборотних ресурсів**

Ефективність використання матеріальних оборотних ресурсів є важливою в умовах загостреного конкурентного середовища господарюючих суб'єктів, що доповнюється обмеженістю ресурсів, виробничими можливостями та фіскальним тиском на суб'єкти бізнесу. Розробка і впровадження в дію програми діяльності фірми, вимагає від керівництва компанії необхідної інформації щодо наявних ресурсів, в тому числі і матеріальних оборотних та аналізу цих даних, з метою виявлення тенденції та пошуку оптимальних господарських рішень.

Загалом, при дослідженні матеріальних оборотних ресурсів застосовують такі прийоми фінансового аналізу:

1. Горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. [7]
2. Вертикальний аналіз – полягає у обчисленні частки матеріальних оборотних ресурсів у структурі запасів, собівартості.
3. Трендовий аналіз – при якому, зіставляють показники за декілька років (кварталів, місяців), для виявлення тенденцій, що переважають у динаміці.
4. Коефіцієнтний аналіз – зводиться до вивчення відносних показників стану досліджуваних об'єктів – коефіцієнтів.
5. Чинниковий аналіз – передбачає вивчення впливу окремих чинників (факторів), на зміну узагальнюючого показника.

Зважаючи на вищенаведені прийоми аналіз матеріальних оборотних ресурсів на ТОВ «Пуск і наладка» пропонуємо проводити у три етапи:

- визначення структури та складу матеріальних оборотних ресурсів,
- аналіз динаміки;
- аналіз ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів та їх вплив на витрати виробництва.

На I етапі аналізу застосуємо горизонтальний та вертикальні прийоми.

Аналіз матеріальних оборотних ресурсів доцільно розпочинати у взаємозв'язку та структуровано із запасами.

Для цього побудуємо аналітичну таблицю (табл. 3.1.), яка дасть змогу чітко дослідити частку матеріальних оборотних ресурсів, як у складі запасів, так і у складі оборотних активів, відповідно до бухгалтерського балансу (додаток А).

**Таблиця 3.1**

**Аналіз структури активів ТОВ «Пуск і наладка» за 2018-2019 рр.**

Активи	2018	2019	Відхилення	Темп
--------	------	------	------------	------

підприємства	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	прирос- ту, %
Необоротні активи	2040,0	19,7	2654,5	23,8	614,5	4,1	30,1
Оборотні активи, в т.ч.:	8304,1	80,3	8488,3	76,2	184,2	-4,1	2,2
Запаси, зокрема:	7569,2	73,2	7003,2	62,8	-566,0	-10,4	-7,5
Матеріальні оборотні ресурси	6696,6	64,7	5151,8	46,2	-1544,8	-18,5	-23,1
Всього активів:	10344,1	100,0	11142,8	100,0	798,7		

Аналізуючи структуру активів ТОВ «Пуск і наладка» можна сказати, що в період з 2018 р. по 2019 р. вона змінилася на користь необоротних активів на 4,1%, що пов'язано із збільшенням суми необоротних активів з 2040,0 тис. грн. до 2654,5 тис. грн. тобто на 614,5 тис. грн. або 30,1%. Хоча частка оборотних активів в загальній структурі активів зменшилася на 4,1% їх вартість всетаки теж зросла на 184,2 тис. грн. тобто 2,2% і вони й надалі займають домінуючу позицію серед активів підприємства, а саме 8488,3 тис. грн. або 76,2%. Така велика частка оборотних активів сформована в основному за рахунок запасів, адже вони мали загалом 73,2% від вартості активів у 2018 р. та 62,8% відповідно у 2019 р. Велика частка запасів пов'язана з тим, що підприємство є виробничим і потребує значної частки матеріальних оборотних ресурсів для здійснення виробництва. Разом з тим як вже зазначалося вартість запасів і відповідно їх частка зменшилася на 566,0 тис. грн. або 10,4%.

Зменшення запасів може свідчити про:

- зменшення виробничого потенціалу підприємства;
- прагненням шляхом збуту надлишкових запасів зменшити витрати підприємства пов'язані з обслуговування складських приміщень, налагодженням постійного процесу постачання та правильною організацією транспортного та складського господарства.



На ТОВ «Пуск і наладка» зменшення запасів в основному виникло за рахунок раціоналізації транспортного і складського господарства.

Що стосується матеріальних оборотних ресурсів, то вони завжди мали значну вартість та суттєву питому вагу у складі активів. Зокрема, у 2018 р. вартість матеріальних оборотних ресурсів складала 6696,6 тис. грн., що відповідало 64,7% в структурі активів, на кінець 2019 р. вони зменшилися до 5151,8 тис. грн. (на 23,1 %) та займали частку в активах у розмірі – 46,2% (відбулося їх зменшення на 1544,8 тис. грн. та 18,5% у структурі), що свідчить про раціоналізацію транспортного і складського господарства.

Загальний аналіз структури запасів та матеріальних оборотних ресурсів в їх складі у ТОВ «Пуск і наладка» проведемо у таблиці 3.2.

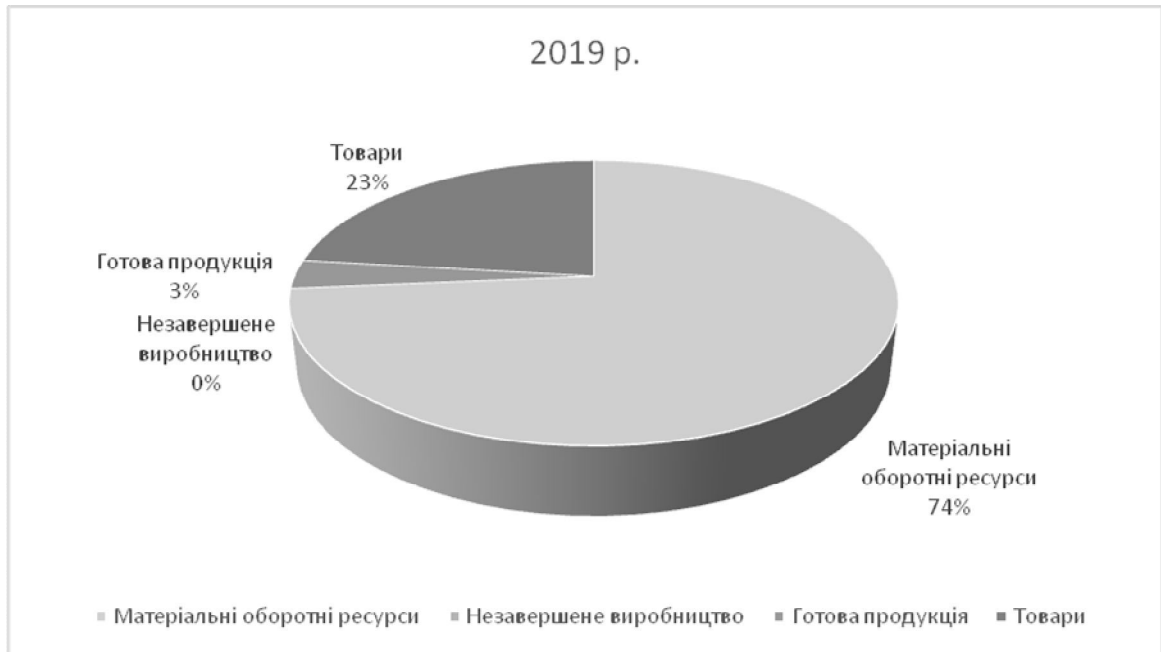
Таблиця 3.2

**Аналіз частки матеріальних оборотних ресурсів в складі запасів ТОВ  
«Пуск і наладка» за 2018-2019 рр.**

Запаси	2018		2019		Відхилення		Темп приросту, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Матеріальні оборотні ресурси	6696,6	88,5	5151,8	73,6	-1544,8	-14,9	-23,1
Незавершене виробництво	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Готова продукція	0,0	0,0	233,8	3,3	233,8	3,3	100,0
Товари	872,6	11,5	1617,6	23,1	745,0	11,6	85,4
<b>Всього запасів</b>	<b>7569,2</b>	<b>100,0</b>	<b>7003,2</b>	<b>100,0</b>	<b>-112,0</b>	<b>0,0</b>	<b>-14,3</b>

Як видно з таблиці матеріальні оборотні ресурси у 2018 р. становлять 88,5 % всіх запасів (6696,6 тис. грн.), а вже на кінець 2019 р. їх частка в структурі зменшилася до 73,6 % (на 14,9 %) та становить – 5151,8 тис. грн. Це свідчить про те, що підприємство скорочує запаси матеріальних оборотних ресурсів.

Візуально структуру запасів за 2019 р. відобразимо на рисунку 3.2.



**Рис. 3.2. Матеріальні оборотні ресурси в структурі запасів  
ТОВ «Пуск і наладка» за 2019 р.**

В подальшому розберемо власне структуру матеріальних оборотних ресурсів за 2018-2019 рр. поелементно. Результати, на даному етапі аналізу представимо в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

**Аналіз структури матеріальних оборотних активів ТОВ «Пуск і наладка» за 2018-2019 рр.**

Матеріальні оборотні ресурси	2018		2019		Відхилення		Темп приросту, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
<b>Матеріальні оборотні ресурси загалом:</b>	6696,6	100,0	5151,8	100,0	-1544,8	0,0	-23,1
Сировина і матеріали	2913,0	43,5	3922,0	76,1	1009,0	32,6	34,6
Паливо	1,1	0,0	0,0	0,0	-1,1	0,0	-100,0
Матеріали, передані в переробку	3726,8	55,7	1210,8	23,5	-2516,0	-32,1	-67,5
Запасні частини	0,0	0,0	5,4	0,1	5,4	0,1	100,0

Інші матеріали	7,3	0,1	0,0	0,0	-7,3	-0,1	-100,0
Напівфабрикати	48,4	0,7	13,6	0,3	-34,8	-0,5	-71,9
МШП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Порівнюючи дані підприємства за 2018 та 2019 роки, можна сказати, що в загальному, матеріальні оборотні ресурси у 2019 р. зменшилися на 1544,8 тис. грн., тобто на 14,9%. На це вплинули різні фактори. Зокрема, матеріали, передані в переробку, що мали у 2018 р. найбільшу частку, зменшилися у 2019 році на 2516,0 тис грн. (67,5%), що свідчить про зниження на підприємстві обсягів виготовленої готової продукції з давальницької сировини і відповідно повернення невикористаних матеріалів. Вартість напівфабрикатів знизилася на 34,8 тис. грн. (71,9 %), інші матеріали відповідно на 7,3 тис. грн. Разом з тим, відбулося збільшення за позицією «сировина і матеріали» на 1009,0 тис. грн. в основному за рахунок повернення на склад невикористаної сировини.

Більш наглядно покажемо структуру матеріальних оборотних ресурсів ТОВ «Пуск і наладка» на рисунку 3.3.



**Рис. 3.3. Склад матеріальних оборотних ресурсів  
ТОВ «Пуск і наладка» за 2019 р.**

Сьогодні, здійснення аналізу складу та структури матеріальних цінностей базується на сучасних інтегральних методах дослідження. Так не

новиною є використання при здійсненні аналізу запасів, в тому числі матеріальних оборотних ресурсів, методів логістичного аналізу: **ABC аналізу та XYZ аналізу.**

Щодо дослідження ТОВ «Пуск і наладка», то на нашу думку, при економічному аналізі даної організації краще підійде ABC аналіз.

ABC аналіз - один із варіантів математично-статистичних методів аналізу, що служать дослідженню частоти певних економічних явищ та фактів. По суті - ABC-аналіз ґрунтується на концентрації і групуванні економічних показників [59].

ABC-аналіз – являється інструментом при визначенні частки окремих елементів сукупності, що може виявитись досить вдалим при детальному аналізі матеріальних оборотних ресурсів.

Проведення ABC-класифікації включає такі етапи:

1. Визначення класифікаційних критеріїв.
2. Розрахунок наростаючого підсумку критеріїв класифікації.
3. Виділення класифікаційних груп [58; 13].

На першому етапі, підприємство відбирає критерії за якими буде проводити класифікація малоцінного інвентарю. Це можуть бути:

- ціна,
- прибуток від реалізації матеріальних оборотних ресурсів,
- частка в собівартості (с/в),
- сума доходу від продажу матеріальних оборотних ресурсів,
- частка матеріальних оборотних ресурсів в запасах.

Другий етап даного аналізу заключається в присвоєнні значень класифікаційним групам. Так у нашому випадку: *група А* – об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком - 70 % від загальної суми вартостей залишків матеріальних оборотних ресурсів; *група В* – об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком яких складає від 80 % до 90 % від загальної вартості МШП; *група С* – об'єкти, сума часток з накопичувальним підсумком яких складає від 90 % до 100% від загальної вартості.

Приведемо в таблиці 3.4. приклад проведення ABC аналізу матеріальних оборотних ресурсів за 2019 р. ТОВ «Пуск і наладка».

**Таблиця 3.4.**

**ABC класифікація наявності матеріальних оборотних ресурсів  
на ТОВ «Пуск і наладка» на кінець 2019 р.**

Назва показника	Вартість, тис. грн.	Частка, %	Наростаючий підсумок часток, %	Група
Сировина і матеріали	3922,0	76,1	76,1	А
Матеріали, передані в переробку	1210,8	23,5	99,6	В
Напівфабрикати	13,6	0,3	99,9	С
Запасні частини	5,4	0,1	100,00	С
<b>Всього</b>	<b>5151,8</b>	<b>100,0</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Третій етап полягає у виділенні класифікаційних груп А, В, С на основі наростаючого підсумку часток ( 4 колонка таблиці 3.7), що власне зображено у 5 колонці даної таблиці.

Використовуючи дану класифікацію, помітно, що найбільшу питому вагу серед матеріальних оборотних ресурсів займає – сировина і матеріали (група А), найменшу вартість мають напівфабрикати та запасні частини, вони будуть відповідно належати до групи С.

На II-му етапі аналізу матеріальних оборотних ресурсів, проведемо дослідження динаміки матеріальних оборотних ресурсів. Одним із прийомів, щодо вивчення динаміки найкраще, на нашу думку, слугуватиме трендовий аналіз. Тренд — напрямок переважного руху показників. Трендовий аналіз базується на темпах зростання (зменшення) окремих показників за декілька періодів і визначенні загальної тенденції їх зміни – тренду. Для побудови лінії тренду необхідно визначити його значення у визначений часовий інтервал [22].

Побудуємо аналітичну таблицю, в якій наведемо дані, щодо динаміки матеріальних оборотних ресурсів за роками, починаючи з 2017 р. (табл. 3.5)

**Таблиця 3.5.**

**Аналіз динаміки росту матеріальних оборотних ресурсів  
на ТОВ «Пуск і наладка» за 2017-2019 рр.**

№ п/п	Назва показника	Період, роки		
		2017 р.	2018 р.	2019 р.
1	Матеріальні оборотні ресурси, тис. грн.	6196,9	6696,6	5151,8
2	Запаси всього, тис. грн.	6472,7	7569,2	7003,2
3	Коефіцієнт матеріальних оборотних ресурсів у запасах	0,957	0,885	0,736

Із наведених даних видно, що відсоток матеріальних оборотних ресурсів у запасах має тенденцію до зменшення. З 2017 р. по 2019 р. відбувається його постійне зниження, так у 2017 р. він становив - 0,957; у 2018 р. - 0,885; у 2019 р. - 0,736.

Щодо, вартісної динаміки власне матеріальних оборотних ресурсів, то вона була аналогічною, і на кінець 2019 р. вартість матеріальних оборотних ресурсів становила - 5151,8 тис. грн. порівняно із 6196,9 у 2018 р. На таку тенденцію вплинуло 2-а чинники: збільшення рівня запасів та зменшення розмірів матеріальних оборотних ресурсів. Так, вартість запасів зросла за цей період на 8%, а вартість матеріальних оборотних ресурсів знизилася відповідно на 17%.

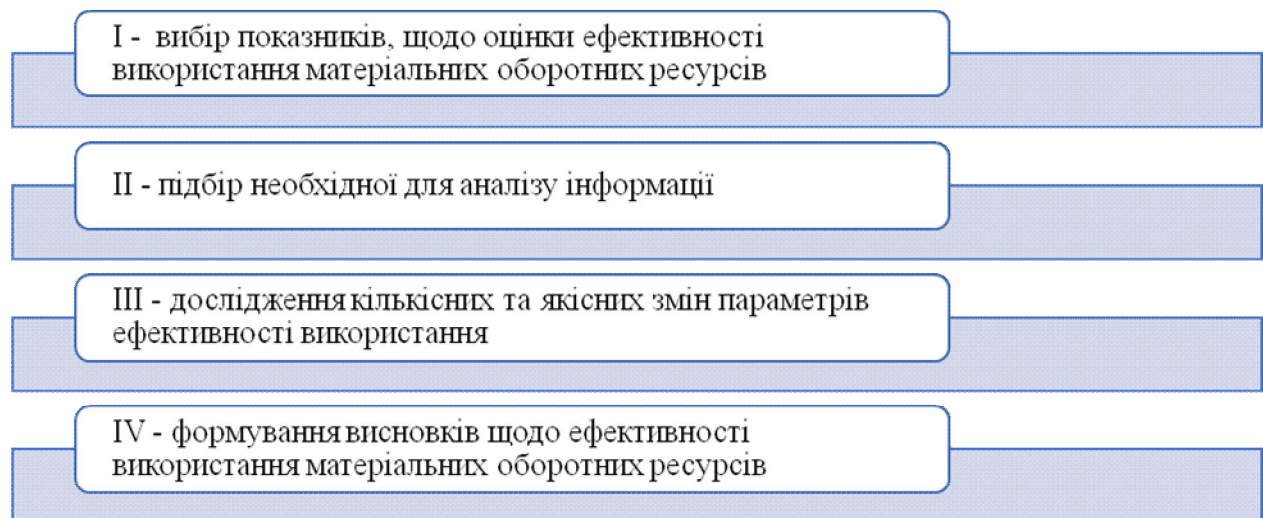
На останньому етапі дослідження визначається ефективність використання матеріальних оборотних ресурсів на підприємстві та їх вплив на фінансові результати підприємства, в тому числі і на собівартість продукції. Розрахунок даних показників проведемо в наступному питанні.

### **3.3. Аналіз ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів та їх вплив на витрати підприємства**

Оснoву ефективного функціонування підприємства на ринку створює раціональне використання матеріальних оборотних ресурсів. Стрімкі економічні перетворення, політична невизначеність, жорстка конкуренція, обмеженість фінансових, матеріальних, кваліфікованих трудових ресурсів потребують пошуку нових підходів до управління запасами.

Не виключення становлять і матеріальні оборотні ресурси, ефективність використання яких, впливає на величину матеріальних витрат ТОВ «Пуск і наладка», зниження яких в майбутньому призведе до зменшення собівартості продукції, що зміцнить фінансові позиції підприємства.

Подальшим кроком аналізу матеріальних оборотних ресурсів, які безпосередньо беруть участь у формуванні фінансового результату, повинна бути оцінка ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів, призначених для створення готової продукції, виконання робіт, здійснення операційної, фінансової, інвестиційної чи надзвичайної діяльності через матеріальні витрати підприємства (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Процедура оцінки ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів**

Оцінюючи ефективність використання матеріальних оборотних ресурсів на ТОВ «Пуск і наладка» необхідно дотримуватись процедури в декілька послідовних етапів:

- \* вибір показників, щодо оцінки ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів;
- \* підбір необхідної для аналізу інформації;
- \* дослідження кількісних та якісних змін параметрів ефективності використання;
- \* формування висновків щодо ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів підприємства та оцінка їх впливу на результативність його функціонування.

Розпочнемо даний вид аналізу з визначення досліджуваних показників:

1. Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів

(            ):

$$K_{\text{об.МОР}} = \frac{Q}{\text{Мал.МОР.}}, \quad (3.5)$$

де Q – собівартість випущеної продукції за рік, тис. грн.,

Мал.МОР. – середньорічна вартість матеріальних оборотних ресурсів, що безпосередньо використовувалась для створення цієї продукції, тис.грн.

2. Тривалість одного обороту матеріальних оборотних ресурсів (ОМОР) в днях:

$$O_{\text{МОР}} = D / K_{\text{об.МОР}}, \quad (3.6)$$

де D – кількість днів за досліджуваний період,

$K_{\text{об. МОР}}$ – коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів.

Оцінювати ефективність використання матеріальних оборотних ресурсів можна на основі індексного методу. Індексний метод аналізу дає змогу



дослідити певне явище у своїй динаміці. Для цього представимо, ще один показник.

3. Індекс зміни оборотності матеріальних оборотних ресурсів

( ):

$$= \quad (3.7)$$

де – коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів звітного року,

- коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів базового року.

4. Рентабельність використання виробничих запасів ( $P_{в.з.}$ ):

$$P_{в.з.} = \Pi / \text{Вироб. зап.}, \quad (3.8)$$

де  $\Pi$  – чистий прибуток, тис. грн,

Вироб. зап.– вартість виробничих запасів, тис. грн.

На основі даного показника пропонуємо запровадити та використовувати показник - Рентабельність використання матеріальних оборотних ресурсів ( $P_{в.МОР}$ ).

5. Рентабельність використання матеріальних оборотних ресурсів ( $P_{в.з.}$ ):

$$P_{мор} = \Pi / \text{МОР}, \quad (3.9)$$

де П – чистий прибуток, тис. грн,

МОР– вартість матеріальних оборотних ресурсів, тис. грн.

6. Матеріаломісткість (Мм):

$$M_m = (MB / BP) * 100\%, \quad (3.10)$$

де, MB - матеріальні витрати;

BP– випуск продукції в гуртових цінах.

7. Матеріаловіддача (Мв):

$$M_m = (BP / MB) * 100\%, \quad (3.11)$$

Почнемо із розрахунку коефіцієнта оборотності матеріальних оборотних ресурсів та тривалості одного обороту в днях за два роки (проведемо даний вид аналізу за період 2018 - 2019 рр.) з метою виділення динаміки зміни ефективності використання матеріальних оборотних ресурсів. Розрахунки представимо в зведеній таблиці 3.6.

**Таблиця 3.6**

**Зведена таблиця розрахунку коефіцієнтів оборотності матеріальних оборотних ресурсів ТОВ «Пуск і наладка» за 2018-2019 рр.**

№ п/п	Назва показника	Роки	
		2018 р.	2019 р.
1.	Собівартість випущеної продукції, тис. грн.	4183,8	3893,8
2.	Середня вартість матеріальних оборотних ресурсів, тис. грн.	6446,7	5924,2
3.	Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів	0,6	0,7
4.	Кількість робочих днів	254,0	255,0
5.	Тривалість одного обороту, матеріальних оборотних ресурсів, дні (ряд. 4 : ряд.3)	391	388

Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів показує, скільки разів в середньому матеріальні оборотні ресурси підприємства залучаються за певний період часу. Аналізуючи отримані дані можна зробити

висновок про те, що коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних ресурсів за чотири роки збільшився на 0,1, до значення 0,7. На це вплинуло:

- ✓ зменшення вартості матеріальних оборотних ресурсів швидшими темпами;
- ✓ зменшення вартості випущеної продукції.

Через суттєве збільшення коефіцієнта оборотності матеріальних оборотних ресурсів, знизилася тривалість обороту матеріальних оборотних ресурсів до 388 днів.

На основі наявних даних табл. 3.6. розрахуємо Індекс зміни оборотності малоцінних швидкозношуваних предметів ( $I_{\text{мор}}$ ) за період з 2018-2019 рр.

$$I_{\text{мор}} 2019 = 0,7/0,6=1,01$$

Далі розрахуємо загальний показник рентабельність використання матеріальних оборотних ресурсів ( $R_{\text{мор}}$ ). Розрахунки здійснимо за формулою 3.9, та представимо в табл. 3.7.

**Таблиця 3.7.**

**Загальний показник рентабельність використання матеріальних оборотних ресурсів**

№ п/п	Показник	Роки	
		2018	2019
1.	Чистий прибуток, тис. грн.	122,5	450,5
2.	Середня вартість матеріальних оборотних ресурсів, тис. грн.	6446,7	5924,2
3.	Рентабельність використання матеріальних оборотних ресурсів ( $R_{\text{мор}}$ )	0,02	0,08

Отже, рентабельність використання матеріальних оборотних ресурсів починаючи з 2018 р. має тенденцію до зростання. Підвищення показників рентабельності свідчить про позитивні тенденції в використанні матеріальних цінностей на підприємстві

На останньому етапі дослідження розрахуємо – матеріаломісткість та матеріаловіддачу матеріальних оборотних ресурсів ( $V_{\text{мор}}$ )табл 3.8.

**Таблиця 3.8.****Показники матеріаломісткості та матеріаловіддачі підприємства**

Показник	Роки		Відхилення (+/-)
	2018	2019	
Матеріаломісткість	0,6	0,7	0,2
Матеріаловіддача	1,8	1,4	-0,4

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

З таблиці видно, що в 2019 році матеріаломісткість зросла до 0,7, а матеріаловіддача зменшилася на 1,4. Матеріаловіддача знизилася за рахунок збільшення вартості матеріальних витрат порівняно з попереднім роком.

**Висновки до розділу 3**

Проведені дослідження аналізу матеріальних оборотних ресурсів дали змогу сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. Аналізуючи структуру активів ТОВ «Пуск і наладка» можна сказати, що в період з 2018 р. по 2019 р. значну вартість та суттєву питому вагу у їх складі мали матеріальні оборотні ресурси, зокрема у 2018 р. їх вартість складала 6696,6 тис. грн., що відповідало 64,7% в структурі активів, на кінець 2019 р. вони зменшилися до 5151,8 тис. грн. (на 23,1 %) та займали частку в активах у розмірі – 46,2% (відбулося їх зменшення на 1544,8 тис. грн. та 18,5% у структурі), що свідчить про раціоналізацію транспортного і складського господарства. Велика частка матеріальних оборотних ресурсів пов'язана з тим, що підприємство є виробничим і потребує значної частки матеріальних оборотних ресурсів для здійснення виробництва.

2. Порівнюючи дані ТОВ «Пуск і наладка» за 2018 та 2019 роки, можна сказати, що в загальному, матеріальні оборотні ресурси у 2019 р. зменшилися на 1544,8 тис. грн., тобто на 14,9%. На це вплинули різні фактори. Зокрема, матеріали, передані в переробку, що мали у 2018 р. найбільшу частку, зменшилися у 2019 році на 2516,0 тис грн. (67,5%), що свідчить про зниження на підприємстві обсягів виготовленої готової продукції з давальницької сировини і відповідно повернення невикористаних матеріалів. Вартість напівфабрикатів знизилася на 34,8 тис. грн. (71,9 %), інші матеріали відповідно на 7,3 тис. грн. Разом з тим, відбулося збільшення за позицією «сировина і матеріали» на 1009,0 тис. грн. в основному за рахунок повернення на склад невикористаної сировини.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі здійснено дослідження теорії, методики та організації обліку і аналізу матеріальних оборотних ресурсів з поданням рекомендацій щодо їх удосконалення. За результатами проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

1. Правильне і своєчасне управління матеріальними оборотними ресурсами при їх використанні сприяє реалізації сучасних концепцій управління. Завдяки великим резервам, збільшення ефективності діяльності підприємства закладено саме в раціональному управлінні матеріальними оборотними ресурсами. Тому великого значення набуває визначення сутності даної категорії. Проведений аналіз літературних джерел та нормативно-правових документів дозволив визначити, що матеріальні оборотні ресурси мають найбільш схожі ознаки саме із запасами, зокрема з їх частиною, що використовується у процесі виробництва чи для управління підприємством. Таким чином, з облікової точки зору, матеріальні оборотні ресурси можна трактувати як запаси, які утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг чи управління підприємством.

2. Оскільки в літературних джерелах між науковцями немає чіткої єдності у виділенні відповідних видів матеріальних оборотних ресурсів і системності у їх розкритті та використанні, в деяких випадках відбувається перетинання (змішування) класифікаційних ознак та одиниць. Тому доцільно комплексно систематизувати класифікацію матеріальних оборотних ресурсів відповідно до розроблених науковцями ознак та такими, що є у використанні підприємств. Для потреб обліку нами сформована узагальнена класифікація матеріальних оборотних ресурсів, де основними класифікаційними ознаками виділено: за напрямками використання, за призначенням і причинами утворення, за місцем перебування, за відповідністю нормативній кількості, за походженням, за обсягом, за метою формування, за відображенням у балансі.

3. Суттєві розбіжності у виділенні складових матеріальних оборотних ресурсів у наукових колах та відсутність інформації щодо складу матеріальних оборотних ресурсів у законодавчій базі призводять до неточного визначення їх вартісного вираження та оцінки з урахуванням економічного потенціалу суб'єкта господарювання. Тому нами запропоновано деталізовану структуру матеріальних оборотних ресурсів до яких слід відносити: сировину та матеріали, паливо, напівфабрикати, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети.

4. Досить часто при оцінці надходження оборотних матеріальних ресурсів, зокрема для визначення їх первісної вартості використовується поняття «справедлива вартість». Дане поняття має неоднозначне трактування, що відображено у НПСБО 19, за яким справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Тому дуже часто, навіть в економічній літературі, під нею розуміють ринкову вартість, що є не зовсім коректним. Враховуючи те, що визначення справедливої вартості потребує, не просто достатніх знань, а досить глибоких щодо того чи іншого об'єкту, на нашу думку можна трактувати її як «вартість, що визначена експертами - спеціалістами достатньо обізнаними в даній галузі».

5. Найпершим документом, що оформляється між покупцем і постачальником є договір тобто, на основі прийнятих рішень щодо вибору шляхів підтримання оптимальних матеріальних оборотних ресурсів і варіантів дій з надходження їх на підприємство укладаються договори з постачальниками на поставку сировини й матеріалів. Для дотримання вимог обліку типові договори матеріально-технічного постачання потрібно суттєво доповнити. Зокрема, у типових умовах поставок необхідно чітко визначити обсяг окремих партій, терміни виконання кожного замовлення чи їхню періодичність. Особливо важливим є обумовлення цього в договорах, коли на підприємстві прийнято рішення створювати мінімальні запаси матеріальних

оборотних ресурсів. Саме при такому підході взаємовідносини підприємства й постачальників можуть будуватись за принципом «точно вчасно», що має бути забезпечене в договорі матеріально-технічного постачання жорсткою системою фінансових санкцій: штрафів, пені, компенсацій, знижок чи надбавок. При цьому обов'язковою є двобічність їх застосування, оскільки відносини підприємства з постачальниками слід будувати на рівноправності та паритетності. Заодно у договорі треба передбачати суворе дотримання номенклатури та якості поставлених сировини і матеріалів, обумовити заохочення за їхню високу якість і точну відповідність асортименту й кількості. Важливим аспектом є визначення в договорі умов оплати, особливо тоді, коли поставки є ритмічними (щоденними, раз у тиждень), що дає змогу не тільки забезпечити повне довір'я між партнерами, а й чітко спланувати рух коштів.

6. Одним із проблемних первинних документів є «Закупівельний акт», що застосовується для відображення надходження матеріальних оборотних ресурсів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності. На сьогодні форми закупівельного акту не затверджено жодним нормативно-правовим актом. Її можна знайти лише в Методичних рекомендаціях щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджених наказом № 157 від 17.06.2003 р., що застосовуються лише у сфері громадського харчування та побутових послуг. Проте і ця форма має лише рекомендаційний характер. Тому пропонуємо розроблену форму даного документу. Розроблений нами «Закупівельний акт» має усі обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема: назву документа; дату й місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст й обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні



господарської операції. Окрім того, в ньому відображені й додаткові реквізити, що дозволять ідентифікувати продавця та при необхідності податковому агенту сплатити необхідні податки та збори.

7. Особливістю проведення інвентаризації до цього часу є те, що перевірка в натурі товарно-матеріальних цінностей основана на застосуванні ручної праці. Виконання великого обсягу робіт із зняттям фактичних залишків з об'єктів майна є трудомісткою операцією. В окремих випадках намагання скоротити строки інвентаризації при ручному способі їх оформлення і обробки призводить до їх неякісного та невчасного проведення, і, відповідно, до невиявлення фактів розкрадань та зловживань. У зв'язку з цим постає потреба використання в процесі інвентаризації інформаційних систем і технологій. Ми пропонуємо проведення інвентаризації за допомогою інформаційних систем і технологій здійснювати у такому порядку: визначення облікових даних про залишки запасів на дату проведення; ідентифікація товарів; внесення фактичних даних в комп'ютерну базу; складання і контроль інвентаризаційних описів; групування і отримання результатів інвентаризації.

8. Процес інвентаризації матеріальних оборотних ресурсів, що передаються на переробку такий самий, як і для інших активів. Особливістю, на нашу думку, є те, що інвентаризація має проводитися за умови присутності представників підприємства-замовника та підприємства-переробника і відповідно матеріально-відповідальної особи. Результати інвентаризації матеріалів, переданих в переробку оформлюють інвентаризаційними описами, актами інвентаризації, звіряльними відомостями, які можуть бути заповнені як від руки, так і електронними засобами оброблення інформації. Утім, форм таких документів Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань не передбачено, тому ми пропонуємо використовувати розроблену нами форму «Опис інвентаризації матеріалів, переданих в переробку», з урахуванням вимог щодо обов'язкових реквізитів для первинних документів.

9. Аналізуючи структуру активів ТОВ «Пуск і наладка» можна сказати, що в період з 2018 р. по 2019 р. значну вартість та суттєву питому вагу у їх

складі мали матеріальні оборотні ресурси, зокрема у 2018 р. їх вартість складала 6696,6 тис. грн., що відповідало 64,7% в структурі активів, на кінець 2019 р. вони зменшилися до 5151,8 тис. грн. (на 23,1 %) та займали частку в активах у розмірі – 46,2% (відбулося їх зменшення на 1544,8 тис. грн. та 18,5% у структурі), що свідчить про раціоналізацію транспортного і складського господарства. Велика частка матеріальних оборотних ресурсів пов'язана з тим, що підприємство є виробничим і потребує значної частки матеріальних оборотних ресурсів для здійснення виробництва.

10. Порівнюючи дані ТОВ «Пуск і наладка» за 2018 та 2019 роки, можна сказати, що в загальному, матеріальні оборотні ресурси у 2019 р. зменшилися на 1544,8 тис. грн., тобто на 14,9%. На це вплинуло зниження сум матеріальних оборотних ресурсів, які мають найбільшу частку в їх складі. Зокрема, матеріали, передані в переробку, що мали у 2018 р. найбільшу частку, зменшилися у 2019 році на 2516,0 тис. грн. (67,5%), що свідчить про зниження на підприємстві обсягів виготовленої готової продукції з давальницької сировини і відповідно повернення невикористаних матеріалів. Вартість напівфабрикатів знизилася на 34,8 тис. грн. (71,9 %), інші матеріали відповідно на 7,3 тис. грн. Разом з тим, відбулося збільшення за позицією «сировина і матеріали» на 1009,0 тис. грн. в основному за рахунок повернення на склад невикористаної сировини.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
2. Азрилиян А.Н. Большой экономический словарь - 4-е изд. доп. и перераб. Институт новой экономики, 1999. 1248 с.
3. Андреева Г.И., Андреева В.А.. Організація і методика економічного аналізу: навчальний посібник. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 353 с. С.48-50.
4. Аникин Б.А. Основы логистики. Логистика и управления целями поставок. Теория и практика: учебник / под ред. Б.А. Аникина, Т.А. Родкиной. Проспект, 2011. 344 с.
5. Бабуки И.М. Экономика предприятия. Минск: Информационно-вычислительный центр Министерства финансов, 2008. 326 с.
6. Благодаров А.В., Борисовский Э.И., Матушкин М.А., Мельников А.Н. Внутрифирменное управление материальными ресурсами. / Под ред. доктора экон. наук М.А. Матушкина. Изд. Центр Саратов. гос. соц. экон. ун-та, 2000. 260 с.
7. Богацька Н.М., Галюк О.В. Фінансовий стан підприємства та шляхи його покращення в бізнес-процесах підприємства. Науковий журнал «Молодий вчений». 2013. № 2 (02). С.14.
8. Бондар О. А. Роль Економіко-математичних методів ефективного управління підприємством. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2013. № 2. С. 25-36.
9. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.
10. Борщ Н. Складской учет. Х.: Фактор, 2001. 112 с.
11. Булавина Л.Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: [Учеб. Пособие]. М.: Финансы и статистика, 1999. 144 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності

«Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця 6-те вид., доп. і перероб. Рута, 2013. 756 с.

13. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. 5-те вид. Перун, 2005.

14. Власова М. Чи інвентаризувати активи, отримані на відповідальне зберігання? Електронний журнал «Uteka» від 10.09.2019 р. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokhozyastvenoy-otrasli-69-inventarizirovat-li-aktivy-poluchennye-na-otvetstvennoe-xranenie> (дата звернення: 12.09.2020 р.).

15. Войтоловский Н.В., Калинина А.П., Мазурова И.И. Комплексный экономический анализ предприятия. Питер, 2014. 576 с.

16. Волинець В. І., Гордоподова Н.В., Мельничук І.В. Автоматизований аналіз фінансового стану підприємств в системі «1С: Бухгалтерія»: Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2013. Вип. 33, ч. III. 96-101 с.

17. Гаджинский А.М. Логистика: учебник: 19-е изд., перераб. и доп. Издат.-торговая корпорация «Дашков и К», 2010. 484 с.

18. Григорців М.В., Фоменко М.В. Напрями підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві. Формування ринкових відносин в Україні. 2016. № 6. 88-91 с.

19. Гинзбург А.И. Экономический анализ. Питер, 2014. 480 с.

20. Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник [Понятійна база законодавства України у сфері економіки]. Вид. 2-е, перероб. і доп.. К.: КНТ, 2007. 360 с.

21. Горелов Н.А. Экономика предприятия. Минск: Высшая школа, 2005. 207 с.

22. Гострик О.М., Бойко Л.О., Борох Ю.О., Владиченко В.О. Прогнозування фінансової стійкості підприємства з використанням трендового та кореляційно-регресійного аналізу. Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. пр. Одеса, 2010. Вип. 38. С. 239.

23. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч.

- посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Центр учбової літератури. 2016. 424 с.
24. Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности. Техника, 1983. 104 с.
25. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2011. № 2. С. 22-27.
26. Дерев'янка С. Проблема оцінки матеріальних цінностей в сучасних умовах. Агрокомпас. 2003. №11. С. 15-18.
27. Діденко А. Н. Сучасне діловодство: навч. Посібник. 3-т вид. К.: Лебдь, 2001. 384 с.
28. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. Юрайт, 2014. 306 с.
29. Дроботова М.В. Управление материальными ресурсами промышленных предприятий: дис. канд. экон. наук. Днепропетровск, 2000. 185 с.
30. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозиції щодо їх ефективного використання у ринкових умовах. Науковий вісник національного лісотехнічного університету України: збірник науково-технічних праць. Львів : РВВНЛТУ України, 2012. Вип. 22.7. С.178.
31. Должанський М.І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Л.: ЛБ НБУ, 2003. 494 с.
32. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. Дело и сервис, 2015. 512 с.
33. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.
34. Задорожний З.В., В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець Облік і звітність за міжнародними стандартами.: Навчальний посібник (навчально-методичний комплекс) (2-е видання). Економічна думка, 2015 р. 340 с.

35. Зарудна Н.Я. Облік і аналіз процесу постачання матеріальних цінностей: дис. канд. екон. наук Н.Я. Зарудна. ТНЕУ, 2013. 215 с.
36. Золотогоров В.Г. Экономический словарь по экономике. Полымя, 1997. 1072 с.
37. Золотухін О. Первинний облік давальницької сировини. Тижневик «Головбух» від 8 серпня 2019 р. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7748-pervinni-oblk-davalnitsko-sirovini> (дата звернення: 12.05.2020 р.).
38. Зудилин А.Б. Бухгалтерский учет на предприятиях. Бухгалтерский учет, 2014. 287 с.
39. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях. Львов: ЛГУ, 1987. 174 с.
40. Іванілов О.С. Економіка підприємства: підручник 2-ге вид. ЦУЛ, 2016. 728 с.
41. Іванюта П.В. Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: навч. посіб. Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.
42. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291: зі змінами від 18 червня 2015 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 12.05.2020 р.).
43. Кавторєва Я.І. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: коментарі. Фактор, 2009. 1328 с.
44. Кантеева А.Р. Структура производственного потенциала и факторы эффективного управления производственными ресурсами предприятия. XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс. 2015. Т. 2. № 6 (28). 345-350 с.
45. Кальченко А.Г. Логістика: підручник. КНЕУ, 2003. 284 с.
46. Качан Д.А. Теоретико-методичні підходи до трактування поняття «матеріально-технічна база». 2018. № 6. 33-36 с.
47. Ковалев В.В. Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности. Проспект,

2014. 488 с.

48. Кондрашевська, О.Г. Оцінка ефективності використання ресурсів підприємствами машинобудування. Інвестиції : практика та досвід. 2011. № 23. 68-72 с.

49. Крупка Я.Д. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки. 2015. № 1. 76-83 с.

50. Крупка Я.Д., Задорожний З.-М.В., Гудзь Н.В. та ін. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 460 с.

51. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Починок Н.В., Микитюк Н.Я., Романів Р.В. Фінансовий облік: підруч. 4-ге вид., допов. і перероблене. Економічна думка ТНЕУ, 2017. 450 с.

52. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Балансове узагальнення та звітність підприємств у період реорганізаційних перетворень: Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2016. №1. 108-114 с.

53. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навч. посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 216 с.

54. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності: Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2009. № 7. 144-149 с.

55. Крупка Я.Д., Питель С.В., Мельничук І.В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і доповн. Крок, 2017. 264 с.

56. Крупка Я.Д., Романчук А.Л. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: монографія. Чернівці: Місто, 2011. 296 с.

57. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. К.: 2001. 334 с.

58. Кудашов В.И., Головачев А.С. Экономика организации (предприятия). Минск: Изд-во МИУ, 2013. 588 с.
59. Ладутько Н.І. Облік, контроль і аналіз матеріальних ресурсів. МН:Беларуская навука, 1997. 215 с.
60. Левченко Ю.Г. Бондаренко Ю.С. Ресурсне забезпечення ефективного функціонування підприємства: Формування ринкових відносин в Україні. 2016. № 10. 27-31 с.
61. Лищенко О.Г., Лавруша О.Г. Облік та аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємства ТОВ «Профайн Україна. Економічний простір. 2011. № 49. С.226.
62. Макаренко М.В. Організаційно-економічний механізм реформування залізничного транспорту: монографія. КУЕТТ, 2007. 428 с.
63. Мельник Н.Г., Любезна І.В. Матеріальні ресурси в системі управління підприємством. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 11. Т.: Економічна думка, 2006. С. 145–151.
64. Мельничук В.М. Основи економічного аналізу : навч. посібник. Київ: «Кондор», 2003. 128 с.
65. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://buhgalter911.com> (дата звернення: 20.09.2020).
66. Мних Є.В. Економічний аналіз: навч. посіб. Армія України, 2000. 144 с.
67. Миротин Л.Б. Эффективная логистика: монография. Экзамен, 2003. 159 с.
68. Михайлов М. Г. Аналіз тенденцій оснащення матеріально-технічної бази аграрних підприємств. Інвестиції : практика та досвід. 2017. № 9. 39-44 с.
69. Михайлов М.Г. Економічна ефективність інноваційно-інвестиційного розвитку матеріально-технічної бази підприємств. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 2. 44-48 с.
70. Михайлов М.Г. Інноваційно-інвестиційний розвиток матеріально-технічної бази хмелі підприємств. Інвестиції : практика та досвід. 2017. № 20. 23-28 с.



71. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS): URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010) (дата звернення: 19.05.2020 р.).
72. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом МФУ від 10.01.07 р. № 2. URL: <https://zakon.help/law/2/> (дата звернення: 19.05.2020 р.).
73. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджених наказом № 157 від 17.06.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 19.05.2020 р.).
74. Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.07 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 19.05.2020 р.).
75. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: у трьох томах. [Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. К.: Видавничий центр "Академія", 2001. 848 с.
76. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У двох томах. Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного. Світ, 2005. 616 с.
77. Муравський В.В. Автоматизація інвентаризації в комп'ютерно-комунікаційній формі обліку: Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 107-116.
78. Муравський В.В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 486 с.
79. Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерский учет: Основы – Задания – Решения: учебное пособие; пер. с нем. С. Лобачевской. К.: КНЕУ, 1999. 368 с.
80. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінювання активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств: Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2013. № 2, т. 4. 214-220 с.
81. Назарова І.Я. Етапи та алгоритм використання інформаційних технологій

- в обліку: Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Ужгород, 2018. Вип. 21. С. 40–44.
82. Назарова І.Я. Можливості та функції електронного документообігу. Економічний простір: Збірник наукових праць. № 159. Дніпро: ПДАБА, 2020. С. 166-170.
83. Назарова І.Я., Муравський В.В. Інформаційні системи та автоматизоване робоче місце бухгалтера: навч. посібник. Тернопіль, 2016. 301 с.
84. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципи бухгалтерського обліку /.; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. [2-е изд.]. М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
85. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 24.06.2020 р.).
86. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 18.07.2020р.).
87. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 року № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 18.07.2020р.).
88. Никулайчук В.Е. Заготовительная и производственная логистика: монография. Питер, 2001. 155 с.
89. Неруш Ю.М. Логистика: учебник. 4-е изд., перероб. и доп. Проспект, 2007. 517 с.
90. Окландер М.А. Логістична система підприємства: монографія. Астропринт, 2004. 344 с.
91. Омецінська І.Я. Баланс як елемент формування інформаційного середовища: Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в

- Україні: матеріали Шміжнар. наук. - практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. ТНЕУ, 2014. 94-95 с.
92. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості . Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2016. №3. 131-141 с.
93. Особливості облікових систем в країнах Європи. Німеччина. URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/169-osoblivost-oblkovix-sistem-vkranax-vropi-nmechchina.html> (дата звернення: 21.05.2020 р.).
94. Особливості облікових систем в країнах Європи. Іспанія. URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/170-osoblivost-oblkovix-sistem-vkranax-vropi-spanya.html> (дата звернення: 21.05.2020 р.).
95. Особливості облікових систем в США. URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html>
96. Панасюк В.М., Мельничук І.В., Мужевич Н.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.
97. Переверзев М.П., Лунева А.М. Бухгалтерський учет. 2-е изд. М.: НИЦИНФРА-М, 2013. 221 с.
98. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291: за станом на 18 листопада 2008 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua13> (дата звернення 30.04.2020р.).
99. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua13> (дата звернення 30.04.2020р.).
100. Подмешальська Ю.В., Зайберг Є.К. Облік виробничих запасів. Ефективна економіка. 2018. №3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua /pdf/32018/71.pdf> (дата звернення: 21.11.2020 р.).
101. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua13> (дата звернення 30.04.2020р.).

102. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закону України від 16.07.1999. № 996. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3332-2017> (дата звернення: 04.09.2020).
103. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини матеріалів: Наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua13> (дата звернення 30.04.2020р.).
104. Романчук К.В. Матеріальні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку: Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(20). 2011. 423-428 с.
105. Рудюк Г.Г. Активи підприємства - питання визначення, класифікації, складу та розміщення їх у балансі. Вісник Житомирського державного технологічного університету/ Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 1997. № 6. С. 104 - 110.
106. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет : ученик. КНОРУС, 2016. 4 с.
107. Снитко К.Ф., Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета. Амалфея: Мисанта, 2013. 320 с.
108. Степанов В.И. Логистика. ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 488 с.
109. Степаненко, Т.О. Методичні рекомендації з управління матеріальними ресурсами промислового підприємства : Економіка та держава. 2015. № 10. 114-119 с.
110. Стражев В.И. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности // Минск: Універсітэцкое, 2002. 267с.
111. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів : Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. ЖДТУ, 2005. № 2(32). 187-195 с.
112. Тимошенко Л.М. Економіка і економія. Вид-во політичної літератури України, 1982. 166 с.
113. Усач Б. Ф., Шурпенко Р.К. Теоря бухгалтерського обліку: навчальний посібник. К.: Знання, 2004. 302 с
114. Федорова В.А. Соловйова О.А. Економіка підприємств та міжнародних компаній: навч. посіб. ЦУЛ, 2008. 232 с.

115. Хэндриксен Э.С., Ван Бреда Теория бухгалтерского учета [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
116. Частнов К.С., Калеев Н.В. Понятие «хозяйственная деятельность»: Балтийский гуманитарный журнал. 2016. Т. 5. № 3 (16). 282-284 с.
117. Чечевицына Л.Н. Чуев И.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебное пособие для вузов. Феникс, 2015. 382 с.
118. Чикишева А. Н. Финансовый менеджмент: учеб, пособие. Изд-во ООО «Радуга-ПРЕСС», 2012. 150 с.
119. Чуев И.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. М.: Дашков и К, 2006. 368 с.
120. Щербаков, В.В. Основы логистики. СПб.: Питер, 2009. 432 с.
121. WalmartStoresInc. BalanceSheet URL: <https://finance.yahoo.com/quote/WMT/financials?p=WMT> (дата звернения: 12.05.2020 г.).
122. J. AllahBux Reducing Costs by Controlling Raw Material Consumption. SixSigma. URL: [isixsigma.com/methodology/dmaicmethodology/reducing-costs-controlling-raw-material-consumption](http://isixsigma.com/methodology/dmaicmethodology/reducing-costs-controlling-raw-material-consumption) (дата звернения: 12.05.2020 г.).
123. Gierlinger S., Krausmann F. The Physical Economy of the United States of America: Journal of Industrial Ecology. Volume 16, Issue 3, pp. 365–377, June 2012.
124. Schandl H., West J. Material Flows and Material Productivity in China, Australia, and Japan: Journal of Industrial Ecology. Volume 16, Issue 3, pp. 352–364, June 2012.

# ДОДАТКИ