

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ЛЮБЕЗНА ІРИНА ВАСИЛІВНА

УДК 657.471:657.633

**ОБЛІК І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ
МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ**

**Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник

доктор економічних наук, професор

Рудницький Василь Степанович

ТЕРНОПІЛЬ – 2009

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку та контролю матеріальних запасів	10
1.1. Сутнісна характеристика та специфіка матеріальних запасів целюлозно-паперової промисловості	10
1.2. Матеріальні запаси: визнання, класифікація та оцінка	22
1.3 Роль і місце обліку та контролю матеріальних запасів у системі управління підприємством	47
Висновки до розділу 1	58
РОЗДІЛ 2. Сучасний стан та перспективи вдосконалення обліку матеріальних запасів	60
2.1. Системний підхід до раціоналізації документування матеріальних запасів	60
2.2. Оптимізація фінансового обліку запасів	72
2.3 Організація обліку запасів в управлінні матеріалопотоками	95
Висновки до розділу 2	120
РОЗДІЛ 3. Система внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів	123
3.1. Контроль запасів у сучасній виробничій системі	123
3.2. Організація і техніка внутрішньогосподарського контролю запасів	143
Висновки до розділу 3	177
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	179
ДОДАТКИ	183
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	206

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні ринкові відносини зумовлюють формування нових підходів до системи управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Важливе місце у цій системі займає управління матеріальними запасами. Для забезпечення безперебійного виробництва та раціонального використання грошових коштів, як фінансових факторів підвищення рівня прибутковості підприємства, необхідно забезпечити функціонування науково обґрунтованої та чітко відпрацьованої на практиці системи бухгалтерського обліку, котра є джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. Завдяки досконалій організації обліку досягається зниження рівня витрачання матеріальних запасів, скорочується час на опрацювання інформації для підвищення оперативності формування облікових даних, необхідних для контролю й прийняття управлінських рішень. Це підвищує можливості своєчасного реагування на негативні явища, що виникають при здійсненні господарських операцій та процесів, пов'язаних з матеріальними ресурсами.

Формування достовірності інформації про наявність і рух матеріальних ресурсів є завданням не лише працівників бухгалтерії, а й інших служб підприємства. Зокрема, зростає роль системи внутрішнього контролю за використанням матеріальних запасів. Враховуючи, що їх частка у структурі собівартості продукції целюлозно-паперової промисловості становить понад 60 відсотків, зростає значення внутрішньогосподарського контролю, який поки що на підприємствах целюлозно-паперової промисловості діє неефективно.

Дослідженню проблем організації й методології обліку та контролю матеріальних запасів приділило значну увагу у своїх працях багато вітчизняних вчених-економістів, зокрема Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Є. В. Калюга, М. В. Кужельний, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усач, П. Я. Хомин. Вагомий внесок у вирішення зазначених проблем внесли також зарубіжні вчені Р. Н. Антоні, Е. А. Аренс та Дж. К. Лоббек, Б. Є. Нідлз, Х. Р. Андерсон та Дж. К. Колдуелл, Дж. Робертсон, Т. Скоун.

Особливості галузевої специфіки обліку та контролю на підприємствах целюлозно-паперової промисловості досліджувалися вітчизняними та зарубіжними науковцями, такими як Бідюк О.О., Конков В.І., Муруєва І.К. та ін. Тому низка важливих не лише практичних, а й теоретичних проблем щодо обліку та контролю матеріальних запасів потребує подальших досліджень і наукових розробок.

Вимагають вдосконалення: класифікація та оцінка матеріальних запасів, система їх документального оформлення на підприємствах целюлозно-паперової промисловості, використання засобів автоматизації в обліковому й контрольних процесах, організація внутрішньогосподарського контролю за рухом цих активів.

Важливість вирішення зазначених проблем, недостатнє їх теоретичне і практичне опрацювання для підприємств целюлозно-паперової промисловості обумовили вибір теми дисертаційної роботи, її мету, завдання та напрямки дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету з теми “Теорія і практика нормативно-правового регулювання обліку діяльності установ та організацій” (номер державної реєстрації 0106U012528). Автором розроблені пропозиції з удосконалення: теоретичних і практичних основ організації обліку запасів з використанням авторського підходу до їх класифікації, який базується на міжнародних вимогах та вітчизняній практиці документального обліку; підходів до аналітичного обліку запасів у целюлозно-паперовій промисловості і відображення руху цих активів у комп'ютерному середовищі.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є вдосконалення теоретичних, організаційних і методичних засад обліку та внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів для забезпечення ефективного функціонування підприємств целюлозно-паперової галузі в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення мети дослідження поставлені такі завдання:

- дослідити й уточнити економічну сутність матеріальних запасів для забезпечення формування ефективної системи їх обліку та внутрішньогосподарського контролю;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення класифікації матеріальних запасів з врахуванням організаційних і технологічних особливостей целюлозно-паперової промисловості;
- дослідити напрямки раціоналізації документування запасів на підприємствах досліджуваної галузі для ефективного інформаційного забезпечення управління ними;
- розглянути особливості організації та методики аналітичного і синтетичного обліку матеріальних запасів та визначити напрямки їх удосконалення з метою отримання повної і достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;
- визначити та обґрунтувати напрями підвищення ефективності обліку запасів при застосуванні сучасних комп'ютерних засобів і бухгалтерських програм для забезпечення оптимізації обсягу таких активів та зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних для менеджменту;
- розкрити особливості організації та розробити пропозиції щодо вдосконалення методики внутрішньогосподарського контролю запасів, включаючи автоматизацію цього процесу з урахуванням сучасних особливостей і технічних можливостей підприємств целюлозно-паперової промисловості.

Об'єктом дослідження є процес кругообігу матеріальних запасів суб'єктів господарської діяльності та його інформаційне забезпечення.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні й організаційні питання обліку та внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну основу дисертаційної роботи складають положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і категорій та системний підхід до розкриття економічної сутності матеріальних

запасів і процесів їх обліку та контролю. При вивченні окремих питань застосовувались такі методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний і спостереження; у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний та графічного зображення даних, а також методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі; на етапі розробки пропозицій щодо вдосконалення організації і методики обліку й контролю – моделювання, групування, узагальнення та порівняння.

Теоретичною та методологічною базою дисертації є законодавчі акти України, нормативні документи щодо регулювання операцій з запасами, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів з проблем обліку та контролю матеріальних запасів, а також дані поточного обліку підприємств целюлозно-паперової промисловості.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку й контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової галузі.

Найважливішими результатами дисертаційної роботи, котрі засвідчують її наукову новизну, є такі:

вперше:

– запропоновано підхід до впровадження автоматизованої інформаційної системи внутрішньогосподарського контролю для управління матеріальними запасами з метою оптимізації обсягу матеріальних запасів, зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці даних для менеджменту;

удосконалено:

– класифікацію окремих видів матеріальних запасів целюлозно-паперових підприємств (паперу та картону) шляхом внесення змін до системи їх кодування; запропонований підхід забезпечує запровадження вдосконаленої підсистеми аналітичного обліку таких активів, адекватного міжнародній практиці;

– систему документального супроводження процедури обліку матеріальних запасів з урахуванням особливостей целюлозно-паперової галузі з

використанням як чинних форм первинних документів, так і розроблених автором, зокрема: розшифровки витрат матеріалів за видами продукції з метою забезпечення управління матеріальними запасами необхідною інформацією; книги обліку фактичних потреб у матеріальних запасах для уточнення обсягів замовлень;

– організаційну структуру підприємств целюлозно-паперової промисловості з метою раціоналізації розподілу завдань та обов'язків працівників відділів контролю й удосконалення ієрархічної схеми їх підпорядкованості;

– порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку операцій із матеріальними ресурсами із врахуванням їх класифікації за групами, підгрупами, особливостей досліджуваної галузі, що забезпечує посилення інформативності даних аналітичного обліку;

набули подальшого розвитку:

– уточнено формулювання змісту терміну “матеріальні запаси” (активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі виробництва і призначені для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та його обслуговування або для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності) з метою раціональної організації їх обліку та внутрішньогосподарського контролю;

– теоретичні засади удосконалення аналітичного обліку матеріальних запасів, зокрема таких їх складових, як виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети та готова продукція шляхом уточнення робочого плану рахунків у десятковій системі нумерації, що сприяє забезпеченню підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання в цілому;

– теоретичне обґрунтування напрямків удосконалення обліку й контролю матеріальних запасів шляхом використання автоматизованих інформаційних управлінських систем, що підвищує оперативність формування необхідної для управління інформації.

Практичне значення одержаних результатів. Використання в практичній діяльності розроблених у дисертаційній роботі пропозицій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю матеріальних запасів (включаючи формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю) забезпечує раціональне використання ресурсів, підвищення аналітичності та інформативності масивів обліково-економічної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень і підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарської діяльності целюлозно-паперової промисловості.

Підтвердженням цьому є довідки про впровадження низки рекомендацій дисертанта у ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” (довідка № 2/4070 від 01.09.2008 р.), ВАТ „Київський картонно-паперовий комбінат” (довідка № 4/7020 від 01.10.2008 р.), ВАТ “Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат” (довідка № 8/3060 від 16.09.2008 р.).

Матеріали дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні курсів “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Внутрішній аудит” (довідка № 126 – 26/2036 від 26.11.2008 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані ідеї та положення, отримані автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися, обговорювалися та були схвалені на Міжнародній науковій конференції “Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві” (Тернопіль, 18–19 травня 2006 р.); Міжнародній науковій конференції „Соціально-економічні і культурні оцінки на рубежі двох тисячоліть” (Тернопіль, 17 квітня 2007 р.); Всеукраїнській науковій конференції „Становлення облікової політики в Україні” (Тернопіль, 18–19 травня 2007 р.); Науковій конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ „Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період” (Тернопіль, 18 квітня 2007 р.) та Міжкафедральній

науково-практичній конференції „Облікова політика як стратегія розвитку підприємства” (Чортків, 10 квітня 2008 р.).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 12 наукових праць загальним обсягом 2,5 друк. арк. (з них особисто автору належать 2,1 друк. арк.), з яких 7 – статей у наукових фахових виданнях загальним обсягом 1,9 друк. арк. (з них особисто автору належать 1,5 друк. арк.), 5 – матеріали конференцій, обсягом 0,6 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 186 сторінок друкованого тексту. Робота містить 26 таблиць і 18 рисунків на 25 сторінках. Список використаних джерел складається із 203 найменувань на 17 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

1.1. Сутнісна характеристика та специфіка матеріальних запасів целюлозно-паперової промисловості

Целюлозно-паперова промисловість України характеризується значними обсягами використання матеріальних запасів та їх поступовим збільшенням у зв'язку з розширенням виробництва.

Так, згідно з підсумками роботи целюлозно-паперової промисловості в 2007 р. темпи зростання випуску продукції цієї галузі збільшились щонайменше на 7 відсотки. За даними Держкомстату України, темп приросту випуску продукції целюлозно-паперової промисловості у 2006 р. порівняно з 2005 р. становив 7,2%. У додатку А наведено дані, які характеризують динаміку виробництва окремих видів продукції целюлозно-паперової промисловості та низку інших показників по галузі загалом. Крім цього, постійно зростає вартість товарної продукції підприємств досліджуваної галузі (рис. 1.1).

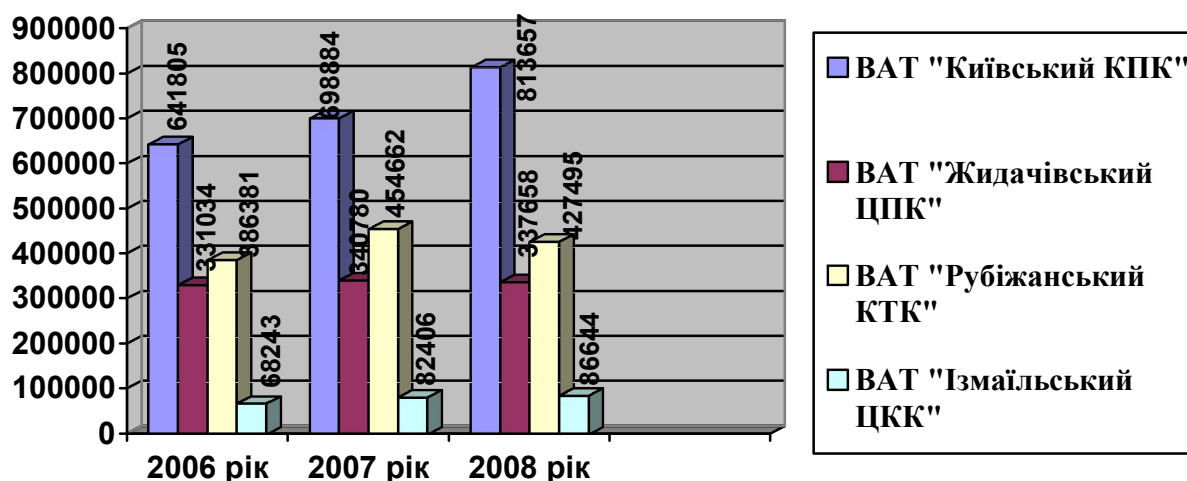


Рис. 1.1. Вартість товарної продукції підприємств целюлозно-паперової промисловості, тис. грн.

Примітка. Побудовано на основі: [200].

Позитивна тенденція спостерігається починаючи з 2000 року, оскільки підприємства галузі забезпечують щорічний приріст обсягу випущеної продукції на 10—14%. Зокрема, досліджувані підприємства виробили товарної продукції у 2008 р. на суму 3,2 млрд. грн.

Характерною рисою розвитку досліджуваної галузі є те, що, починаючи з 2005 року, простежується зростання рівня експортної орієнтації підприємств целюлозно-паперової промисловості (рис. 1.2).

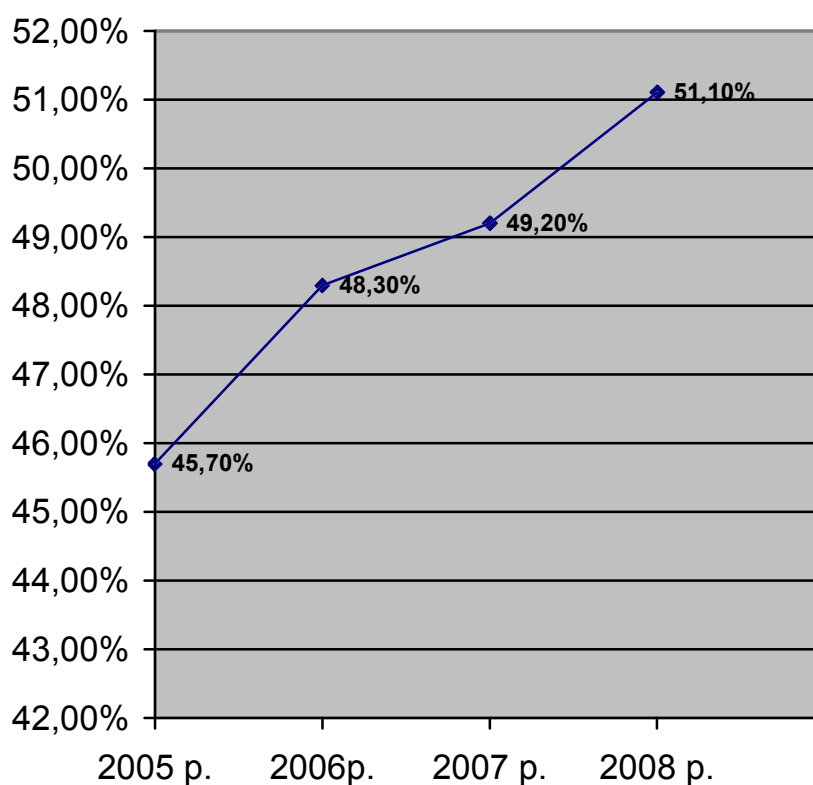


Рис. 1.2. Рівень експортної орієнтації

Примітка. Побудовано на основі: [191, с. 31].

У 2008 р. збільшився ступінь експортної орієнтації целюлозно-паперової промисловості, експортноорієнтований рівень продукції становить 51,1%, на відміну від 2005 р., коли він становив 45,7%.

Позитивним аспектом розвитку галузі є також зростання експорту товарів целюлозно-паперової промисловості. Так, у 2006 році експорт товарів досліджуваної галузі становив 516млн. дол. США, тобто збільшився порівняно із попереднім роком

на 25,9%. Зокрема експорт паперу і картону у 2007 р. становив 580 млн. дол. США (рис. 1.3).

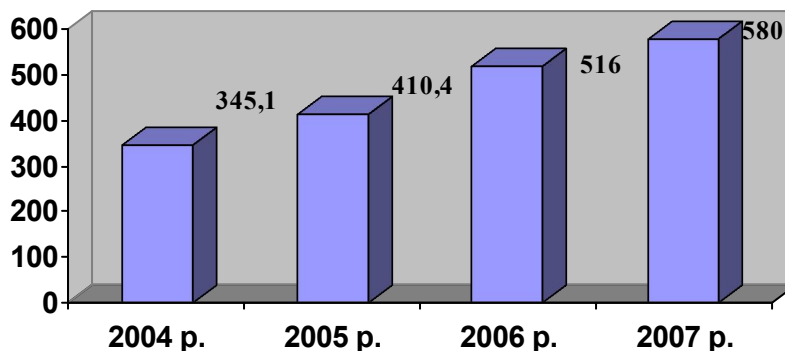


Рис. 1.3 Динаміка експорту паперу і картону в Україні, млн. дол. США

Примітка. Побудовано на основі: [191, с. 32].

Обсяги виробництва основних видів целюлозно-паперової продукції України за 2006 – 2008 рр. подано на рис. 1.4.

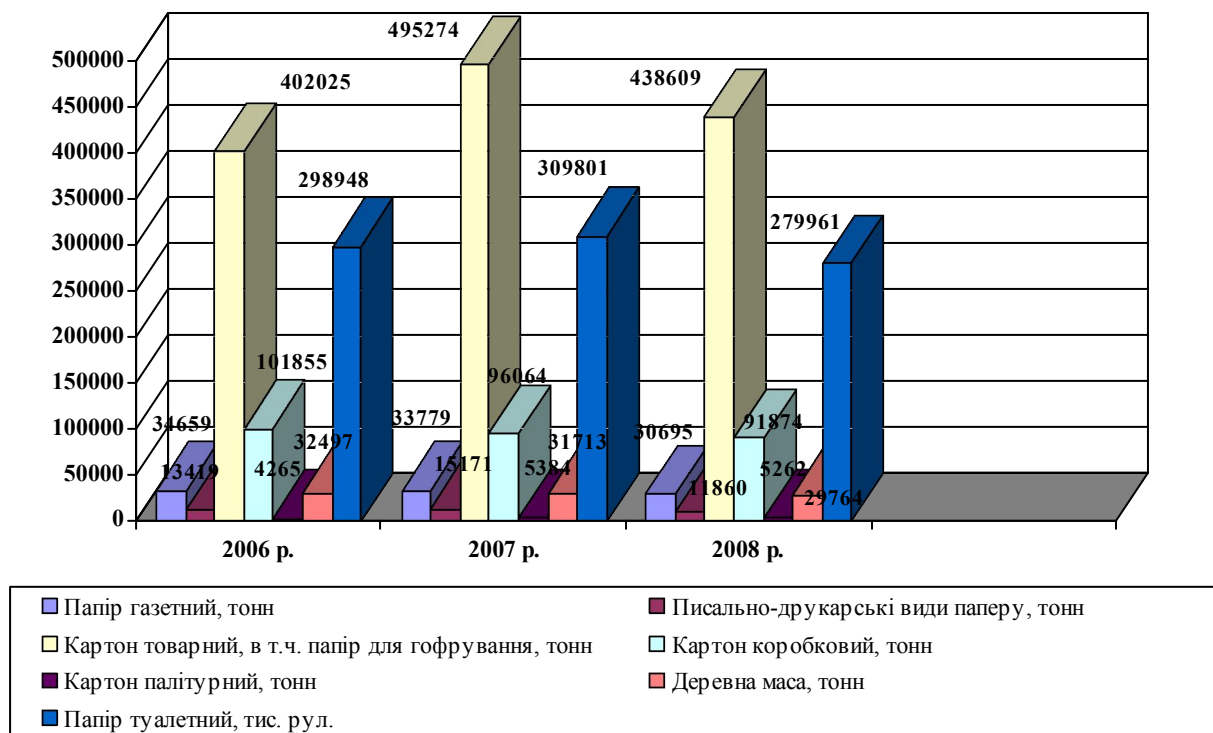


Рис. 1.4. Динаміка виробництва основних видів картонно-паперової продукції України за 2006 – 2008 рр.

Примітка. Побудовано на основі: [200].

Провідні позиції у цій галузі займають Київський картонно-паперовий комбінат, Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат, Рубіжанський картонно-тарний комбінат, Понінківський картонно-паперовий комбінат та Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат.

Прагнення промислових підприємств, зокрема і целюлозно-паперової галузі до забезпечення зростання прибутковості діяльності за умов збільшення обсягів виробництва передбачає необхідність формування дієвої системи управління запасами. Оскільки частка запасів у собівартості продукції цієї галузі, як уже зазначалося, доволі значна, то забезпечення раціонального їх використання, в тому числі зменшення кількості відходів, браку повинно стати пріоритетом для працівників обліково-контрольних та аналітичних служб виробничих підприємств.

Також важливо забезпечити удосконалення обліку та контролю матеріальних запасів, оскільки на придбання запасів підприємствами витрачаються значні суми грошових коштів, крім того статистика свідчить про зростання цін на матеріальні запаси, особливо імпорتنі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Динаміка цін на основну імпорتنу сировину
для целюлозно-паперової промисловості**

(в дол. США)

Найменування продукції	Ціна сировини за тону (імпорт)				
	2003	2004	2005	2006	2007
Целюлоза розчинна	738,6	754,3	755,3	758,2	759,7
Целюлоза сульфатна	424,6	469,0	496,1	498,4	499,1
Целюлоза сульфітна	746,2	461,2	469,1	472,3	475,6
Целюлоза	636,5	561,5	573,5	579,3	581,8
Макулатура	99,8	108,5	117,3	121,7	122,5

Примітка. Побудовано на основі: [190, с. 20].

Ринкові умови та конкурентне середовище вимагають від підприємств целюлозно-паперового виробництва покращення якісних показників використання матеріальних запасів, зниження їх питомої ваги у собівартості продукції для

підвищення прибутковості та ефективності на цій основі – функціонування підприємств. З огляду на це, вітчизняні целюлозно-паперові підприємства не тільки нарощують темпи виробництва, а в основу цього процесу вони покладають інноваційні технології, спрямовані як на освоєння нової продукції й, що особливо актуально стосовно об'єкта дослідження, – так і на розвиток ресурсозберігаючих технологій.

Проте, незважаючи на активізацію зазначених тенденцій у целюлозно-паперовій галузі, темпи зростання обсягів виробництва інноваційної продукції, прогресивні технологічні процеси (в т. ч. маловідходні й безвідходні), нові технології поки що незначні, навіть прослідковується динаміка до зниження за останні три роки (табл. 1.2). З огляду на це, серед шляхів поліпшення використання матеріальних запасів є вдосконалення методики їх оперативного обліку і налагодження ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

Таблиця 1.2

Інноваційна діяльність целюлозно-паперових підприємств, спрямована на зниження витрат матеріальних ресурсів

Показники	Целюлозно-паперова, поліграфічна промисловість					
	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Кількість інноваційно активних підприємств, од.	28	21	32	24	23	21
Обсяг інноваційної продукції, млн. грн.	200,6	182,5	358	160,3	158,4	151,6
Відсоток до обсягу відвантаженої продукції	6,1	4,4	6,0	10,0	9,3	9,8
Освоєно нових видів продукції, од.	24	38	35	7	7	6
Прогресивні технологічні процеси, всього, од.	17	21	20	5	6	5
З них: маловідходні, ресурсозберігаючі, безвідходні, од.	3	7	9	3	3	2
Нові технології, од.	–	3	4	2	2	2

Примітка. Побудовано на основі: [190, с.17].

Статистичні дані засвідчують низькі темпи використання інновацій особливо за останні роки (2005 – 2007 рр.). Попри це, зміни як у складі готової продукції, так і у складі сировини, з якої вона виготовляється, все-таки відбуваються. Це суттєво впливає на систему обліку, оптимізація якої унеможлиблюється, якщо не врахувати явища й процеси, що відбуваються.

Однією з найактуальніших і найважливіших проблем сучасного функціонування виробничих підприємств є раціональне використання матеріальних запасів, створення відповідних умов їх зберігання, забезпечення динамічної відповідності між попитом і пропозицією.

На думку науковців Апчерча А., Стоуна Д., Бутинця Ф. Ф., Голова С. Ф., Крушельницької О. В., Лишиленка О. В., Пушкаря М. С., Сопка В. В., Ткаченка Н. М. покращенню ефективності використання матеріальних запасів сприяє, насамперед, з'ясування самої суті даної категорії, впорядкування первинної документації, удосконалення аналітичного та синтетичного обліку запасів, підвищення рівня механізації й автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення суворого режиму економії (в т. ч. на етапі приймання, зберігання і витрачання сировини, матеріалів, комплектуючих виробів і т. п.), визначення конкретних відповідальних осіб, які мають право підпису документів на видачу особливо дефіцитних і дорогоцінних матеріалів тощо [3, 18, 34, 78, 88, 146, 166, 169, 174]. У цьому контексті важливо створити не лише належні умови для зберігання матеріальних цінностей, а й забезпечити можливість оперативного формування інформації щодо потреби в них. По суті оперативний облік руху запасів повинен бути адаптований до потреб управління.

Для забезпечення належного зберігання запасів важливе значення має також ефективна організація управління запасами та наявність на підприємстві в достатній кількості складських приміщень, обладнаних ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою й іншими пристосуваннями.

Серед напрямків забезпечення раціонального використання матеріальних запасів – запровадження ефективних форм попереднього та поточного контролю за дотриманням норм запасів і витрачанням матеріальних ресурсів, підвищення

достовірності оперативного обліку руху напівфабрикатів, комплектуючих виробів, деталей і вузлів.

Важливо методика бухгалтерського обліку спрямувати на формування інформації для пошуку резервів зниження собівартості продукції, раціонального використання матеріалів, зниження норм витрачання матеріальних запасів.

На підприємствах целюлозно-паперової промисловості частка матеріальних витрат у загальній структурі собівартості продукції сягає більше 60 відсотків (рис. 1.5), тому глибоке дослідження всіх аспектів формування матеріальних запасів та їх використання має надзвичайне значення [55].

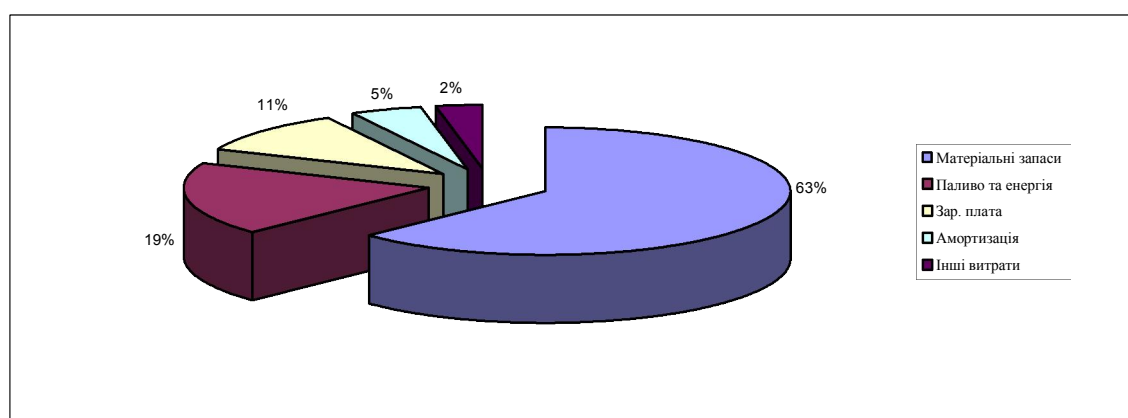


Рис. 1.5. Структура собівартості продукції по елементах витрат у 2007 р.

Примітка. Побудовано самостійно.

Для підприємств целюлозно-паперової промисловості у ринкових умовах господарювання питання, пов'язане з ресурсозбереженням та зниженням матеріаломісткості виробництва є досить важливим, що потребує визначення та класифікації чинників, шляхів та джерел економії матеріальних запасів. Водночас на досліджених підприємствах така класифікація поки що не достатньо науково обґрунтована.

Для забезпечення формування ефективної системи обліку та контролю матеріальних запасів необхідно спочатку уточнити їх сутність, впорядкувати категорійні визначення, окреслити основні завдання раціональної організації управління матеріальними запасами. Передусім слід з'ясувати сутність термінологічного апарату за об'єктом дослідження. В економічній літературі виписано низку протиріч у трактуваннях термінів, які безпосередньо стосуються

об'єкта дослідження. Зокрема це використання термінів “запаси”, “виробничі запаси”, “матеріальні запаси”, “матеріальні ресурси”. Економісти не мають єдиної думки з приводу суті економічної категорії “матеріальні запаси”.

М. Р. Лучко та І. Д. Бенько зазначають, що у запаси товарно-матеріальних цінностей промислових компаній США входять предмети, які очікують моменту використання у виробництві для створення інших предметів і надання послуг, предмети, які перебувають в обробці з метою наступної реалізації, а також ті предмети, котрі очікують моменту продажу. Іншими словами, до матеріальних запасів відносять: сировину і матеріали; незавершене виробництво (напівфабрикати); готову продукцію [92, с. 51].

Для цілей бухгалтерського обліку до запасів включають: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва; незавершене виробництво; готову продукцію; товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу; малоцінні та швидкозношувані предмети, ін. [76].

Вітчизняним законодавством термін “матеріальні запаси” чітко не визначено. Під ним розуміють предмети праці для забезпечення виробничого процесу, що є на складах підприємства і які ще не залучені у виробничий процес (виробничі запаси основної й допоміжної сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів, запасних частин тощо), предмети праці, обробка (переробка) яких незавершена і які знаходяться на різних стадіях виробництва (незавершене виробництво), малоцінні й швидкозношувані предмети та продукцію, отриману в результаті виробництва [181].

Н. М. Грабова ототожнює поняття “виробничі запаси” і “запаси” [38]. Втім, виробничі запаси – це складова матеріальних запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. Тому ототожнення понять “матеріальні запаси” і “виробничі запаси” нелогічне.

При організації обліку запасів слід виходити з визначення, наведеного П(С)БО 9 “Запаси”: Запаси – активи: а) які зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; б) перебувають у процесі виробництва з метою

подальшого продажу продукту виробництва; в) утримуються для споживання під час виробництва, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [132].

Виробничі запаси – це продукція виробничо-технічного призначення, яка є на підприємствах, отже, яка вже вступила у сферу виробництва, але ще не використана безпосередньо у виробничому процесі [136]. Отже, це предмети праці, що надійшли до споживача різного рівня, які ще не використовувалися і не піддавалися переробці.

Виробничі запаси є, як правило, найважливішою частиною активів підприємств, вони мають, на думку В. С. Леня та В. В. Гливенка, особливе значення у складі майна [85, с. 139]. Запаси утримуються з метою подальшого продажу за умов звичайної діяльності, для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Запаси відносяться до складу оборотних активів, оскільки можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Для промислових підприємств характерною ознакою, як справедливо зазначає М. С. Пушкар, є висока питома вага у загальній структурі запасів таких цінностей, які призначені для процесу виробництва. Через це вони (цінності) отримали свою назву – „виробничі запаси” [146, с. 212].

Одні економісти вважають, що „виробничі запаси – це складники, котрі входять у різні речові елементи виробництва, які використовуються як предмет праці у виробничому процесі, вони споживаються у кожному циклі і повністю свою вартість переносять на вартість виготовленої продукції чи наданих послуг” [179, с. 83]. На думку інших вчених, виробничі запаси – це всі активи, які утримуються для подальшого виробництва, споживання, продажу тощо [76, с. 66].

Слід погодитися з О.В. Лишиленко, який надає цьому визначенню інший зміст. Зокрема він стверджує, що продукція, яка використовується у виробничому процесі для створення нових виробів, називається виробничими запасами. Слід зазначити, що для одних підприємств виробничі запаси є предметом праці, а для інших – готовою продукцією [88, с. 362].

Ф. Ф. Бутинець, зазначає, що під "виробничими запасами слід розуміти активи, які придбані або самостійно виготовлені і підлягають подальшій переробці на підприємстві" [15, с. 312].

В економічній енциклопедії дано визначення виробничих запасів як частини оборотних коштів на підприємстві, які не залучені до процесу виробництва [51, с. 237].

М. В. Кужельний виокремлює поняття матеріальні цінності. На його думку, це ті ж запаси у засобах виробництва, які включають засоби праці та предмети праці. З цим визначенням варто погодитися, оскільки поняття матеріальних цінностей є ширшим, ніж поняття виробничих запасів, адже останні включають лише предмети праці [80].

М. С. Пушкар до виробничих запасів відносить також засоби праці, що функціонують у виробничій сфері і використовуються на таких підприємствах, де безпосередньо ведеться виробничо-господарська діяльність. Таке твердження стосується загального поняття матеріальних ресурсів, а не конкретно матеріальних запасів, а матеріальні ресурси складаються із засобів праці та предметів праці. У цьому випадку до предметів праці відносяться такі матеріальні ресурси як сировина, матеріали, запасні частини, тара, покупні напівфабрикати та інші [146, с. 207].

Для забезпечення безперебійної роботи підприємства на його складах завжди мають бути матеріальні запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. В. Пантелеєв вважає, що своєрідним за складом є поняття "матеріального потоку", яке виникло в результаті широкого запровадження на зарубіжних підприємствах систем управління матеріальними ресурсами. Під матеріальним потоком розуміють сукупність сировини, матеріалів і напівфабрикатів, які рухаються від постачальників у вигляді предметів праці та надходять у виробничі підрозділи і перетворюються в готову продукцію, а через систему збуту доводяться до споживачів [126, с. 34].

В. С. Лень та В. В. Гливенко вважають, що "запаси в основному є предметами праці і становлять основну частку оборотних засобів підприємства. Вони включають великий перелік товарно-матеріальних цінностей, які споживаються в процесі

виробництва, незавершене виробництво та готову продукцію. Ці цінності і є об'єктами обліку запасів” [86].

Найповніше визначення виробничих запасів дано в П(С)БО 9. Тут сказано, що запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [132]. Зазначеним Стандартом при визначенні виробничих запасів враховано щонайменше дві вимоги: отримання вигоди і вартість, яка має бути достовірно визначена.

Термін “матеріальні запаси” є дещо ширшим, ніж “виробничі запаси”. Зокрема В. А. Коноплицький, А. І. Філіна стверджують, що матеріальні запаси підприємства – це запаси матеріальних ресурсів, включаючи незавершену і готову продукцію, якими володіє підприємство (фірма) [69].

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що це сировина, напівфабрикати (незавершене виробництво) та готова для продажу продукція [114]. Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза зазначають, що матеріальні запаси – це резерви матеріальних ресурсів, запаси засобів виробництва, призначені для забезпечення безперервності процесу виготовлення продукції. Погоджуючись з таким визначенням, вважаємо за доцільне вилучити з нього засоби виробництва.

Інші визначення, наведені в економічній літературі, узагальнено в Додатку Б.

Критична оцінка існуючих визначень поняття „матеріальні запаси” дає підстави виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття “виробничі запаси” і “матеріальні запаси”;
- ототожнюються також такі поняття як “запаси” й “виробничі запаси”;
- в окремих джерелах застосовується термін “матеріальні ресурси”.

Узгодити категорійний апарат у цьому випадку слід шляхом внесення доповнень до змісту нормативно-правових актів. Доцільно виходити з

підпорядкованості досліджуваних категорій одна одній, яка узагальнена у вигляді рис. 1.6.

Матеріальні ресурси			
Засоби праці	Матеріальні запаси		
	Виробничі запаси	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Незавершене виробництво

Рис. 1.6. Взаємозв'язок і взаємозалежність економічних категорій стосовно об'єкта дослідження

Примітка. Побудовано самостійно.

Матеріальні запаси – активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі виробництва і призначені для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та його обслуговування або для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності.

З'ясування суті категорії “матеріальні запаси” само по собі не створює передумов раціональної організації їх обліку. У зв'язку з цим важливо науково обґрунтувати оптимальну класифікацію цих цінностей для цілей обліку й визначити найвдаліші варіанти їх оцінки. Вирішення вказаних проблем забезпечить раціоналізацію обліку загалом та поліпшення не лише збереження і використання матеріальних запасів, а й підвищення рівня прибутковості суб'єктів господарювання целюлозно-паперової промисловості.

Запаси є важливою і значною частиною активів підприємства. Вони відносяться до складу оборотних активів, а тому можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року чи одного операційного циклу. Склад елементів, які включаються до запасів, залежить від особливостей підприємства [89].

1.2. Матеріальні запаси: визнання, класифікація та оцінка

Основою побудови обліку запасів є їх класифікація [70]. Саме від раціонального вибору класифікаційних ознак і визначення відповідного їх складу залежить достовірність аналітичного обліку запасів.

Р. М. Косміна пропонує в основу обліку ставити економічну й технічну класифікацію. Ця точка зору має раціональне зерно, адже економічна класифікація відображає роль і значення запасів у процесі виробництва, а технічна – групування матеріалів за технічними ознаками. Власне для целюлозно-паперової промисловості така класифікація є актуальною, оскільки вона стосується марок, товщини, вологості та інших технічних ознак матеріальних запасів, що в подальшому визначає якість виготовленої продукції.

Матеріальні запаси як економічна категорія і як натурально-речові елементи за своїм змістом єдині та неподільні. Класифікація за цільовим призначенням необхідна з метою обґрунтування величини нормативу й організації оперативного управління.

На підприємствах є багато причин для створення матеріальних запасів, але основна – це забезпечення власної економічної безпеки. За відсутності необхідних виробничих запасів підприємство може втратити своїх замовників та ринки збуту.

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [132]. Втім у Стандарті наведено лише загальні визначення та рекомендована класифікація запасів, яка не завжди повною мірою стосується конкретної галузі виробництва.

Аналогічна ситуація склалася і в целюлозно-паперовій промисловості. Чітко окреслені підходи до розмежування матеріальних цінностей недостатньо адаптовані до специфіки запасів целюлозно-паперових підприємств.

Поняття запасів пронизує всі процеси і сфери матеріального виробництва, оскільки матеріальний потік на шляху переміщення від первинного джерела

сировини до кінцевого споживача може накопичуватися у вигляді запасу на будь-якій ділянці. У теорії управління запасами розрізняють такі їх види:

- запаси матеріальних ресурсів;
- запаси незавершеного виробництва;
- запаси готової продукції;
- запаси тари;
- запаси зворотних відходів [31, 91, 112, 158].

Залежно від цільового призначення запаси поділяють на такі види: підготовчі, гарантійні (резервні, буферні), перехідні (технологічні), поточні, страхові.

Підготовчі запаси виокремлюються з виробничих запасів за необхідності їх додаткової підготовки перед використанням у виробництві.

Гарантійні запаси призначені для безперервного постачання у разі непередбачених обставин – відхилення в періодичності та величині партій поставок від запланованих, зміни інтенсивності споживання, затримки поставок. На відміну від поточних запасів розмір гарантійних запасів – величина постійна. За нормальних умов роботи ці запаси непорушні. Сюди входять: технологічні (перехідні) запаси, що переходять з однієї частини логістичної системи в іншу; поточні (циклічні) – запаси, які створюються протягом середньостатистичного виробничого періоду, або запаси в обсягу однієї партії товарів; резервні (буферні) – їх ще називають “запасами для компенсації випадкових коливань попиту”. До цієї категорії запасів належать також спекулятивні запаси, що створюються на випадок очікуваних змін попиту чи пропозиції на ту чи іншу продукцію.

Сезонні запаси утворюються при сезонному характері виробництва, споживання чи транспортування продуктів. Сезонні запаси мають забезпечувати нормальну роботу підприємства під час сезонної перерви у виробництві сировини, споживанні чи транспортуванні продукції [78, с. 111].

За часом виробничі запаси класифікуються за рівнями:

- максимально бажаний запас визначає рівень запасу, економічно доцільний у даній системі управління і використовується як орієнтир при розрахунку обсягу замовлення;

– граничний рівень запасу використовується для визначення моменту часу видачі наступного замовлення;

– поточний запас відповідає рівню запасу в будь-який момент часу. Він може збігатися з максимально бажаним рівнем, граничним рівнем чи гарантійним запасом.

Також на підприємствах необхідно виокремити неліквідні запаси – так називають виробничі запаси, котрі довго не використовуються. Вони утворюються внаслідок погіршення якості при зберіганні [78, с. 112].

Для цілей обліку слід розмежовувати в окрему групу запаси, вміст яких у структурі витрат на виробництво конкретного виду готової продукції становить більше 5%. Проаналізувавши обсяги запасів, що використовуються у складі композиції стосовно паперу різних видів і картону тарного (табл. 1.3), вважаємо за доцільне поділяти сировину для їх виробництва на 4 групи: целюлоза білена, целюлоза небілена, деревна маса та макулатурне волокно.

Таблиця 1.3

Склад і структура окремих складових матеріальних запасів целюлозно-паперової промисловості в основних видах готової продукції

Продукція	Целюлоза білена	Целюлоза не білена	Деревна маса	Макулатурне волокно
Папір:				
друкарський	–	35	55	10
шпалерний	–	40	45	15
зошитний	100	–	–	–
для письма	100	–	–	–
обгортковий	100	–	–	–
пакувальний	–	50	–	50
Картон тарний	–	70	–	30

Примітка. Побудовано самостійно.

Загалом для виробництва різних видів продукції целюлозно-паперової промисловості необхідні й різні виробничі запаси. Окрім цього, їх вміст також різний, залежно від виду продукції та її якості. У цьому плані суттєве значення має вологість, зольність, витрата каніфолу, вміст волокнистих і не волокнистих матеріалів. Так, наприклад, при виробництві друкарського паперу вологість складу

композиції не повинна перевищувати 7,4%, а зольність – 8,4%. Зольність шпалерного паперу може становити 5 відсотків, а вологість 7,2 відсотка.

Показники вологості й зольності також можна брати за основу класифікації запасів целюлозно-паперової промисловості. Для цих цілей слід встановити відсоткові межі. Практика підприємств целюлозно-паперової промисловості підтверджує, що рекомендованим може бути такий підхід: по вологості – I група (I гатунок) – вологість від 5 до 5,5 відсотка; II група (II гатунок) – від 5,6 до 6,5 відсотка; III група (III гатунок) – від 6,6 до 7,4 відсотка. По зольності слід виділяти 4 групи.

Матеріальні запаси підприємств целюлозно-паперової галузі поділяються на групи і підгрупи за сортом, розміром, найменуванням, маркою та іншими ознаками. Більше того, на думку економістів, за кожною назвою, сортом, розміром запасів закріплюється постійний код, що має бути проставлений на всіх документах, пов'язаних з обліком матеріалів. Таке кодування матеріалів називається номенклатурою [174].

На різних підприємствах матеріальні запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Саме тому важливо правильно згрупувати матеріальні запаси на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва й іншими класифікаційними ознаками:

1. За призначенням і причинами утворення;
2. За місцем знаходження;
3. За рівнем наявності на підприємстві;
4. За наявністю на початок і кінець звітного періоду;
5. Стосовно балансу;
6. За ступенем ліквідності;
7. За походженням.

У робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку на підприємствах целюлозно-паперової промисловості виокремлюються такі групи виробничих запасів (табл. 1.4.).

Групи виробничих запасів целюлозно-паперових підприємств

Група виробничих запасів	Їх складові
Сировина і матеріали	Целюлоза білена та небілена, деревна маса (з листяних і хвойних дерев, в т. ч. тріска хвойна), макулатура (марка МС-1А, МС-2а, МС-7Б, МС-5Б, ін.), камінь-вапняк та ін.
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі виробу	Каніфоль, коламідон, сода каустична, сульфат натрію, піногасник, сульфатне мило, аміачна вода, мідний купорос та ін.
Паливо	Вугілля, технологічні дрова, електроенергія, зріджений газ, мазут
Тара і тарні матеріали	Дріт обміднений, поліакриламід, канат заправочний, корок пластмасовий, стрічка липка, силік-глиба, плівка “стреч”, стрічка поліпропіленова, пробки поліпропіленові, затискачі металеві та ін.
Інші матеріали	Буровий реагент, глинозем, крохмаль, клей ПВА та ін.

Примітка. Побудовано самостійно.

Групування матеріальних запасів – важлива умова раціональної організації обліку матеріалів. Класифікація не лише полегшує роботу працівників бухгалтерії, а й є необхідною для ефективного контролю за станом залишків матеріалів на складах підприємства в межах потреб, а також за правильним їх використанням у виробництві.

У целюлозно-паперовій промисловості, протягом останніх років спостерігалися структурні зміни у складі сировини, яка використовувалася для виробництва. Тому в целюлозно-паперовій промисловості складові запасів доцільно деталізувати.

У загальному обсязі світового виробництва паперу і картону близько 25% волокнистих напівфабрикатів становить макулатура і 75% припадає на рослинні волокна, з яких 65 – 70% становлять волокнисті напівфабрикати з хвойної деревини, 20 – 25% – з листяної деревини і приблизно 10% – з недеревної волокнистої сировини (відходів сільського господарства та однорічних рослин) [139, с. 20]. Враховуючи значну питому вагу вказаних складових доцільно виокремити їх,

деталізувавши цим склад напівфабрикатів, що використовуються у целюлозно-паперовій промисловості.

У виробництві паперу і картону використовуються волокнисті напівфабрикати різних порід деревини і недеревної рослинної сировини.

Проте в сучасних умовах у світовій економіці в цілому, як і в Україні зокрема, суттєвий вплив на обсяг виробництва продукції целюлозно-паперової промисловості має обмеженість ресурсного забезпечення.

Так, канадські запаси вихідної сировини для виробництва целюлози всіх сортів в середині 2006 року знизились на 250 тис. тонн і становили 3152 тис. тонн, 1542 тис. тонн – це запаси хвойної деревини і 1495 тис. тонн – листяна деревина. По Україні простежується аналогічна тенденція. Обсяг запасів у 2006 році порівняно з 2005 роком по всіх видах целюлози знизилася у загальній сумі на 210 тис. тонн і становила 2567 тис. тонн, 1123 тис. тонн – це листяна целюлоза, а 984 тис. тонн – хвойна.

Загалом світові тенденції щодо запасів хвойної целюлози свідчать про явне їх зниження. Хвойна деревина європейських заводів знизилась до 59 тис. тонн і листяна – до 28 тис. тонн, забезпечуючи повні європейські запаси на 26 днів. Загальний світовий запас хвойної деревини тепер становить 28 і листяної деревини – 30 днів[195, с. 23].

У зв'язку з цим для одержання спеціальних технічних видів паперу і картону за останній час дедалі ширше стали застосовувати штучні, синтетичні, мінеральні та інші волокна. Однак асортимент та обсяг таких видів продукції мізерний, тому нині і в доступній для огляду перспективі для масових видів паперу і картону рослинні волокна є і залишатимуться основною вихідною сировиною, тому що вони доступніші, дешевші, утворюються із самопоновлювальної сировини і не порушують екологічної рівноваги в природі.

Волокнисті напівфабрикати навіть з однієї рослинної сировини мають різні властивості залежно від способу їх одержання. Тому дуже важливо знати ці властивості та їхній вплив на якість готової продукції. Якість продукції залежить також від того, у якому вигляді напівфабрикати надходять на підприємство – у

сухому стані, тобто у вигляді товарного продукту або в рідкому стані із сусіднього цеху, де вони виробляються. В останньому випадку продукція виробляється якісніша і з меншими енергетичними витратами. Однак це можливо лише у тому випадку, коли в системі комбінату є паперова фабрика.

Волокна, що використовуються для виробництва паперу і картону, поділяють на волокнисті напівфабрикати, одержані з деревини та недеревної рослинної сировини, а також нерослинні волокна (синтетичні, штучні, мінеральні, вовняні). Відповідно і в обліку їх слід класифікувати за аналогічними групами.

Волокна рослинного походження, які використовуються в целюлозно-паперовому виробництві, умовно можна поділити на три групи: на неодеревенілі, на частково одеревенілі та одеревенілі. Неодеревенілі (текстильні) волокна – бавовна, льон, пенька, рами, джгут – містять дуже незначну кількість лігніну і забарвлюються хлорцинкйодом у винно-червоний колір. Частково одеревенілі (целюлозні) волокна – целюлоза хвойна і листяна, солом'яна, очеретяна, бамбукова та інші – містять до 6% лігніну й забарвлюються хлорцинкйодом у фіолетовий колір. Одеревенілі волокна (маси високого виходу, напівцелюлоза різноманітних видів) містять лігніну більше 6% і забарвлюються хлорцинкйодом у жовтий колір. Зважаючи на те, що названі особливості мають значний вплив на якість паперу, котрий виробляється, в системі бухгалтерського обліку необхідно забезпечити й відокремлений облік зазначеної сировини для виробництва.

Залежно від породи деревини (хвойна або листяна) та способу одержання із неї целюлози, а також від того, пройшла вона стадію вибілювання чи ні, для виробництва паперу і картону використовують, як правило, сульфатну хвойну та листяну, сульфітну хвойну, нейтрально-сульфітну листяну, бісульфітну хвойну та листяну вибілені або невибілені целюлози. Тому аналітичний облік даного виду сировини повинен бути організований за названими вище класифікаційними групами.

За останні роки при виробництві паперу і картону спостерігається тенденція збільшення частки волокнистих напівфабрикатів з деревини листяних порід при зменшенні частки волокон з хвойної деревини. Це пояснюється, насамперед,

нижчою їхньою вартістю, а також тим, що при оптимальних добавках коротших волокон деревини листяних порід до хвойних волокон виникає можливість поліпшити структуру аркуша паперу і картону, підвищити їхні друкарські та інші споживчі якості, зменшити здатність до скручування і жолоблення. Однак надмірна добавка листяної целюлози до хвойних волокон може призвести до небажаних наслідків: зниження вологотривкості і поверхневої механічної міцності та збільшення вимоїв у вигляді дрібного волокна.

У цьому випадку необхідно забезпечити дотримання відсоткових меж складників рослинної сировини у целюлозно-паперовій промисловості (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Складники основних видів сировини
целюлозно-паперової промисловості, %**

Компоненти	Хвойна деревина	Листяна деревина	Однорічні рослини
Целюлоза	40... 50	31... 49	35... 45
Лігнін	28... 30	18... 25	12... 26
Пентозани	5... 14	16... 28	19... 30
Гексозани	6... 21	2... 6	5... 10
СЖВ	0,9... 7,5	0,4... 3,0	0,5... 6,6
Зольність	0,1... 0,7	0,14... 0,5	1,0... 17,0

Примітка. Побудовано на основі: [139, с. 23].

За хімічним складом хвойна і листяна деревина та однорічні рослини дещо різняться. Порівняно з хвойною листяна деревина, як і однорічні рослини, містить трохи менше целюлози, лігніну і смоли, жирів, воску (СЖВ), але більше пентозанів. Однорічні рослини мають значно більшу зольність. Зазначені компоненти містяться у технічній целюлозі завжди, крім хімічно чистої. З практики відомо, що геміцелюлози поліпшують паперотворні властивості продукції, а лігнін, (СЖВ) та мінеральні речовини їх погіршують.

Волокнисті напівфабрикати з рослинної сировини класифікуються також і за виходом з абсолютно сухої сировини. Залежно від виходу з рослинної сировини їх поділяють на види: целюлозу (вихід з абсолютно сухої сировини становить 45... 55%), целюлозу високого виходу (55... 65%), напівцелюлозу (65... 85%) і маси високого виходу (85... 97%). Чим більший вихід напівфабрикатів, тим більше в

ньому міститься геміцелюлоз і лігніну. Тому якість паперу і картону дуже залежить від виду використовуваних волокнистих напівфабрикатів.

За останні роки в Україні виробництво сульфїтної целюлози практично не збільшилося, що насамперед пояснюється обмеженістю запасів традиційної сировини – деревини ялини. Втім використання розчинних основ і різних модифікацій сульфїтного варіння (бісульфїтне, двохступеневе варіння) дає можливість одержувати сульфїтну целюлозу з різних порід деревини, яка за своїми фізико-механічними показниками не поступається сульфатній. Сульфїтна целюлоза після варіння світліша, ніж сульфатна і легше піддається вибілюванню. Тому сульфїтний метод має всі підстави для подальшого розвитку. Сульфїтна целюлоза широко використовується для виробництва різних видів паперу і картону, призначених для писання, друку, пакування і фасування продуктів на автоматах.

У даному випадку, враховуючи технологічні особливості цього виду целюлози її слід також класифікувати та обліковувати відокремлено. Рекомендуємо розрізняти такі класифікаційні групи целюлози: целюлоза облагороджена; целюлоза високого виходу; напівцелюлоза (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікаційна група целюлози та її коротка характеристика

Найменування класифікаційної групи целюлози	Характеристика
Целюлоза облагороджена	утворюється в результаті холодного або гарячого лужного облагороджування целюлози, виробленої звичайним сульфїтним чи сульфатним методами, або ступінчатим сульфїтним варінням із лужною отупінню чи сульфатним способом з передгідролізом. Відрізняється від звичайної целюлози підвищеним вмістом <i>a</i> -целюлози (більше 87 %), низькою розчинністю у лугах, більш низькою зольністю і вмістом смоли, лігніну та геміцелюлоз. Використовується для хімічної переробки або виробництва довговічних і спеціальних видів паперу з високою здатністю до усотування
Напівцелюлоза	волокнистий напівфабрикат, що відрізняється від целюлози відповідних способів одержання тим, що варіння в даному випадку ведеться не до стану вільного поділу волокон, а лише до набухання лігніну і часткового його розчинення. Остаточний поділ сировини на волокна здійснюється під дією розмелювання сировини в дискових або конічних млинах

Целюлоза високого виходу	целюлоза, одержувана звичайними способами делігніфікації рослинної сировини, з наступним використанням напівмасного розмелювання, яка має вищий вихід (до 65%), ніж звичайна целюлоза при інших рівних умовах. Відрізняється вищим вмістом залишкового лігніну та геміцелюлоз. ЦВВ сульфатна використовується у виробництві тарного картону та деяких видів паперу (наприклад у ВАТ „Жидачівський ЦПК”), а ЦВВ сульфатна – у композиції газетного паперу, тарного картону тощо. Використання ступінчатих способів варіння дає змогу одержувати ЦВВ, яка поділяється на волокна без напівмасного розмелювання при виході з деревини більше 70%
--------------------------	---

Примітка. Побудовано на основі: [139, с. 23-25].

Ще однією важливою складовою сучасного паперово-целюлозного виробництва є маси високого виходу (МВВ). Це відносно дешевий і дуже поширений волокнистий напівфабрикат, що входить у композицію багатьох видів паперу та картону і якість якого залежить від способу його виробництва. Використання МВВ дає змогу не тільки знизити вартість готової продукції, а й поліпшити її друкарські властивості, підвищити непрозорість і гладкість паперу. Суттєвими перевагами мас високого виходу є і те, що в процесі їх виробництва найповніше використовується рослинна сировина.

До недоліків МВВ варто віднести їхню низьку механічну міцність і нестійкість властивостей при збереженні та чутливість при впливі на неї світла, тепла і вологи.

Економічні й екологічні причини створюють умови для збільшення обсягів виробництва та розвитку нових видів МВВ, які можна розділити на чотири види (табл.1.7).

Таблиця 1.7

Нові види мас високого виходу у целюлозно-паперовій промисловості

Найменування групи напівфабрикатів	Характеристика
1. Деревна маса	волокнисті напівфабрикати, які одержують механічним розділенням деревини на волокна при атмосферному тиску без попереднього проварювання та обробки хімікатами. До ДМ належать: дефібрерна, термодефібрерна та рафінерна ДМ, які мають вихід 95... 99% до абсолютно сухої сировини. ДМ одержують або механічним стиранням деревини у вигляді балансів на камені дефібрерів різного типу або розмелюванням трісок у дискових млинах (рафінерах). За своїм хімічним складом вона мало відрізняється від вихідної деревини, а за фракційним складом менш однорідна, ніж целюлоза і складається з пучків різних розмірів, нерозділених волокон, окремих волокон різної довжини з розчавленими кінцями, обривків повздовжньо розщеплених волокон, дріб'язку у вигляді фібрильованих і нефібрильованих обривків волокон та інших компонентів рослинної тканини

2.Хіміко-термомеханічна маса	маса, яку одержують шляхом попередньої легкої та нетривалої обробки трісок хімікатами з наступним розмелюванням під тиском. Технологія виробництва ХТММ приблизно така, як і термомеханічної маси, але пропарювання трісок здійснюють з невеликими (2,5... 4,5%) добавками моносулфіту натрію або інших реагентів. Вихід ХТММ становить для хвойної деревини 90... 95%, для листяної – 89... 90%
3. Термомеханічна маса	виробляється при інтенсивній тепловій обробці деревини перед розмелюванням або в процесі його проведення при підвищеному тиску. ТММ поділяють на: дефібрерну масу тиску; рафінерну ДМ тиску (розмелювання проводять при підвищеному тиску); термо-рафінерну механічну масу (розмелювання проводять при атмосферному тиску після пропарювання трісок); термомеханічні маси (спочатку тріски пропарюють, а потім розмелюють під тиском в 1 або 2 ступені), вихід яких становить 93... 97%. ТММ одержують з трісок, що піддають короточасному пропарюванню (2... 5 хвилин) при температурі 120... 135 °С і потім розмелюванню на дискових млинах у один або два ступеня при концентрації маси 25... 30%.
4. Хіміко-механічна маса	виробляють при інтенсивній хімічній обробці трісок хімікатами і розмелюванні при атмосферному тиску. До ХММ відносять: сульфовану, бісульфітну, бісульфітну надвисокого виходу та ХММ, одержану шляхом обробки хімікатів під тиском між ступенями розмелювання. Вихід ХММ становить 85... 90%.

Примітка. Побудовано на основі: [139, с. 25-27].

Застосування термомеханічної і особливо хіміко-термомеханічної деревної маси дає змогу скоротити витрати целюлози при виробництві багатьох друкарських видів паперу і картону, поліпшити їхні якісні показники, а при виробництві газетного паперу можна обійтися і без використання целюлози. Тому останні види МВВ є дуже перспективними напівфабрикатами, їх виробництво постійно зростає, а отже, повинно бути адекватно відображене в системі аналітичного обліку.

В окрему групу також слід виокремити волокнисті напівфабрикати з недеревної сировини, адже потенційні ресурси недеревної рослинної сировини постійно поновлюються. Запаси найперспективнішої сировини у світі становлять такі їх види (млн. т): солома пшенична – 550, рисова – 180, житня – 60, багаса – 55, тростина та бамбук – по 30. Щорічний приріст споживання недеревних видів рослинної сировини у 1,5... 2 рази перевищує приріст споживання деревини. Світовими лідерами з використання в целюлозно-паперовій промисловості відходів сільського господарства та однорічних рослин є Китай, Індонезія, Австралія, Південна Корея, Індія, Японія. Наприклад, у КНР, яка займає третє місце у світі за обсягами виготовлення паперу та картону, використовується близько 55% волокна із

соломи рису та пшениці й 15% з очерету і тростини. Широко використовують недеревну сировину усі високорозвинені країни Європи, які мають труднощі з вільними запасами деревини (Італія, Іспанія, Франція, Англія) [139, с. 28].

Для одержання паперу і картону визнані придатними такі види недеревної рослинної сировини: солома злакових культур (пшениці, жита, рису); льоноконопляні та бавовняні відходи (коротке волокно та костриця); стебла технічних культур (льону, конопель, ріпаку, кенафу, бавовни, соняшнику); переспілі рослини для годування тварин (кукурудза, канарник очеретяний); дикоростучі рослини (тростина, рогіз, очерет); різні види ганчір'я (відходи текстильних та швейних виробництв без синтетичних і штучних волокон, конопляні мотузки та шпагати).

За вмістом основних компонентів та довжиною волокон недеревну рослинну сировину поділяють на дві групи. До першої належать волокна рослинної сировини, що містять 75 – 85% целюлози, 1 – 2% лігніну і мають міцні та довгі волокна розміром більше 7 мм (бавовна, луб'яні волокна льону та конопель). З цієї найціннішої сировини виробляють спеціальні високоякісні коштовні види паперу та целюлозу для хімічної переробки.

До другої групи належить переважаюча за абсолютними запасами частина рослинної сировини. Вона містить 35 – 62% целюлози, 10 – 25% лігніну, 18 – 36% пентозанів. Волокна в неї коротші від волокон першої групи (довжина 0,3... 2 мм). Для цієї групи сировини потрібна складніша хімічна переробка. Волокнисті напівфабрикати, які отримують з такої сировини, можуть бути використані для виробництва багатьох видів паперу та картону.

Єдиним обмеженням у даному випадку повинно бути те, що з точки зору організації ефективного виробництва целюлозно-паперової продукції рослинна сировина має відповідати таким вимогам: збір, транспортування та збереження сировини мусять бути механізовані та здійснюватися з мінімальними матеріальними й трудовими витратами; кількість сировини повинна бути достатньою для безперебійного забезпечення підприємства протягом року; бажано, щоб сировина мала постійну анатомо-морфологічну будову та хімічний склад; технологічні

режими переробки мають найповніше відповідати специфічним властивостям сировини та забезпечувати високі техніко-економічні показники виробництва.

У процесі дослідження та здійснення класифікації матеріальних запасів целюлозно-паперової промисловості доцільно звернути увагу на такий вид сировини, як макулатура, котра на сьогодні є основним сировинним ресурсом для вітчизняних целюлозно-паперових підприємств (у загальному обсязі виробництва паперу і картону макулатура становить 62%).

У 70-роки минулого століття виробництво паперу почало зростати високими темпами, а знищені ліси не встигали відновлюватися. (В Англії знищено більше 95% лісів, в Італії, Франції, Іспанії 85–90%). Тому цивілізовані країни почали шукати нову сировину для виробництва паперу. Такою сировиною виявилася макулатура, тому з 70-х років у провідних країнах світу різко збільшилося використання макулатури у композиції майже усіх видів паперу. Наприклад, Фінляндія має лише 2% світових запасів лісу, а при цьому виробляє 25% паперу від загальносвітового обсягу виробництва. Не дивно, що Фінляндія є лідером у використанні макулатури. Не відстають від неї Німеччина, Нідерланди, Норвегія, США, Японія, Канада [198].

У світовій практиці немає єдиної класифікації паперової макулатури за видами та марками. Однак розрізняють, наприклад, макулатуру марки ОСС (old corrugated containers), а в Японії макулатуру поділяють на чотири основних види: газетна, журнальна, стара гофротара та інші види. Причому 27 відсотків макулатури використовують при виробництві паперу і 73 відсотки при виробництві різних видів картону.

У 1997 році міждержавною Радою по стандартизації, метрології і сертифікації у всіх країнах СНД, крім Грузії, був прийнятий як державний стандарт ДЕСТ 3500-97 “Макулатура паперова та картонна”. Відповідно до нього кількість марок макулатури було збільшено до 13-ти, а також були дещо змінені їх конфігурація та вміст.

Як вихідну сировинну базу для виробництва можна рекомендувати марки МС-5Б (відходи виробництва і споживання гофрованого картону, паперу та картону, які використовуються у виробництві), МС-6Б (відходи виробництва і споживання

картону всіх видів, крім електроізоляційного, покрівельного та взуттєвого) з чорно-білим і кольоровим друком і МС-4А (використані мішки паперові без бітумного просочування, прошарування та армованих прошарків). Виходячи із зазначеного маркування, слід побудувати в системі обліку і відповідну класифікацію.

При класифікації матеріальних запасів целюлозно-паперової промисловості слід враховувати не лише науково-обґрунтовані бухгалтерські підходи, а й окремі технічні характеристики стосовно об'єкту дослідження (рис. 1.7).

Внесені пропозиції щодо класифікації та деталізації окремих складових матеріальних запасів забезпечать раціональніше їх використання, економію, що позитивно вплине на фінансові результати діяльності підприємств целюлозно-паперової промисловості.

Враховуючи матеріаломісткість целюлозно-паперової промисловості, матеріальні запаси є одним з важливих об'єктів обліку. З цього приводу М. С. Пушкар зазначає, що предметом обліку є факти господарської діяльності (операції, події), які характеризують стан і використання ресурсів підприємства (матеріальних, трудових, фінансових, енергетичних, інформаційних), процесів постачання, виробництва, збуту, обміну, розподілу, споживання, розрахункові відносини підприємства з фізичними та юридичними особами, фінансові результати та їх використання, формування різноманітної інформації фінансового характеру для внутрішніх та зовнішніх споживачів. При цьому вказані об'єкти окреслюють зовнішні межі фінансового обліку, а інформація про ці об'єкти – його внутрішні межі. Зовнішні межі окреслені доволі чітко, а внутрішні – приблизно, орієнтовно, що обумовлено постійним переглядом складу інформації про об'єкти [146, с. 66–67].

Практика досліджуваних підприємств свідчить, що об'єктом обліку найправомірніше визнавати матеріальні запаси за групами та видами, одиницями виміру – тонни та метри квадратні (Додаток В).

Господарська діяльність з точки зору бухгалтерського обліку є певною сукупністю господарських операцій, здійснених упродовж звітного періоду.

У бухгалтерському обліку відбувається групування операцій з метою їх відображення в рахунках. Такий процес можливий завдяки вартісному вимірюванню, тобто оцінюванню, як об'єктів бухгалтерського обліку, так і змін, які відбуваються з ними в результаті господарських операцій.

За висловом Я.В. Соколова, оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку [163, с. 364]. Від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві [90, с. 5].

Оцінка матеріальних запасів – одна з найцікавіших і широко обговорюваних проблем бухгалтерського обліку. Оцінка передбачає групування витрат на придбання та виготовлення запасів і визначення загальної суми затрат, яка при наступному вибутті запасів включається до собівартості продукції (робіт, послуг). Оцінка матеріальних запасів, які утримуються підприємством на кінець певного звітного періоду має суттєве значення для правильного відображення відповідних об'єктів обліку в фінансовій звітності целюлозно-паперового підприємства. Крім цього, оцінка запасів при їх вибутті пов'язана з формуванням та відображенням прибутку (збитку) у звіті про фінансові результати.

В економічній літературі оцінка розглядається як елемент методу бухгалтерського обліку або як процес чи умова. Часто в економічній літературі не дається визначення оцінки як категорії, а формується думка щодо методів оцінки та переваг і недоліків їх використання (табл. 1.8).

Прийнятною для сучасних умов є позиція П.П. Німчинова, який вважав, що “грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватися і виконує функцію не методу, а загального вимірника коштів...” [116, с. 133].

В П(С)БО 9 „Запаси” не дається визначення оцінки запасів, проте достатньо детально описуються методи їх списання у виробництво, що базуються на використанні міжнародного досвіду.

Підходи до визначення терміну “оцінка” в економічній літературі

Автор, джерело	Визначення
Н. О. Гура [41, с. 34]	Оцінка як елемент бухгалтерського обліку – це спосіб вартісності активів, зобов'язань, капіталу, витрат і доходів підприємств. Оцінка повинна відображати фактичні витрати живої і уречевленої праці. Усі об'єкти бухгалтерського обліку оцінюються в поточному обліку і звітності в грошовому вираженні в грошовій одиниці держави.
С. Ф. Голов, В.М. Костюченко [33, с. 189]	Первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість... Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникає проблема оцінки видатку запасів, оскільки собівартість їх надходження (придбання, виробництво) в різних періодах – різна.
Л. П. Сук, П. Я. Сук [171, с. 197]	Оцінка – процес визначення грошових сум, за якими ведеться бухгалтерський облік, мають відображатися елементи фінансових звітів, у балансі та звіті про прибутки і збитки. Оцінка є способом відображення об'єктів обліку в грошовому вимірнику.
В. К. Орлова, В. І. Савич, Л. А. Костецька, та ін. [22, с. 112]	Для визначення вартості запасів використовують такі методи оцінки: 1. Історична собівартість; 2. Поточна собівартість; 3. Вартість реалізації.
Я. Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник [77, с. 90]	При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з П(С)БО 9 їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: – ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – ціни продажу.
Н. М. Ткаченко [174]	Оцінка запасів безпосередньо пов'язана з визначенням вартості продукції. У бухгалтерському обліку оцінка запасів можлива за різною вартістю.
Я. Д. Крупка [75, с. 31–32]	Практика показала недосконалість оцінки за первісною і залишковою вартістю об'єктів, в першу чергу, через розбіжності бухгалтерського та фактичного (технічного зносу)...Метою оцінки підприємства або його окремих активів є визначення на певну дату найбільш об'єктивної і реальної їх вартості в ринкових умовах. Метод оцінки є одним з найважливіших інструментів інвестиційної діяльності.
Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий та ін. [24, с. 193]	Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Оцінку запасів (матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, товарів тощо) за їх окремими видами слід розглядати на наступних етапах їх руху: - при надходження запасів; - при вибутті запасів; - на дату складання звітності.

Примітка. Побудовано самостійно.

Саме цим питанням приділяється достатньо уваги в економічній літературі. Для досліджуваної галузі його вирішення також матиме суттєвий вплив не лише на локальні питання ефективності використання запасів та їх витрачання у процесі виробництва, а й загалом на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Як зазначають вітчизняні, англійські й американські науковці [188, 114, 26], існує декілька методів оцінки, які можна використовувати для відображення окремих видів запасів в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Запаси оцінюють за первісною вартістю, якою в одному випадку є собівартість запасів, а в іншому – виробнича собівартість. Матеріали можуть надходити за плату, бути виготовлені власними силами, можуть бути отримані безкоштовно, також можуть надійти як внесок до статутного капіталу від учасників чи засновників, можуть бути обміняні на подібні чи на неподібні матеріали (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Оцінка запасів на підприємствах целюлозно-паперової галузі при надходженні

Примітка. Побудовано самостійно.

На окремих підприємствах досліджуваної галузі для поточної оцінки руху матеріальних ресурсів протягом визначеного періоду використовують облікові ціни. Вони визначаються як середня зважена величина фактичної заготівельної

собівартості за тривалий минулий період, або як планово-заготівельна собівартість, що визначається на основі договірних цін і запланованого розміру транспортно-заготівельних витрат.

Щоб визначити розмір таких витрат, спочатку визначають середній їх відсоток, який розраховується за формулою 1.1:

$$CB = (TЗВ_{п} + TЗВ_{з}) / (ЗЗ_{п} + ПЗ_{з}) \cdot 100 \quad (1.1)$$

де $TЗВ_{п}$, $TЗВ_{з}$ – сума транспортно-заготівельних витрат відповідно на початок періоду та за звітний період в цілому; $ЗЗ_{п}$ – залишок запасів на початок періоду за обліковими цінами; $ПЗ_{з}$ – придбані запаси протягом звітного періоду за обліковими цінами.

Суму транспортно-заготівельних витрат, що належать до витрачених запасів за звітний період, розраховують за формулою 1.2:

$$TЗВ_{вп} = CB \cdot ВЗ_{з} / 100 \quad (1.2)$$

де CB – середній відсоток $TЗВ$;

$ВЗ_{з}$ – вартість витрачених запасів впродовж звітного періоду за обліковими цінами [56, с. 88–98].

Облікові ціни на рівні договірних цін на досліджуваних підприємствах використовуються, як правило, з метою конкурентоспроможності та результативності діяльності целюлозно-паперової промисловості.

Підприємства нерідко мають певні труднощі при вирішенні питань щодо оцінки вартості списання запасів і віднесення їх на собівартість реалізованих товарів, якщо однакові товари обліковуються за різною первісною вартістю. Враховуючи таку ситуацію, необхідно дотримуватися одного методу для визначення собівартості запасів, які підлягають списанню.

У П(С)БО 9 “Запаси” пропонуються можливі методи оцінки запасів при їх вибутті (рис. 1.9). Розглянемо дані методи оцінки детальніше з метою встановлення найефективніших методів оцінки запасів для досліджуваних підприємств.

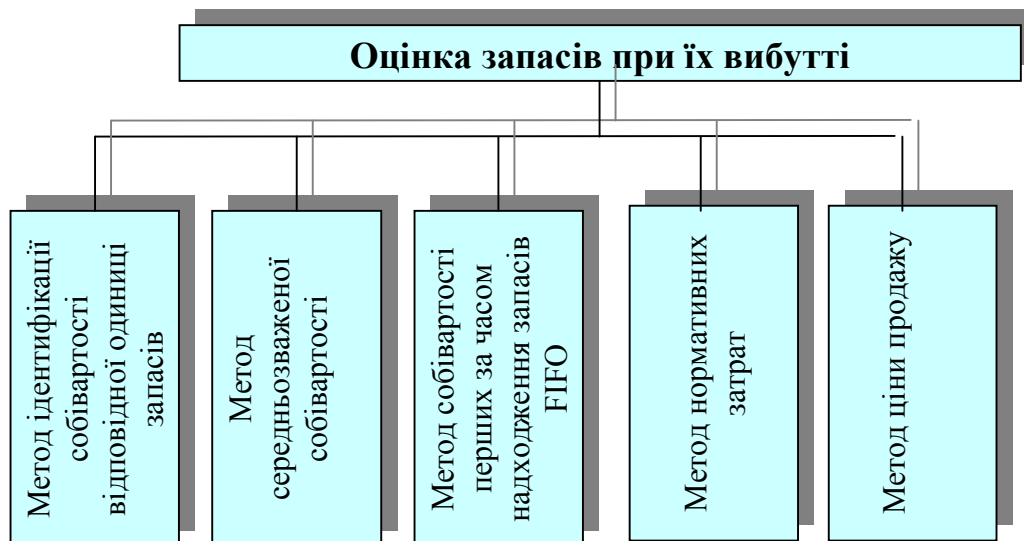


Рис. 1.9. Оцінка запасів при їх вибутті

Примітка. Побудовано самостійно.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується у випадках виконання спеціальних замовлень і проектів, а також при невеликій номенклатурі запасів на підприємствах.

Метод середньозваженої собівартості проводиться за кожною одиницею запасів та передбачає розрахунок їх вартості, виходячи із середніх цін. Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” середньозважена собівартість запасів визначається діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і отриманих у звітному місяці запасів [132].

На собівартість запасів, розраховану методом середньозваженої собівартості, буде впливати придбання запасів в кінці звітної періоду (місяця) за вищою ціною ніж була на початку звітної періоду. За рахунок питомої ваги таких запасів у загальній вартості запасів підприємства середньозважена ціна їх одиниці буде вищою, а собівартість реалізованих запасів відповідно збільшиться.

Оцінка запасів за методом FIFO базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство. Тобто запаси, які відпускаються у виробництво чи на продаж першими, оцінюються (у виробництві) за вартістю матеріалів, котрі першими надійшли на підприємство, а

матеріали, що використовуються останніми, оцінюються за вартістю останніх за часом надходження матеріалів.

Цей метод простий, систематичний і об'єктивний, що відповідає вимогам GAAP, а також запобігає маніпулюванню даними в сторону штучного збільшення чи зменшення вартості запасів, унеможливаючи корегування прибутку та забезпечує відображення у балансі запасів за вартістю, яка приблизно відповідає поточній.

Оцінка запасів за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, встановлених підприємством з урахуванням діючих нормативів використання запасів, витрат праці, засобів праці та фактичних цін. Щоб максимально приблизити нормативні затрати до фактичних норм затрат, ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Такий метод оцінки матеріальних ресурсів на практиці використовується доволі рідко.

С. Ф. Голов зазначає, що “оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами торгівлі з використанням середнього процента торговельної націнки товарів” [23, с.208]. Цей метод використовується на підприємствах, де є значна і змішана номенклатура товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Також проводиться оцінка запасів на дату складання балансу. У Стандарті 9 “Запаси” наголошено на необхідності відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації – це сума, яку очікується отримати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням ймовірних витрат на завершення виробництва запасів і їх реалізацію.

Інакше кажучи, чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає під час підготовки до реалізації і реалізації безпосередньо.

В табл. 1.9 узагальнено підходи до оцінки запасів при їх вибутті досліджуваними підприємствами целюлозно-паперової промисловості України.

Методи оцінки запасів, що використовуються на підприємствах целюлозно-паперової промисловості України

Підприємство	Методи оцінки				
	FIFO	Середньо-зваженої собівартості	Ідентифікованої собівартості	Нормативних затрат	Ціни продажу
ВАТ “Київський КПК”	–	+	+	+	–
ВАТ “Корюківська ФТП”	+	+	–	+	–
ВАТ “Жидачівський ЦПК”	+	+	–	+	–
ВАТ “Дніпропетровська ПФ”	–	+	–	+	–
ВАТ “Малинська ПФ”	+	+	–	–	–
ВАТ “Ізмаїльський ЦКК”	+	+	–	+	–
ВАТ “Львівкартонпласт”	+	+	–	+	–
ВАТ “Понінківський КПК”	+	–	–	–	+
ВАТ “Рубіжанський КТК”	–	–	+	–	–

Умовні позначення:

+ використовується

– не використовується

Примітка. Побудовано самостійно.

Дані таблиці 1.9 свідчать, що окремі підприємства використовують різні методи оцінки одночасно. Це пояснюється наявністю специфічних особливостей матеріальних запасів, що використовуються в целюлозно-паперовій промисловості, та підходом до їх класифікації.

На ВАТ „Понінківський картонно-паперовий комбінат” встановлено такі методи оцінки вибуття запасів: при відпуску запасів у виробництво – метод FIFO; при відпуску запасів у реалізацію – метод ціни продажу.

При відпуску запасів у виробництво, для продажу та іншому вибутті їх оцінка на ВАТ „Малинська паперова фабрика” здійснюється за методом FIFO, готової продукції – за методом середньо-зваженої собівартості.

Сировина, матеріали, власні та покупні напівфабрикати й інші матеріали на ВАТ „Рубіжанський картонно-тарний комбінат” списуються за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, готова продукція, товари на складі – також за методом ідентифікованої собівартості.

Так, на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” матеріальні запаси поділяються на три групи (відповідно до місць зберігання запасів):

1. Сировина і покупні напівфабрикати;
2. Готова продукція, напівфабрикати власного виробництва;
3. Допоміжні матеріали, МШП, товари, запчастини.

Запаси першої групи обліковуються за середньозваженими цінами.

У напівфабрикатних цехах виробляють продукцію, яка може використовуватись для подальшого виробництва або ж для реалізації на сторону. Списання напівфабрикатів здійснюється за методом FIFO, готова продукція – за середньозваженими цінами. Допоміжні матеріали, МШП, товари, запчастини на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” обліковують за середньозваженими цінами.

Доцільно для готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва використовувати один метод оцінки, оскільки дані запаси на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” об’єднано в одну групу.

Проведений аналіз оцінки вибуття матеріальних запасів дав змогу зробити висновок про те, що для всіх видів запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, доцільно застосовувати тільки один з наведених вище методів, а саме – середньо-зваженої собівартості. Такий метод дає можливість оптимізувати матеріальні запаси.

Формування ефективної організації та методики фінансового обліку запасів в сучасних умовах охоплює широке коло питань, які стосуються трансформації обліку до вимог міжнародних стандартів, вироблення досконалих механізмів і важелів облікової політики, здатної вирішувати проблемні аспекти методологічного характеру, удосконалення інформаційної системи управління запасами та ін.

Згідно з Міжнародним стандартом IAS-2 „Запаси” товарно-матеріальні запаси повинні відображатися за найменшою з двох оцінок: за собівартістю або за ринковою ціною. При цьому собівартість є основною вихідною базою оцінки запасів. Цим Стандартом визначена методика обчислення собівартості матеріальних запасів.

Собівартість товарно-матеріальних цінностей залежить від великої кількості різноманітних чинників. Основними з них є зміна цін транспортних тарифів, тривалість надходжень на склади, у виробничі підрозділи (цехи) та ін. При великих номенклатурах і складних технологічних циклах доволі важко достовірно виміряти дійсну собівартість цінностей, які перебувають на зберіганні, в обробці та у відправці.

Серед методів оцінки вартості матеріально-виробничих запасів, які залишились на балансі підприємства, а також списаних на витрати в результаті споживання, використання або продажу, міжнародним стандартом IAS-2 передбачено такі методи оцінки запасів: “перша партія в прихід – перша в розхід” (“FIFO”); середньозваженої собівартості; основний (базовий) запас; деталізація витрат; “наступна партія в прихід – перша в розхід” (“НІФО”); остання покупна ціна.

Достатньо наочний приклад щодо вибору методів оцінки запасів фірмами США наводять зарубіжні вчені Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуелл (рис. 1.10.).

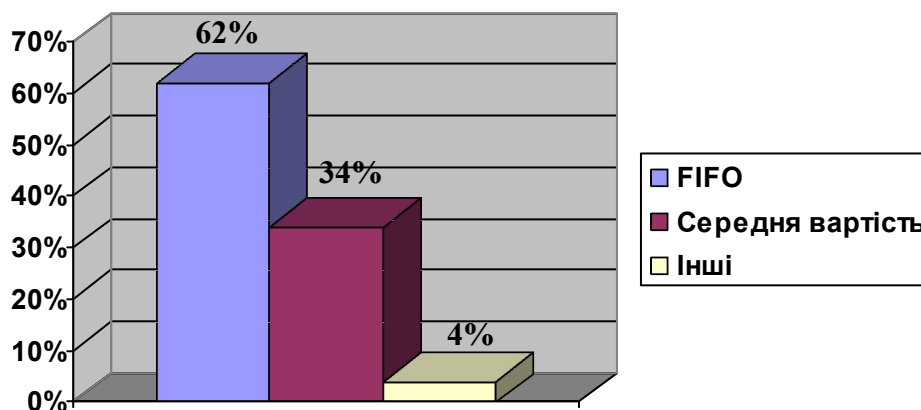


Рис. 1.10. Методи оцінки запасів, які використовуються фірмами США

Примітка. Побудовано на основі: [114, с.123].

Ці автори стверджують, що найпоширенішими методами оцінки запасів 600 великих фірм США є методи FIFO та середньої вартості.

Дані вибірки щодо надання переваг у застосуванні методів FIFO та середньозваженої собівартості в інших країнах наведені у табл. 1.10.

Методи оцінки товарно-матеріальних запасів, які використовуються в окремих країнах

Країни	FIFO	Середньозваженої собівартості
Україна	□	□
Бельгія	■	■
Франція	□	■
Німеччина	□	■
Греція	□	□
Італія	□	■
Люксембург	■	■
Португалія	□	■
Іспанія	■	■
Великобританія	■	■
США	■	■

□ – можна застосовувати;

■ – застосовується найчастіше

Примітка. Побудовано на основі: [17, с.342].

В Україні, як і в більшості зарубіжних країн, підприємствам дозволено обирати один з цих методів, оголошувати й фіксувати цей вибір у своїй обліковій політиці. Разом з тим, двом методам (оцінка за середньозваженою собівартістю і “FIFO”) віддається найбільша перевага. Коротко розглянемо їх сутність та значення.

Однією з найважливіших проблем обліку запасів з точки зору міжнародних стандартів є вибір потрібної методики визначення руху витрат відповідно до розрахунку вартості запасів.

Метод середньозваженої собівартості, як відомо, базується на зважуванні вартості однотипних одиниць цінностей на початок і кінець звітного періоду. Перевагою цього методу, на думку зарубіжних економістів, є визначене “згладжування” показника собівартості реалізованої продукції в тих випадках, коли має місце стрімке зростання покупних цін.

Суть методу оцінки запасів за ціною першої покупки у припущенні, що собівартість запасів придбаних першими, повинна бути віднесена до запасів, які продані першими. Ефект використання цього методу в тому, що залишки

непроданих товарів на кінець періоду оцінюються за ціною останньої покупки і відображаються в балансі в оцінці, максимально наближеній до реальної ринкової вартості на дату складання звітності. Ці два методи як найбільш розповсюджені використовуються у більшості країн світу.

Міжнародні стандарти надають компаніям різних країн широкий вибір методів визначення собівартості товарно-матеріальних запасів.

У кожній з країн діють різні бухгалтерські норми, застосовуються різні підходи до вирішення цієї проблеми. Це свідчить, що не існує якогось універсального методу оцінки, який би враховував різноманітні потреби. Зарубіжний досвід показує, що вибір того чи іншого методу оцінки запасів залежить від багатьох чинників і лише їх комплексний облік може забезпечити високу ефективність управління активами підприємства на основі бухгалтерських методів оцінки товарно-матеріальних ресурсів.

Суттєвий вплив на класифікацію матеріальних запасів мають технологічні особливості діяльності підприємств. Тому застосування чіткої науковообґрунтованої класифікації та оцінки виробничих запасів сприятиме ефективному управлінню, своєчасному виявленню відхилень, зниженню собівартості продукції, збільшенню прибутку підприємства.

1.3. Роль і місце обліку та контролю матеріальних запасів у системі управління підприємством

У процесі виробництва целюлозно-паперової продукції рішення щодо кількості і якості придбання товарно-матеріальних запасів з врахуванням часу, обсягу і постачальників є основою ефективності діяльності підприємства та важливою проблемою у сфері логістики. З точки зору обліку суттєвим є те, як впливає обсяг матеріальних запасів не лише на задоволення потреб споживачів, а й на рентабельність підприємства, адже зберігання великих запасів для фірми

недоцільне. А. Кузнєцова стверджує, що „втрати, зумовлені неефективним управлінням матеріальними запасами приблизно еквівалентні третині загальних затрат по закупівлі і поставках цих ресурсів” [82, с. 22]. Пояснюється це, на думку вказаного автора, неузгодженістю планування процесів постачання і виробництва, придбанням наднормативних запасів або, навпаки, дефіцитом потрібних ресурсів.

Погоджуючись в цілому з вказаною позицією, вважаємо за доцільне зазначити, що причинами втрат також можуть бути нераціональна організація обліку та управління запасами на самому підприємстві. Крім того, значний вплив мають інноваційні та пошукові процеси, які хоч і вимагають затрат додаткових коштів, але в кінцевому підсумку здатні приносити значно більшу вигоду, ніж затрати на їх здійснення. Загалом розглядаючи у комплексі весь спектр питань, пов'язаних з використанням матеріальних запасів, доцільно розмежувати повноваження облікових і логістичних служб з метою їх раціоналізації та уникнення дублювання функцій. Враховуючи специфіку діяльності об'єкта дослідження завданням служби логістики є забезпечення підприємства запасами; їх транспортування; управління матеріальними потоками, починаючи від формування договірних відносин з постачальником і завершуючи доставкою покупцеві готової продукції; мінімізація сукупних витрат із закупівлі та зберігання запасів; пошук оптимального розміру замовлення.

Схема взаємозв'язків у цьому випадку може охоплювати управління матеріальними потоками, організацію постачання, вибір партнерів та низку інших складових (рис. 1.11).

Рис. 1.11 ілюструє лише незначне коло можливостей та повноважень різних структурних підрозділів підприємства целюлозно-паперової промисловості, які стосуються матеріальних запасів. Це найпростіша схема, хоча насправді, як свідчить практика досліджуваних об'єктів, рівні взаємозв'язків формуються як по вертикалі, так і по горизонталі й, окрім того, повністю залежать від комунікацій та схем управління (лінійної, матричної і т. п.).



Рис. 1.11. Схема взаємозв'язків окремих відділів організаційної структури підприємства, що пов'язані з управлінням запасами

Примітка. Побудовано самостійно.

Запропонована схема вказує на сучасні вимоги щодо управління матеріальними запасами, адже за умов зростання рівня конкуренції та у зв'язку з підвищенням вимог до якісних параметрів готової целюлозно-паперової продукції витрати на матеріальні запаси стрімко зростають. У той же час сучасне виробництво повинно забезпечити оптимальні обсяги збуту продукції, щоб отримати максимальні прибутки та виправдати збільшення кількості витрачених матеріальних запасів. Власне саме це виступає основою прийняття рішення щодо доцільності замовлення додаткових партій матеріальних запасів і визначення їх кількості, асортименту та якості.

Застосування розробленої схеми щодо взаємозв'язків окремих відділів, пов'язаних з управлінням запасами, можливе за умови практичного впровадження автоматизованої системи R/3.

З метою формування раціональнішого механізму управління запасами на підприємстві їх слід розмежовувати для логістичної системи на такі групи: максимально допустимі, максимальні, нормативні, мінімально допустимі та мінімальні.

Максимально допустимими є запаси, обсяг яких перевищує нормативну потребу й створює загрозу (ризик) отримання збитків (як в результаті псування, так і внаслідок нераціонального використання грошової маси).

Максимальні – це запаси, обсяг яких перевищує нормативну потребу і які підприємство має можливості зберігати без ризику отримання збитків.

Мінімально допустимими слід вважати запаси, обсяг яких є загрозовим для забезпечення виконання виробничої програми і безперебійного виробництва.

Мінімальні – це запаси, обсяг яких свідчить про дефіцит ресурсів і створює загрозу збитків.

Розрахунки обсягів цих груп запасів слід проводити, виходячи з потреб у них, вартості та затрат на зберігання одиниці запасу на складі. У цьому випадку вихідною може бути формула Вільсона [138, с.152]:

$$Q = \sqrt{\frac{2AS}{I}}, \quad (1.3)$$

де Q – оптимальний розмір партії поставки;

A – вартість замовлення однієї партії поставки;

S – потреба в товарно-матеріальних цінностях у певний період часу;

I – затрати на зберігання одиниці запасу на складі.

Вказана формула може бути модифікована з урахуванням особливостей целюлозно-паперового виробництва, зокрема щодо встановлення специфіки і можливостей заміни матеріальних запасів одних одними, рівня інфляції та інших чинників. Втім це більшою мірою завдання логістичних служб, ніж системи

бухгалтерського обліку. Завданням обліку в цьому випадку є підготовка інформації для виявлення тенденцій обсягів запасів і їх споживання.

Також облікові працівники повинні формувати інформацію про постачальників, відстані, на які перевозяться запаси при поставці, відомості про перевізників. За наявності такої інформації при розрахунку оптимального запасу можна буде врахувати транспортні затрати. Це дозволить урахувувати мінімальні обсяги поставок, встановлені перевізниками, і рівні споживання запасів за різні періоди.

Науковці стверджують, що запаси товарно-матеріальних цінностей є однією з найважливіших статей активу балансу і від ефективного використання матеріальних запасів залежить величина прибутку фірми та швидкість обороту вкладеного капіталу. У зв'язку з цим велику увагу приділяють обліку матеріальних запасів [92].

Роль обліку в управлінні полягає у тому, що зворотний зв'язок між керованою системою та керівною, здійснюється через бухгалтерію, яка надає інформацію для прийняття управлінських рішень від заданих параметрів. На практиці управлінська система взаємодіє з системою, якою вона управляє безпосередньо, як правило, в обхід бухгалтерії.

Бухгалтерський апарат може впливати на процес виробництва тоді, коли він є ініціатором перегляду норм і нормативів, використовуючи їх як основний інструмент контролю за раціональним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [148, с. 250].

У Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” вказується саме на управлінське призначення обліку. Згідно з цим Законом „бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [140]. У цьому визначенні на перше місце поставлені “зовнішні користувачі”. Щодо України, то основними з них є податкові та інші контролюючі служби.

У Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [140], встановлено загальний порядок державного регулювання організації бухгалтерського обліку в Україні, втім не враховано специфічних галузевих

особливостей конкретної сфери діяльності. Таким чином, цей Закон встановлює загальні вимоги до організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для всіх підприємств і установ в цілому, але без урахування особливостей їх діяльності.

Основною характеристикою бухгалтерського обліку в Україні є його чітка регламентація, яка забезпечує єдину основу формування і можливість порівняння його показників за результатами діяльності підприємств та організацій, можливість отримання зведених показників для контролю.

Основні завдання контролю щодо раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання матеріалів такі:

- забезпечення контролю за збереженістю матеріальних цінностей у місцях їхнього зберігання і на всіх стадіях обробки;

- правильне та своєчасне документування всіх операцій щодо руху матеріальних цінностей, виявлення і відображення витрат, пов'язаних з їх виготовленням, розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів і їхніх залишків у місцях зберігання;

- систематичний контроль за станом запасів матеріальних ресурсів;

- своєчасне здійснення розрахунків з постачальниками матеріалів, контроль за матеріалами, які перебувають в дорозі, невідфактурованими поставаннями.

М. Р. Лучко та І. Д. Бенько [92] стверджують, що основними завданнями обліку матеріальних запасів є:

- визначення точного обсягу товарно-матеріальних цінностей, які є в запасах і в процесі виробництва;

- надання інформації відповідним підрозділам (відділам) підприємства про наявність тих чи інших товарно-матеріальних цінностей;

- надання інформації для визначення необхідних “перезамовлень” для поповнення запасів окремих товарно-матеріальних цінностей;

- забезпечення процесу своєчасного визначення відхилень між даними аналітичного обліку і фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей.

Така позиція цілком обґрунтована, особливо якщо врахувати важливість раціонального використання матеріальних запасів для досягнення максимально високих позитивних результатів діяльності – отримання прибутку.

Увесь комплекс завдань, які повинна забезпечити облікова система підприємств целюлозно-паперової промисловості, включаючи формування інформаційної бази для логістичних служб узагальнено (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Завдання обліку і контролю матеріальних запасів та рекомендовані автором реєстри для їх обліку

Завдання обліку і контролю	Запропоновані автором реєстри для обліку запасів
Формування інформаційної бази про оптимальні розміри партії поставки матеріальних запасів	Графіки динаміки оптимальних обсягів поставки сформовані в табличному процесорі Excel
Формування бази даних про потребу в матеріальних запасах за добу, місяць, квартал, рік (чи інший період у випадку встановлення суттєвих відмінностей)	Книга обліку фактичних потреб в матеріалах
Відображення витрат на замовлення партії поставки запасів (за контрагентами)	Відомість обліку витрат на організацію замовлення поставки
Відображення витрат на зберігання одиниці запасів на складі (середній показник)	Відомість обліку витрат на зберігання запасів
Відображення витрат на перевезення запасів (за перевізниками)	Відомість обліку транспортних витрат
Визначення мінімальної величини партії запасів, встановленої перевізниками	Журнал обліку партій запасів

Примітка. Побудовано самостійно.

Окрім цього, практика досліджуваних підприємств целюлозно-паперової галузі свідчить, що при закупівлі великих партій запасів та сталих зв'язках з постачальниками в договорах поставки встановлюються можливості зниження цін, тобто застосування цінових знижок. Такий підхід суттєво впливає на результати діяльності, а тому завданням облікової системи має бути відображення в обліку такого показника, як цінові знижки, які можуть надаватися при збільшенні обсягів партії поставки.

Наступним завданням обліку, яке забезпечить зростання ефективності діяльності підприємств целюлозно-паперової промисловості, є формування даних

про залежність витрат, пов'язаних з доставкою матеріальних запасів, обсягів поставки, впливу рівня інфляції на закупівельні ціни, відстані і кількість постачальників, вибору різних видів транспортних засобів тощо.

Визначені завдання в цілому випливають із твердження, що бухгалтерський облік є основною частиною системи управління підприємством і, як справедливо стверджує Ф. Ф. Бутинець, покликаний забезпечити формування інформації для:

- контролю економічної поточної діяльності підприємства в цілому та в розрізі його окремих підрозділів, видів діяльності, секторів ринку;

- планування майбутньої стратегії і тактики здійснення комерційної діяльності в цілому та окремих господарських операцій, оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства;

- обчислення та оцінки ефективності господарювання в цілому і в розрізі підрозділів підприємства, розрахунку рентабельності окремих видів продукції, робіт, послуг, секторів і сегментів ринку;

- коригування управлінського впливу на хід виробництва та реалізації продукції, товарів і послуг, зниження суб'єктивності у процесі прийняття рішень на всіх рівнях управління” [16, с. 264–265].

Для забезпечення ефективного контролю за збереженням і використанням матеріальних ресурсів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості велике значення мають організація постачання, стан складського і ваговимірювального господарства. На складах матеріали необхідно розміщувати по секціях, потім – за типосортрозмірами у штабелях, на стелажах і на полицях з таким розрахунком, щоб забезпечити можливість швидкого їхнього приймання, відпуску і перевірки наявності. З цією ж метою в місцях зберігання матеріалу прикріплюється ярлик. Для здійснення внутрішньогосподарського контролю склади мають бути повністю забезпечені справними вагами, вимірювальними приладами і мірною тарою.

Для ефективного забезпечення обліку і внутрішньогосподарського контролю матеріалів необхідно: мати номенклатуру-цінник; встановити чітку систему документації і документообігу; проводити у встановленому порядку інвентаризацію

і контрольні вибіркові перевірки залишків матеріалів, вчасно відображати в обліку їх результати.

Організація обліку матеріальних запасів в сучасних умовах господарювання повинна забезпечувати:

- формування оптимального механізму реалізації порядку збереження матеріальних запасів;

- створення раціонального режиму поставки і забезпечення мінімального запасу матеріальних цінностей та сировини для безперебійності виробництва паперово-целюлозної продукції;

- забезпечення партнерських і законних відносин з юридичними та фізичними особами;

- розробка і впровадження моделі руху інформаційних потоків за напрямками потреб матеріальних ресурсів (зовнішніх і внутрішніх) з метою прийняття управлінських рішень;

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з руху запасів;

- контроль за збереженням та рухом запасів на складі;

- контроль за раціональним використанням запасів і додержанням норм їх використання.

Дослідження проблематики теорії та практики бухгалтерського обліку і контролю щодо їх удосконалення має важливе значення в сучасних умовах господарювання. Підвищення рівня ефективності бухгалтерського обліку та посилення контролю за діяльністю підприємств, установ та організацій в Україні є основою зміцнення фінансово-господарської дисципліни як на мікро- так і на макроекономічному рівнях.

Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо він не виконує покладені на нього функції. Зокрема, контрольна функція обліку має бути взаємопов'язана з усім комплексом облікових процедур, оформленням та обробкою документів. Разом з тим, система контролю не повинна ускладнювати документообороту, а здійснюватися за певною системою, включаючи попередній (до виконання операцій), поточний (повсякденний) і наступний контроль.

Контроль матеріальних запасів, особливо внутрішньогосподарський, займає важливе місце в загальній системі фінансово-господарського контролю. Це пояснюється тим, що сучасна система контролю перетворилась з галузевої у таку проблему, яка має важливе значення для зміцнення всього комплексу національної економіки.

У зв'язку з цим важливого значення набуває як поточний контроль надходження, оприбуткування та використання матеріальних запасів, так і наступний контроль цих операцій під час проведення перевірок контрольно-ревізійними та державними податковими службами.

Працівники бухгалтерії, особливо головні бухгалтери, повинні здійснювати повсякденний поточний контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю обліку операцій, пов'язаних з надходженням матеріальних запасів та їх правильним і ефективним використанням.

Бухгалтерський облік суцільно і безперервно відображає всі операції, пов'язані з діяльністю суб'єктів господарювання, а особливо такої важливої складової активів, як матеріальні запаси, частка яких поступово зростає у результаті нових господарських відносин. Своєчасне, повне і достовірне відображення формування та використання названих активів – неодмінна умова ефективного управління.

Крім того, бухгалтерський облік і контроль дають змогу не лише систематично зіставляти фактичні дані про витрати матеріальних запасів з затвердженими нормативами, а й виявляти причини відхилень з метою їх оперативного усунення, а також забезпечує можливість здійснювати планування обсягів запасів в цілому. Чим достовірніший облік й об'єктивніший контроль, тим вища якість планування.

Інформація, отримана в процесі обліку та контролю матеріальних запасів може забезпечити виявлення безгосподарності, марнотратства, надмірності використання матеріальних запасів та дасть змогу вжити заходи щодо їх раціонального використання і збереження. Саме тому бухгалтерський облік і внутрішньогосподарський контроль є важливою ланкою системи управління підприємствами целюлозно-паперової промисловості.

Науковці США дійшли висновку, що коли б вдалося контролювати 75% витрат компаній на товарно-матеріальні цінності, то економіка цієї країни не зазнала б жодної з післявоєнних депресій, під час яких ціни, обсяг виробництва і прибутки знижувалися, а рівень безробіття зростав. З цією метою була внесена пропозиція щодо введення податку, який би стягувався з компаній, які допускали надмірні коливання рівня своїх запасів. Шведські логісти на рівні уряду вирішили це питання шляхом встановлення державного нормативного рівня запасів та стягування штрафів за його перевищення, що є одним з найефективніших заходів вирішення цієї проблеми [177, с. 41].

Удосконалення обліку і контролю матеріальних запасів має принципове значення для посилення соціально-економічної віддачі коштів і капіталу, які використовуються підприємством для досягнення кінцевої мети його діяльності – отримання прибутку.

Проблеми вдосконалення теорії та практики обліку в умовах ринкової економіки набирають актуального значення. Їх не можна вирішувати ізольовано від сучасної організації й управління суб'єктами господарювання, адже тоді облік не виконуватиме своєї головної ролі – дієвого засобу контролю, а перетвориться на придатак бюрократичного апарату.

Незважаючи на значні успіхи в організації обліку на підприємствах целюлозно-паперової галузі за останні роки, є низка теоретичних, методологічних і організаційних проблем, що вимагають вирішення. Вони в основному пов'язані з умовами ринкової економіки.

Введення нових форм господарювання сприяє зростанню вимог не лише до самої організації бухгалтерського обліку, а й до її впливу на формування державних цільових фондів та забезпечення вирішення соціальних проблем. Зростає роль бухгалтерського обліку як важливого засобу отримання повної і достовірної інформації про майно підприємства, його зобов'язання і своєчасного доведення цих даних до внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Висновки до розділу 1

1. Ринкові умови та конкурентне середовище спонукають підприємства целюлозно-паперової промисловості до покращення якісних показників використання матеріальних запасів і зниження їх питомої частки в собівартості продукції. Виконання цього завдання охоплює не лише розвиток інноваційних процесів, а й удосконалення теорії та діючої практики обліку й контролю.

2. Матеріальні запаси – активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі виробництва і призначені для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та його обслуговування або для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності. З'ясування суті категорії “матеріальні запаси” само по собі не забезпечує передумов раціональної організації їх обліку. У зв'язку з цим важливо науково обґрунтувати оптимальну класифікацію цих цінностей для цілей обліку й визначити найвдаліші варіанти їх оцінки. Вирішення вказаних проблем забезпечує раціоналізацію обліку в цілому та позитивно впливає не лише на збереження і використання матеріальних запасів, а й на рівень прибутковості суб'єктів господарювання целюлозно-паперової промисловості.

3. Класифікація матеріальних запасів целюлозно-паперової промисловості з метою раціональної організації їх обліку і контролю вимагає дослідження як наукових бухгалтерських підходів, так і певних технічних характеристик і врахування їх при організації обліку. Внесені в роботу пропозиції щодо вдосконалення класифікації матеріальних запасів за технічними ознаками через врахування їх в обліку забезпечать належне ресурсозбереження та відповідно високі фінансові результати на підприємствах целюлозно-паперової галузі.

Організація аналітичного обліку матеріальних запасів згідно з розробленою класифікацією сприятиме формуванню баз оперативних даних про їх наявність за деталізованими групами, матеріально-відповідальними особами та складами. Такий

підхід забезпечить раціональне використання цих активів, їх економію та сприятиме підвищенню ефективності внутрішньогосподарського контролю.

4. Для всіх видів запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, доцільно застосовувати тільки один з методів їх оцінки, а саме – середньо-зваженої собівартості. Метод дає можливість оптимізувати матеріальні запаси. Для досліджуваної галузі вирішення питання щодо оцінки матиме суттєвий вплив не лише на локальні проблеми ефективності використання запасів та їх витрачання в процесі виробництва, а й у цілому на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

5. Облік і контроль дають змогу систематично зіставляти фактичні дані про витрати матеріальних запасів із затвердженими нормативами, виявляти причини відхилень з метою їх оперативного усунення, а також забезпечує можливість здійснювати планування обсягів запасів в цілому. Чим достовірніший облік і об'єктивніший контроль, тим вища якість планування. Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо він не виконує покладені на нього функції. Зокрема, контрольна функція обліку має бути взаємопов'язана з усім комплексом облікових процедур, оформленням та обробкою документів. Крім цього, система контролю не повинна ускладнювати документообороту, а здійснюватися за певною системою, включаючи попередній (до виконання операцій), поточний (повсякденний) і наступний контроль.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [93, 96, 99, 100, 106].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

2.1. Системний підхід до раціоналізації документування матеріальних запасів

Згідно з системним підходом, бухгалтерський облік – це сукупність елементів методу обліку, які пов'язані між собою та об'єднані в єдине ціле і надають інформацію про стан, рух активів, пасивів та зобов'язань підприємства, про характер та результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику [25]. Організація раціонального документального оформлення руху запасів целюлозно-паперових підприємств передбачає оформлення первинними документами всіх операцій з просування товарно-матеріальних цінностей, забезпечення цілісності та всебічності їх відображення у системі обліку та спрямовується на усунення дублювання (рис. 2.1).

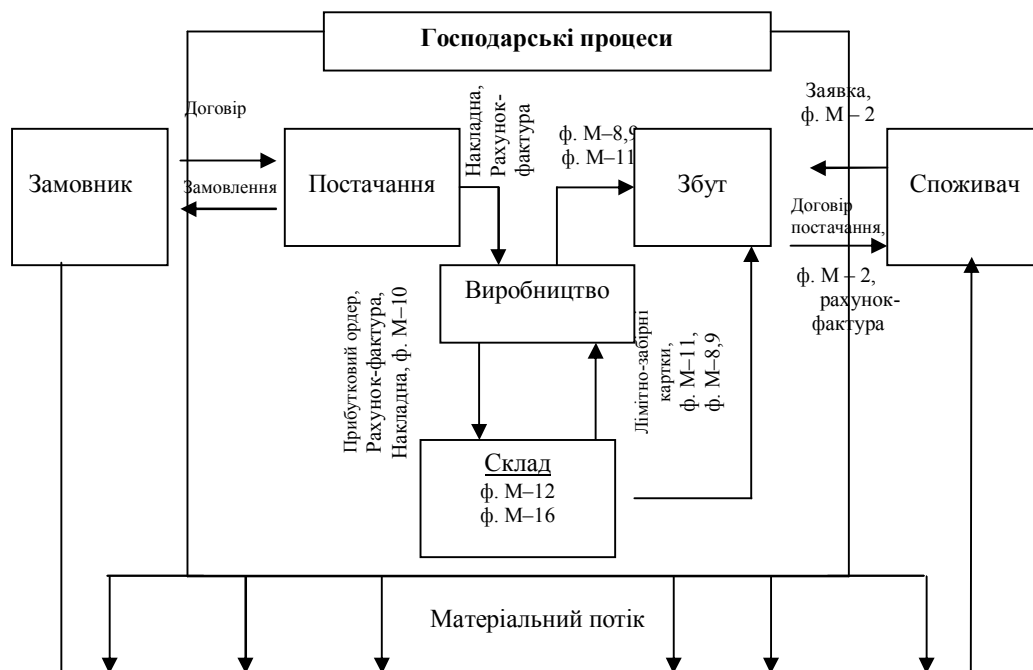


Рис. 2.1. Документальне забезпечення процесу управління матеріальними запасами

Примітка. Побудовано самостійно.

Переважає більшість існуючих облікових носіїв первинної інформації – типові й уніфіковані.

Матеріальні запаси надходять на склади целюлозно-паперових підприємств з різних джерел: від постачальників відповідно з укладеними договорами на поставку, де зазначено найменування матеріальних запасів, обсяги й терміни поставок, ціни, способи доставки та інші дані; від оприбуткування запасів, виготовлених у своїх виробничих підрозділах; від повернення запасів з виробничих підрозділів на склади; оприбуткування відходів виробництва; залишків, виявлених при інвентаризації; оприбуткування запасів, отриманих від ліквідації основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів; надходження через підзвітних осіб.

Особливістю сучасного функціонування підприємств целюлозно-паперової промисловості України, як свідчать проведені дослідження, є те, що велику частину матеріальних запасів вони отримують з Росії. Це впливає на організацію обліку, адже у процесі здійснення операцій з іншими країнами, в тому числі з Росією, виникають зовнішньоекономічні відносини, що в бухгалтерському обліку призводить до необхідності використання іноземної валюти і виникнення у зв'язку з цим курсових різниць. Росія є основним постачальником целюлози, а частина макулатури імпортується з Польщі.

Основною сировиною, необхідною для здійснення виробничих процесів підприємств целюлозно-паперової промисловості, є целюлоза, деревина, макулатура, каолін, клей каніфольний, глинозем, крохмаль, друкарські фарби та ін.

Серед таких запасів у досліджуваній промисловості за технологічними особливостями розмежовують волокна (наприклад, деревна маса, целюлоза СФА білена, целюлоза СФІ небілена) та композиційні матеріали (каолін, глинозем, перкол-352, імпринт, гідрокол, барвник, біоцид, апіклін OR-N-0-32, апіклін SR-A-0-1, апіфоб та ін.)

Кожна господарська операція щодо надходження запасів повинна бути оформлена відповідним первинним документом визначеної форми. Документи можуть бути однорядковими чи багаторядковими, що залежить від способу обробки даних про рух матеріалів. Однорядкові документи фіксують лише одну операцію;

при ручній обробці їх зручно групувати за номенклатурними номерами оприбуткованих запасів. Багаторядкові документи фіксують багато номенклатурних номерів запасів, що зручно для введення даних у комп'ютер. З метою зменшення документообороту доцільно застосовувати багаторядкові документи. Відсутність заповнених обов'язкових реквізитів робить документи недійсними, а при ревізії вони вважаються такими, що не мають юридичної сили.

Матеріальні цінності надходять від постачальників разом із супровідними документами, з яких видно коли, в якому обсязі, якої якості, за якою ціною вони відправлені. Працівники відділу постачання перевіряють цю інформацію та порівнюють її з умовами договору. Якщо між даними договору та фактичними даними постачальника немає розходжень, то матеріальні цінності приймаються завідувачем складу, який кожний номенклатурний номер цінностей записує у прибутковий ордер (ф. М-4).

Приймання запасів при доставці автотранспортом оформляється товарно-транспортною накладною, в якій завідувач складу проставляє штамп і зазначає, що всі матеріальні цінності прийняті ним на склад. Ця накладна є підставою для подальшого відображення факту надходжень цінностей у відповідних картках складського обліку, а прибуткові ордери можуть уже не вестися.

Відповідно до Закону України "Про податок на додану вартість" постачальник повинен видати покупцеві, крім загальноприйнятих документів (рахунки-фактури, накладні), податкову накладну, форму і порядок якої затвердила Головна податкова адміністрація України. В цій накладній, крім вартості матеріальних цінностей, відображається ставка та сума податку на додану вартість. Лише така накладна дає право покупцеві, як зареєстрованому платнику податку отримати податковий кредит зі сплати податку на додану вартість при придбанні матеріальних цінностей, робіт чи послуг.

Оцінюючи в цілому позитивно таку форму, слід зазначити, що дещо некоректним є відображення у графі 7 цього документа тих самих сум, які відображені в графі 6. Певна річ підсумовування за розділами по графі 7 є підставою для розрахунку величини податку на додану вартість, але логічніше було б після

граф 5 (кількість) та 6 (ціна) дати наступній графі назву “Сума без ПДВ”, а далі подати зміст за назвами нині діючих граф 7, 8, 9, 10 та 11.

При цьому суми ПДВ будуть розраховані для кожного найменування матеріалів (номенклатурі поставки), а вся інша інформація залишиться без змін.

Акт про приймання матеріалів складається комісією, куди входить комірник, представник відділу постачання, бухгалтер та інші, а також незацікавлена особа. Акт є підставою для оприбуткування фактичної наявності матеріальних цінностей.

У всіх випадках при одержанні від сторонніх організацій вантажів експедитор повинен пред'явити довіреність (ф. М-2), де зазначається прізвище, ім'я, по батькові, реквізити паспорта, перелік цінностей та їх кількість; вона також містить підпис пред'явника і завірена печаткою та підписом керівника організації. Надходження вантажів від постачальників реєструється у спеціальному журналі (ф. М-1).

Надходження на склад матеріальних цінностей від власних виробничих підрозділів оприбутковується на основі накладних (ф. М-13). Так само оформляється продукція допоміжних та обслуговуючих виробництв, матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, відходи від браку, невикористані у виробництві матеріали, металобрухт.

Цінності, які надійшли за договором на зберігання від сторонніх організацій або фізичних осіб чи помилково відправлені на адресу підприємства, оприбутковуються на основі супровідних документів і їх облік ведеться на забалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”.

Відпуск зі складу матеріальних цінностей у виробництво оформляється лімітно-забірними картками, які виписуються на основі даних про випуск продукції та норм витрачання цінностей на одиницю випуску за затвердженими нормами. У лімітно-забірних картках, котрі виписуються на кожне найменування цінностей, вказується ліміт відпуску цінностей у натуральному вираженні (т, кг, м² тощо), а також дата, кількість відпущеного матеріалу та залишок ліміту після кожного запису про відпуск.

Лімітно-забірні картки виписуються у 2-х примірниках, один з них – у завідувача складу, другий – в одержувача матеріалів. При відпуску завідувач складу робить запис в обох примірниках й обмінюється підписами з одержувачем, що забезпечує ідентичність даних. Лімітно-забірні картки служать для контролю за дотриманням норм відпуску цінностей, забезпечують скорочення кількості документів, спрощують процес обробки даних первинного обліку.

На окремих досліджуваних підприємствах целюлозно-паперової промисловості використовуються лімітно-забірні картки двох видів (ф.№ М-8 та ф. № М-9).

У табл. 2.1. узагальнено інформацію щодо використання первинних документів з обліку запасів на досліджуваних підприємствах.

Таблиця 2.1

Типові форми документів з обліку запасів, які використовуються підприємствами целюлозно-паперової промисловості

Підприємство	Первинні документи*								
	Ф. № М-4	Ф. № М-12	Ф. № М-16	Ф. № М-8	Ф. № М-9	Ф. № М-10	Ф. № М-11	Ф. № М-20	Рахунок - фактура
ВАТ “Київський КПК”	+	+	-	+	-	-	+	+	+
ВАТ “Корюківська ФТП”	+	+	-	-	+	+	-	+	+
ВАТ “Жидачівський ЦПК”	+	+	+	+	-	-	+	+	+
ВАТ “Дніпропетровська ПФ”	+	+	-	-	+	+	+	+	+
ВАТ “Понінківський КПК”	+	+	-	-	+	+	+	+	+
ВАТ “Ізмаїльський ЦКК”	+	+	+	-	+	+	-	+	+
ВАТ “Малинська ПФ”	+	+	+	+	-	+	-	+	+
ВАТ “Львівкартон-пласт”	+	+	+	+	-	+	-	+	+
ВАТ “Рубіжанський КТК”	+	+	+	+	-	-	+	+	+

* Ф. № М-4 – Прибутковий ордер

Ф. № М-12 – Картка складського обліку матеріалів

Ф. № М-16 – Матеріальний ярлик

Ф. № М-8 – Лімітно-забірна картка

Ф. № М-9 – Лімітно-забірна картка

Ф. № М-10 – Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів

Ф. № М-11 – Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів

Ф. № М-20 – Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей.

Примітка. Побудовано самостійно.

Відповідно до наведеної в таблиці 2.1 інформації пропонуємо використовувати такий підхід до вибору форм первинної документації для підприємств целюлозно-паперової промисловості (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види матеріальних запасів та рекомендовані форми первинних документів для обліку їх внутрішнього і зовнішнього переміщення

Вид матеріальних запасів	Рекомендований первинний документ	Призначення та обґрунтування вибору первинного документа
Внутрішнє переміщення		
Целюлоза (за видами) Макулатура (за видами) Деревна маса	Ф. № М-8	Для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів за один місяць. Для габаритних видів матеріальних запасів
Хімікати: мочевина, кислота соляна, хлорид алюмінію та ін. шкідливі, отруйні й небезпечні речовини	Ф. № М-8 Ф. № М-9	Для багаторазового відпуску у випадку відсутності спеціального приміщення для зберігання. Рекомендуємо використовувати також сигнальний колір документа. За наявності відповідного місця зберігання
Інші хімікати	Ф. № М-9	Для малогабаритних матеріальних цінностей, що є безпечними для людини
Силікат-глиба	Ф. № М-8	У зв'язку з великими габаритами
Пакувальні матеріали	Ф. № М-11, або видаткова накладна	Для переміщення зі складів у виробництво. Чинником вибору є технологічний процес і його тривалість
Зовнішнє переміщення		
Макулатура (за видами)	Ф. № М-4	При отриманні цінностей безпосередньо в цехи (наприклад макулатурно-хімічний цех). За умови добре налагодженого постачання й відсутності порушень термінів постачання, вказаних у договорах.
Макулатура (за видами)	Ф. № М-20	Для відпуску матеріальних цінностей контрагентам. Рекомендуємо використовувати також сигнальний колір документа у зв'язку з недоцільністю такої операції
Інші матеріальні запаси	Ф. № М-4	При отриманні цінностей від постачальників у випадку незначної номенклатури та обсягів.
На всі види цінностей	Видаткова накладна	За умови застосування автоматизованої системи обліку.
Целюлоза (за видами) Макулатура (за видами) Деревна маса Інші матеріали	Залізнична накладна	При використанні послуг залізниці для транспортування. Рекомендуємо для легкозаймистих і вогнебезпечних цінностей робити відповідні позначення на документі (наприклад "легкозаймистий")

Примітка. Побудовано самостійно.

Проведені дослідження свідчать, що на целюлозно-паперових підприємствах у лімітно-забірних картках іноді не вказується ліміт. Це свідчить про недоліки у процесах нормування витрат матеріальних запасів.

Несправедливо забута нині система нормування та нормативний метод обліку починають актуалізуватися. Важливим є той факт, що за умов нормативного методу калькулювання враховується технологія виробництва [186, с. 261]. Крім того, наявність норм витрат задовольняє потреби планування, обліку та аналізу, що дає змогу заздалегідь скласти планову калькуляцію продукції, а на її підставі приймати управлінські рішення [164, с. 172].

Як справедливо зазначає В.С. Рудницький [52, с. 599], нормування оборотних засобів – це встановлення оптимальних розмірів оборотних засобів, необхідних для забезпечення безперервного ефективного виробництва. Рух оборотних засобів – це рух від транспортного, складського запасу, незавершеного виробництва до випуску готової продукції та її зберігання на складах. На кожному з цих етапів обороту оборотних засобів для них встановлюється відповідна норма у днях обороту, вартісній та грошовій формах. Розрахунок такої норми на кожному етапі має свої особливості, зумовлені характером виробництва, територіальним розміщенням постачальників сировини, комплектуючих, інших засобів виробництва, географією покупців товарної продукції.

Транспортний запас охоплює оборотні засоби, які відволікаються у підприємства на час перебування оплаченого вантажу в дорозі – від постачальника до складу підприємства-отримувача. Такий запас тим більший, чим далі розташовані постачальники, і навпаки. Необхідні оборотні засоби для транспортного запасу визначають за всіма вантажами, що надходять на склад підприємства, за даними бухгалтерського рахунка „товари в дорозі”. Серед виробничих запасів найважливіше значення має поточний запас, призначений для забезпечення потреб виробництва в період між двома черговими поставками певного виду сировини, матеріалів, палива. Розмір цього запасу визначають множенням середньодобового споживання матеріалу, виду сировини, палива на кількість днів, протягом яких вони надійдуть підприємству. У момент їх надходження спочатку складські, а відтак поточні запаси

є максимальними, але поступово з їх передачею у виробництво вони зменшуються аж до повного їх використання.

Справедлива думка В.С. Рудницького, що постійна сукупна вартість поставок повинна становити половину максимального складського запасу, який визначають за формулою:

$$\sum O_z = C_p \cdot D / 2,$$

де $\sum O_z$ – середній розмір оборотних засобів, необхідних для поточного запасу;

C_p – середньодобове споживання відповідної сировини, матеріалу в тис. грн.;

D – інтервал надходження, кількість днів між поставками [52, с. 599].

Для забезпечення ритмічного, гарантованого безперервного виробництва на підприємстві рекомендуємо створювати страховий запас ресурсів (особливо необхідний в період економічних криз, спаду виробництва, перебоїв у поставках підприємству ресурсів), розміри якого слід визначати на основі аналізу термінів поставок та їх обсягу в попередній період з урахуванням змін в економічному житті суспільства.

Для підприємств целюлозно-паперової промисловості важливим етапом є нормування незавершеного (розпочатого, але незакінченого) виробництва. Тривалість часу від початку до завершення виробництва готової товарної продукції залежить від характеру і технології виробництва, організації праці та ін. У стадії незавершеного виробництва перебувають відповідна частка сировини, матеріалів, комплектуючих, основні виробничі фонди (певний відсоток їх зношення).

Величина необхідних оборотних засобів для незавершеного виробництва залежить від: а). обсягу середньодобового випуску продукції за фабрично-заводською собівартістю СВП; б) тривалості виробничого циклу; коефіцієнта нарощування витрат незавершеного виробництва внаслідок підвищення цін на ресурси, який визначають як відношення собівартості незавершеного виробництва до готової товарної продукції [52, с. 599].

Достатньо зваженим є підхід В. С. Рудницького щодо обчислення величини оборотних засобів у незавершеному виробництві. Він рекомендує з цією метою

використовувати такі формули: $O_3 = V_p \cdot T_{вц} \cdot K_p$; тривалість виробничого циклу в календарних днях ($T_{вц}$) визначають за формулою:

$$T_{вц} = \sum T_{ч} + \sum T_{ко} + \sum T_{пп} + \sum T_{стр} + \sum M_o,$$

де $\sum T_{ч}$ – сумарний технологічний час на виготовлення готової продукції;

$\sum T_{ко}$ – сумарний час на здійснення контрольних операцій;

$\sum T_{пп}$ – сумарний час перебування виробу під впливом природних чинників (сушіння деревини та ін.);

$\sum T_{стр}$ – сумарний час на переміщення виробу з одного цеху в інший по всьому виробничому ланцюгу;

$\sum M_o$ – сумарний між операційний час (сумарні втрати часу, пов'язані з перезмінами, вихідними, святковими днями).

Тривалість виробничого циклу обчислюють з урахуванням можливих змін у технології виробництва, організації, умов праці, інших чинників, що впливають на нього. Завершальна стадія – нормування залишків товарної продукції, частково в цехах.

Готова продукція нерідко потребує додаткового часу для приведення її до кондиції – розважування, пакування, накопичення певної кількості для відправки споживачам. Необхідні оборотні засоби для зберігання товарних запасів на складах готової продукції (ЗТП) визначають величиною собівартості середньодобового випуску товарної продукції (C_3), тривалістю її перебування на складах ($T_{скл}$) і часом, необхідним для транспортування продукції від складу до станції відправлення та часом на оформлення транспортних і розрахункових документів, подання їх у банк ($T_{оф}$). Загальна формула визначення залишків товарної продукції у вартісній формі має такий вигляд: $O_{зтп} = C_3 + (T_{скл} + T_{оф})$.

Норму запасу в днях встановлюють за видами і групами продукції залежно від диференціації норм. Загальний обсяг необхідних ресурсів складається з суми визначеного обсягу у виробничих, страхових запасах, нормативу незавершеного виробництва і нормативу залишків готової (товарної) продукції в сумі і днях обороту [52, с. 599].

З метою забезпечення системи управління матеріальними запасами та їх аналітичного обліку автором запропоновано на підприємствах целюлозно-паперової промисловості складати „Розшифровку витрат матеріалів за видами продукції”. Форму такого первинного документа запропоновано у вигляді таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Розшифровка витрат матеріалів на папір газетний м. А (45 г/м²)

Найменування матеріалів	Одиниця виміру	Норма витрат	Ціна за тону	Сума (грн. коп.)
Деревна маса	Кг/ т	823	1199	986,58
Целюлоза СФА білена	Кг/ т	0	3400	0,00
Целюлоза СФІ небілена	Кг/ т	225	2790	625,50
Разом волокна:				1612,08
Каолін (30)	Кг/ т	1048		0,00
Глинозем (10)	Кг/ т	0	1254	0,00
Перкол - 352 (0,05)	Кг/ т	0	1138	0,00
Імпрінт	Кг/ т	0	32806	0,00
Гідрокол	Кг/ т	0	19437	0,00
Барвник	Кг/ т	0	6675	0,00
Біоцид	Кг/ т	0,05	109126	5,46
Апіклін ОК-М-0-32	Кг/ т	0	34179	0,00
Апіклін 5К-А-0-1	Кг/ т	0,3	44000	13,20
Апіфоб	Кг/ т	0,014	32000	0,45
Разом: композиція	грн.	0	6500	0,00
Теплоенергія	Гкал/ т			1631,18
Електроенергія	КВт.год.	1,19	133,02	158,29
Вода виробнича	т	649	218,98	142,12
Разом енергії	грн.	0,028	214,95	6,02
				306,43

Примітка. Побудовано самостійно.

Вважаємо за доцільне впровадження в облікову практику досліджуваних підприємств елементів нормативного методу. При цьому надлімітний відпуск матеріалів слід здійснювати на основі спеціальних вимог, які відрізняються від звичайних іншим кольором (червоною смугою) і в яких необхідно відображати факти заміни матеріалів з розрахунком перевитрат чи економії порівняно з нормами, із зазначенням причин відхилень та осіб, що їх допустили.

У системі аналітичного обліку надзвичайно важливе значення має сортовий (складський, кількісний) облік залишків, надходження та витрачання матеріальних

цінностей, який здійснюється за допомогою карток складського обліку (форма М-12) і становить основу бухгалтерського обліку.

Якщо складський облік ведеться з порушенням встановлених вимог, це може ускладнити процес бухгалтерської обробки документів і паралізувати зусилля бухгалтерів отримати повну, неупереджену, точну інформацію про витрачання матеріалів на виробництво і складання фінансової звітності. Тому, складський облік запасів є початковою стадією обліку матеріалів.

На складі облік ведеться в кількісному вираженні, але, враховуючи те, що на досліджуваних підприємствах для списання виробничих запасів використовують метод середньозваженої собівартості та метод FIFO, то доцільно перейти на автоматизований облік матеріалів, при якому у табличній формі документу, складеного в автоматизованому режимі повинні бути такі реквізити, як:

- фактична наявність;
- норма на одиницю продукції;
- ціна;
- загальна вартість та ін.

Ця форма має містити інформацію про кількість витрачених матеріальних цінностей і їх залишок на кінець робочого дня (зміни). В умовах автоматизації це можна зробити в табличній формі Excel, а також запрограмувати у випадку досягнення критичної (нормативної) величини запасів на складі сигнальним кольором.

Картки складського обліку виписуються на кожне найменування, сорт, розмір, профіль, марку окремо. Картка – основа обліку. У ній групуються операції з надходження та витрачання конкретного виду матеріалів і визначається залишок після кожного запису. Представник бухгалтерії повинен не рідше одного разу на тиждень відвідувати склад і перевіряти правильність записів у картках і виведення залишків.

Характерною особливістю більшості матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, є наявність низки специфічних показників (гладкість, вологість, засміченість, число склейок тощо) (табл. 2.4).

**Основні специфічні характеристики матеріальних запасів підприємств
целюлозно-паперової промисловості**

№ з/п	Найменування, характеристика	Кількісні показники
ПАПІР ГАЗЕТНИЙ, м.А		
1.	Маса паперу площею 1м.кв., г	45(+1.5;- 2)
2.	Щільність г/см.куб., н/м	0,59
3.	Розривна довжина в маш. напрямку, км; н/м	3100
4.	Гладкість на кожній стороні с, н/м	45
5.	Вологість, %	8±2
6.	Засміченість: число смітинок на м ² пл. від 1,5-2мм ²	8
7.	Число склейок, н/б	1 в 1 рулоні

Примітка. Побудовано самостійно.

Більшість із зазначених характеристик можна розмежувати шляхом віднесення запасів до того чи іншого сорту та відображенням їх у графі 7 „Картки складського обліку”. Проте в цьому первинному документі не передбачено такої важливої характеристики, як вологість, яка в кінцевому підсумку має значний вплив на вихід готової продукції та її якість.

Для усунення вказаного недоліку та уникнення завищення маси специфічних матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості шляхом завищення вологості рекомендуємо у картку складського обліку додати графу “Базова / фактична вологість”.

Для забезпечення ефективного прийняття управлінських рішень організація руху носіїв облікової інформації повинна забезпечувати мінімальний час між здійсненням господарського факту та одержанням необхідних даних органами управління, а також використання найсучасніших методів і засобів збирання та узагальнення первинної облікової інформації, прогнозування та подальшого регулювання, контролю за додержанням термінів виконання фінансово-господарських операцій.

Найпоширенішим є графічний метод організації руху носіїв інформації. Однак в окремих випадках застосовують також і описовий (текстовий метод). Доцільно також використовувати графіки табличної форми. В індивідуальних

(подокументних) графіках фіксують за підметом – види робіт, за присудком – служби, структурні підрозділи (посади осіб, які виконують роботу), терміни виконання та деякі інші характеристики.

У зведених графіках планують тільки найважливіші шляхи просування документів від оперативних працівників до бухгалтера, до передачі в архів. Зведені графіки складають загалом по господарству, за топологічною ознакою (облік запасів), за темами (надходження запасів, відпуск матеріалів). Зведені графіки з обліку запасів – це таблиці, де у підметі вказано назву всіх первинних документів, з яких визначають операції, а у присудку – служби, структурні підрозділи, осіб, які працюватимуть над документом, терміни обробки, види процесів обробки.

Загальні питання методики та техніки організації ведення обліку відображені у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положеннях (Стандартах) бухгалтерського обліку, інструкціях.

Оскільки в них не передбачено врахування специфічних особливостей конкретного підприємства, то вони повинні бути відображені в наказі про облікову політику.

Конкретизація обов’язків служб, посадових осіб, термінів, методики формування облікових реєстрів та деякі інші питання здійснюються у посадових інструкціях, які, крім того, сприяють покращанню та упорядкуванню робіт зі складання звітних форм. Посадові інструкції та графіки документообігу повинні затверджуватися керівним органом підприємства (а не власником) і бути важливими елементами облікової політики підприємства. У сучасних умовах господарювання нерідко власник і керівний орган підприємства – це різні особи.

2.2. Оптимізація фінансового обліку запасів

У сучасній обліково-економічній літературі питання організації фінансового обліку висвітлюються та дискутуються доволі широко. В основу визначення поняття “організація обліку” переважна більшість авторів покладає його належність до

функцій управління. В. В. та Сопко В. П. Завгородній стверджують, що “бухгалтерський облік, контроль і аналіз – це специфічні види управлінської роботи – як функції управління – є складниками загальної трудової діяльності людей у сфері управління. Щодо організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу це означає розгляд їх як систем у загальній інформаційній системі управління підприємством. Тобто розглядати їх слід як системи, котрі перебувають у безперервному русі (змінюються), розвитку, взаємопов’язані та взаємозумовлені ” [165, с. 45].

Одночасно вказані автори зазначають, що бухгалтерський облік може бути описаний як технологічна система, що організаційно формує певну послідовну систему етапів відповідного процесу: вхід до системи (первинний облік), процес системи (поточний облік) і вихід із системи (узагальнюючий (підсумковий) облік).

Щодо матеріальних запасів, то вказані твердження деталізуються такими складовими, як:

- організація складського обліку, яка охоплює формування номенклатур і класифікацію запасів, первинний облік руху запасів, формування внутрішньої звітності про витрачання запасів матеріально-відповідальними особами;

- організація обліку запасів, що є у виробництві, котра охоплює формування інформації про обсяги фактично витрачених запасів на виробництво в даний (дискретний) момент часу;

- організація обліку запасів у бухгалтерії підприємства, яка включає реєстрацію даних первинного обліку у відомостях витрачання запасів, групування та перегрупування таких даних, підготовку інформації для здійснення контролю і формування звітності.

Вивчення діючої практики, а також існуючих наукових публікацій свідчать, що зазначені питання стосовно целюлозно-паперової промисловості практично не розглядаються, хоча питання організації та методики обліку запасів на підприємствах переробної промисловості досліджувалися досить активно.

Т. М. Сторожук вважає, що організацію обліку запасів доцільно розглядати у розрізі таких аспектів:

- а). фінансовий, управлінський та податковий облік запасів;
- б). документальне оформлення наявності та руху запасів за всіма стадіями (придбання, переробка, реалізація);
- в). облік запасів за місцями їх зберігання та використання (склади, кладові, цехи);
- г). оцінка запасів на всіх стадіях їх просування й організація обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- д). синтетичний та аналітичний облік запасів у бухгалтерії (системи, форми обліку, рахунки першого, другого та третього порядку, реєстри обліку);
- е). організація роботи облікового апарату, що стосується обліку запасів (бухгалтери, матеріально відповідальні особи тощо) [168].

Погоджуючись із такою позицією автора, слід зазначити, що окремі рекомендації для целюлозно-паперової галузі необхідно уточнити. Насамперед необхідно зауважити, що, перша та п'ята складові надзвичайно тісно пов'язані між собою, адже, скажімо, фінансовий облік охоплює синтетичний та аналітичний облік запасів, а тому виокремити це як складову недоцільно. Аналогічний висновок стосується і документального оформлення наявності та руху запасів за всіма стадіями (придбання, переробка, реалізація) і обліку запасів за місцями їх зберігання та використання (склади, кладові, цехи тощо). Все це стосується і включається до фінансового обліку. З іншого боку вказані вищеназваним автором складові краще вживати не відокремлено, а у складі організації фінансового обліку. Такий порядок буде правомірнішим.

Практика свідчить, що чіткої межі між технологічними етапами обліку немає і встановлювати її, вважаємо, недоцільно, а як вказує В. В. Сопко та В. П. Завгородній, формування первинних даних, здобутих у результаті перевірки, вимірювання, оцінювання об'єкта управління, сягає далеко за межі суто первинного обліку, торкаючись складних технічних, технологічних, економічних, правових питань, розв'язання яких потребує відповідної організації [166, с. 21].

У зв'язку з цим доцільно розглядати організацію обліку запасів також комплексно, формуючи відповідні рекомендації з урахуванням технологічно поєднаних і взаємопов'язаних між собою процесів.

Першим етапом організації, як було визначено вище, є первинний облік. Однією з найвагоміших складових цього етапу є складський облік матеріалів, як важлива складова системи управління, яка забезпечує контроль за зберіганням матеріальних цінностей підприємства.

Вивчивши структуру системи управління Жидачівського целюлозно-паперового комбінату, слід зазначити, що вона повністю відповідає вимогам сучасних підходів, у тому числі й логістичних (Додаток Д).

Сукупність обслуговуючих підрозділів створюють виробничу інфраструктуру, основним завданням якої є:

- підтримання технологічного й енергетичного обладнання у робочому стані;
- забезпечення ритмічної роботи підприємства та збереження матеріальних ресурсів;
- створення умов швидкого пристосування до змін на ринку.

Складське господарство – важливий об'єкт управління. Основними завданнями складського господарства є:

- своєчасне забезпечення виробництва сировиною, матеріалами, запасними частинами, комплектуючими;
- забезпечення збереження матеріально-технічної продукції на складах;
- зниження затрат, пов'язаних зі здійсненням складських операцій та з утриманням складів.

У процесі виконання цих завдань складське господарство виконує такі функції:

- нагромадження матеріальних ресурсів в обсязі і номенклатурі для забезпечення ритмічної роботи підприємства;
- підтримання належного рівня зберігання й облік матеріальних ресурсів та готової продукції;

– планомірне, безперервне і комплексне забезпечення цехів та відділів матеріальними ресурсами;

– підготовка матеріальних ресурсів до їх використання на робочих місцях.

Складське господарство – це складна система із складів, обладнань та приладів, необхідних для зберігання, штабелювання, переміщення вантажів.

Структура складського господарства формується під впливом кількох чинників, головними з яких є: номенклатура матеріалів, що споживаються, вид, рівень спеціалізації та обсяги виробництва. Різні види складів підприємства класифікуються відповідно до їх призначення на:

– матеріальні – зберігання запасів матеріалів, сировини, комплектуючих, що надходять на підприємство ззовні; вони підпорядковані відділу матеріально-технічного постачання;

– виробничі – зберігання напівфабрикатів власного виготовлення; до них належать центральний інструментальний склад, склади запасних частин та устаткування;

– збутові – зберігання відходів, готової продукції та відходів, що підлягають реалізації.

Завезення матеріалів на склад здійснюється згідно з оперативними планами відділу матеріально-технічного постачання. Матеріали, що надходять, обов'язково підлягають кількісному та якісному контролю. Кількісний контроль передбачає перевірку відповідності кількості, обсягу та номенклатури матеріалів записам у супроводжуючих документах. Якісний – встановлення відповідності отриманих вантажів технічним умовам, стандартам, зразкам, що обумовлені договорами постачання. Розміщення та зберігання матеріальних ресурсів на складах може здійснюватися трьома способами: сортове, за партіями та комплектами.

Сортове розміщення передбачає закріплення за кожним видом матеріалів постійного певного місця зберігання. Зберігання за партіями ресурсів передбачає, що кожна партія матеріалів, яка надходить на підприємство, зберігається окремо від попередньої. Комплектне розміщення є різновидом сортового і передбачає розміщення комплектуючих матеріалів, що відпускаються на робочі місця.

Складський облік на підприємствах целюлозно-паперової промисловості організовують за видами запасів, що зберігаються, та за кількістю матеріальних цінностей. Але в сучасних умовах, особливо з урахуванням рекомендацій щодо оцінки запасів при їх вибутті, виникає об'єктивна необхідність організації складського обліку за партіями надходження матеріальних цінностей.

Ще однією особливістю організації складського обліку целюлозно-паперових підприємств є наявність широкої мережі власних структур, які займаються заготівлею сировини, з метою зниження ризику у поставках сировини. Переважно такі структури забезпечують процес виробництва макулатурою та лісом. Зокрема на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” пункти заготівлі макулатури працюють у дев'яти областях Західної України і на 40% забезпечують потребу комбінату в цій сировині. Керівництво підприємства вважає перспективним такий напрямок діяльності і планує збільшити забезпечення макулатурою власними силами до 70–80%.

У стратегічних планах сформовано також підхід щодо забезпечення комбінату лісосировиною. Для цього створено групу підприємств “Укрпромліс”, яка в подальшому має займатися заготівлею та посадкою лісу, забезпечуючи ним виробництво. Таким чином, в організаційному плані вже сформована ціла мережа взаємозалежних підприємств, діяльність яких потрібно координувати.

Враховуючи цей факт, складське господарство включає не лише ті склади, які є на території комбінату, а й має складські приміщення, розташовані на відокремленій від підприємства території. Така ситуація вимагає формування спільної інформаційної бази про наявність і рух матеріальних ресурсів.

В організаційному плані в цьому випадку доцільно виходити з того, що кожному виду матеріальних цінностей необхідно присвоїти номенклатурний номер, який повинен проставлятися у всіх первинних документах. Перші три цифри номенклатурного номера мали б означати номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі та номер складу (в даному випадку необхідно сформувати порядковість нумерації усіх наявних складських приміщень). За цими номерами мусить вестися і бухгалтерський

облік матеріальних цінностей, що дозволить проводити кількісну звірку даних оперативного складського та аналітичного -обліку.

В умовах автоматизації, а для підприємств целюлозно-паперової галузі, які мають складну організаційну структуру – це об'єктивна необхідність, електронно-обчислювальна машина сама зіставляє одержаний залишок (після кожної реєстрації даних того чи іншого первинного документа) з нормою запасу і може готувати документацію для наступного замовлення матеріальних ресурсів.

Слід зазначити, що на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” як і на низці інших підприємств встановлені номенклатури матеріальних запасів за трьома групами: перша – сировина і покупні напівфабрикати, друга – готова продукція, напівфабрикати власного виробництва та третя – допоміжні матеріали, МШП, товари, запчастини.

Поставка йде за кожним цехом, де є власний сировинний склад. В кожному цеху є обліковець-контролер, який відповідає за рух запасів на складі. Відпуск сировини у виробництво здійснюється за нормами витрат, які розробляє технічний відділ.

Найпрогресивнішим і раціональним методом обліку матеріальних запасів, який використовується досліджуваними підприємствами, є сальдовий метод.

Основні принципи сальдового методу такі:

- за допомогою карток складського обліку здійснюється перевірка вірогідності даних щодо кількісного обліку на складі;
- постійний контроль правильності та своєчасності відображення в первинних документах операцій, пов'язаних з рухом матеріальних цінностей на складі;
- здійснення обліку руху матеріальних цінностей тільки в грошовому виразі за групами цінностей і за місцями їх зберігання;
- періодичне узгодження інформації складського та бухгалтерського обліку щодо наявності та руху запасів шляхом порівняння їх залишків у натуральних вимірниках за даними складського обліку з даними бухгалтерського обліку.

Добитися повного дотримання цих принципів на великих целюлозно-паперових підприємствах практично неможливо, адже здійснення контролю

працівниками бухгалтерії, наприклад, на віддаленому складі, де збирають макулатуру, вимагає їх відрядження на місце зберігання. Це додаткові витрати, які не завжди виправдані.

Пропонуємо вирішити цю проблему, запровадивши автоматизовану інформаційну систему обліку, яка б базувалася на використанні форм документації, властивої сальдовому методу в поєднанні з елементами нормативного методу (в частині кількісних показників). З цією метою доцільно використати програмне забезпечення, яке б дало змогу оперативно виявляти непродуктивні відхилення та досягнення критичного обсягу запасів.

У цьому випадку автоматизації підлягає і система аналітичного обліку. Однак такий підхід вимагає врахування особливостей сортового (складського, кількісного) обліку залишків, надходження та витрачання матеріальних цінностей, який здійснюється за допомогою карток складського обліку (форма М-12). Якщо складський облік ведеться з порушенням встановлених вимог, то це може ускладнити процес бухгалтерської обробки документів і отримання повної, неупередженої, точної інформації про витрачання матеріалів на виробництво, а також складання фінансової звітності.

Отже, складський облік запасів є початковою стадією обліку.

На підставі документів з оприбуткування матеріалів (вторинної сировини, целюлози, палива, запчастин, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо) складається реєстр прибуткових документів, а на підставі документів, які підтверджують витрачання, – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться такі реквізити:

- період, за який складено реєстри (тиждень, декада, місяць),
- назви документів (прибутковий ордер, накладна, акт приймання матеріалів, транспортна накладна та ін.);
- номери документів та їх загальна кількість;
- підписи завідувача складу, який складає реєстр та бухгалтера, котрий приймає реєстри.

Регістри виписуються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий з прикладеними до нього документами здається на обробку в бухгалтерію. У випадку, коли документ втрачено, можна встановити вину комірника чи бухгалтера на підставі даних відповідного реєстру документів.

Приймаючи реєстри, бухгалтер повинен перевірити правильність записів у картках складського обліку всіх документів та виведення залишків. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки “контроль”.

Здані реєстри обробляються в бухгалтерії таким чином: прикладені первинні документи групуються за окремими ознаками, які визначаються в бухгалтерії: наприклад, основні, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини та ін. Якщо номенклатура (перелік найменувань) дуже велика, то матеріали поділяються на окремі підгрупи – лісові матеріали, текстильні, електротехнічні та ін. Виокремлення таких груп залежить від конкретних умов і необхідне для подальшої роботи бухгалтера для виявлення помилок та їх швидкого пошуку й виправлення. Документи групуються за видами матеріалів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру.

Після запису у реєстрі виводяться обороти з надходження і витрачання за місяць, а також залишки на кінець місяця. Оскільки в картках складського обліку відображаються, як правило, тільки кількісні показники, а в нагромаджувальних відомостях – сумарні показники руху матеріалів, то виникає необхідність узгодження даних складського і бухгалтерського обліку. Для перевірки правильності відображення даних на складі застосовується сальдова відомість або книга залишків матеріалів. У ній записуються матеріали в розрізі окремих видів і груп матеріальних цінностей. У кінці кожного місяця комірник переносить залишки на кінець місяця у книгу залишків матеріалів, яку передає в бухгалтерію. Бухгалтер проставляє ціни за кожним найменуванням матеріалів і знаходить залишок у сумарному вираженні як результат множення кількісних значень на відповідні ціни.

Якщо виявляються розбіжності між підсумком у цілому за групою матеріалів, які показані в книзі залишків, і сумою, показаною у нагромаджувальній відомості,

то це свідчить про помилки. Винуватцями помилок можуть бути як завідувач складу, так і працівник бухгалтерії. Тому треба ще раз перевірити правильність перенесення даних з документів у картки складського обліку за групою матеріалів, у якій виявлено розбіжності. Перевіряється також правильність обробки регістрів здачі документів і складання нагромаджувальної відомості.

Якщо типових або уніфікованих форм первинних документів, необхідних для належного інформаційного забезпечення управління матеріальними запасами немає, то слід розробляти власні форми. При цьому необхідно керуватися загальними вимогами і методичними рекомендаціями, додержуватися вимог законодавчих актів. Для підвищення інформативності первинних документів реквізити, які опрацьовуються одним обліковим працівником доцільно розміщувати з врахуванням важливості показників, їх аналітичності, порядку використання в процесі подальшої обробки інформації та формування наступних облікових документів.

Необхідно також визначити належність документа до топологічної ділянки обліку, характер призначення, склад потрібних документів, рух у процесі обробки, осіб, які мають брати участь в обробці, кількість примірників.

Організація бухгалтерського обліку запасів у бухгалтерії передбачає, перш за все, вибір системи (моделі) обліку запасів – періодичної чи постійної.

Вибір системи має бути зазначений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності визначаються на певну звітну дату. При організації обліку запасів за періодичною системою важливо визначити звітний період, тобто періодичність проведення інвентаризації запасів з метою визначення залишків на кінець звітного періоду. Постійна система обліку характеризується тим, що рух та залишки запасів визначаються станом на кінець робочого дня.

Значний вплив на форми поточного обліку мають показники звітності. Для того, щоб з даних поточного обліку з найменшими затратами праці, часу та коштів заповнити форми звітності, при розробці форм поточного обліку, попередньо вибирають показники звітності. У досліджуваній галузі такими показниками можуть

бути кількісні одиниці, адже в умовах інфляції та зміни цін, забезпечення аналітичності вартісних показників вимагає проведення їх детального аналізу та оцінки.

У цьому контексті для організації обліку запасів велике значення має визначення одиниці обліку матеріальних запасів та її відповідність усім життєвим стадіям виробничого циклу.

Крім облікових працівників організацію обліку запасів за місцями їх зберігання та використання забезпечують матеріально-відповідальні особи, завідувачі цехів, дільниць. Тому важливо правильно розмежувати функції між вказаними працівниками та встановити до компетенцій якого структурного підрозділу відноситиметься виконання певної обліково-управлінської операції. Розроблений у дисертації підхід з цього питання узагальнено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Обліково-управлінські функції, пов'язані з процесами використання матеріальних запасів відповідальні особи та структурні підрозділи

№ з/п	Функції управління	Структурні підрозділи	Відповідальні особи	Рекомендовані автором форми документації
1.	Нормування, планування, аналіз і визначення потреб у матеріалах та сировині в цілому на підприємстві та на робочих місцях	Планово-економічний відділ	Економіст з нормування, планування	Розрахунок норм витрат матеріальних запасів. Розрахунок планової потреби в запасах. Планова калькуляція. Аналіз альтернативних варіантів та заміників сировини і матеріалів (з метою пошуку резервів раціоналізації використання ресурсів). Доповідна управлінська записка (рекомендації щодо удосконалення норм)
2.	Контроль витрат запасів і відповідність їх нормам та лімітам	Бухгалтерія, центри виникнення витрат	Головний бухгалтер, обліковець	Доповідна записка керівника структурного підрозділу, сигнальна картка або аналітична записка
3.	Організація внутрішнього маневрування запасами	Відділ матеріально-технічного постачання, виробничі підрозділи	Менеджер	Графік маршруту матеріалопотоків

4.	Організація збереження і використання вторинних запасів	Склад	Завідувач складу	Оперативна інформація про вторинні ресурси та рекомендації щодо їх використання
5.	Організація використання матеріальних запасів	Цех та інші виробничі підрозділи	Начальник цеху	Змінний звіт

Примітка. Побудовано самостійно.

Слід зауважити, що ще на початковій стадії організації обліку запасів головному бухгалтеру необхідно скласти, узгодити та затвердити керівництвом списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також взяти зразки їх підписів. Поновлення таких списків повинно здійснюватись щорічно перед затвердженням наказу про облікову політику підприємства та протягом року – за необхідності (при внесенні чи вилученні зі списку певних осіб).

Крім того, для ефективної організації праці облікових працівників з обліку запасів повинні бути розроблені посадові інструкції та графік документообігу з відміткою відповідальних осіб за всіма стадіями руху документів з обліку запасів. При цьому потрібно урахувувати, що в обліковому процесі переміщуються не тільки первинні документи, а й облікові реєстри та окремі форми звітності. Так, журнал № 3 можуть заповнювати два облікові працівники (з обліку запасів та з обліку розрахунків), а перенесення та зведення даних у Головній книзі здійснює третя особа.

Важливе завдання оптимальної організації документообороту з обліку руху запасів є забезпечення надходження інформації від каналів її передачі до облікових осередків (виконавців). Ці канали по-різному можуть агрегувати – від фіксації кожного окремого носія облікової інформації (тобто документа) до узагальненої характеристики потоків інформації (реєстри у вигляді звітів). Справа в тому, що в обліковому процесі документи нерідко передаються з однієї операції на іншу не окремо, а цілими пачками.

Обираючи напрямки удосконалення організації та методики обліку запасів, слід вирішити проблеми вдосконалення:

- оцінки;
- системи документування;
- порядку відображення руху запасів у системі бухгалтерських рахунків;
- інформаційно-аналітичної системи управління запасами та їх планування;
- нормування запасів й оптимізації обсягів замовлень;
- складського обліку та внутрішнього контролю запасів тощо.

Щодо першого напрямку, то слід зауважити, що детальніша система оцінки запасів описана в першому розділі цього дослідження.

З приводу іншої проблеми, визначеної як такої, що виникає при розробці напрямків удосконалення обліку запасів, а саме удосконалення системи документування, то частково вона вже розглянута нами у п. 2.1. Однак йшлося лише про систему первинного документування, а не про організацію обліку запасів загалом. У цьому випадку слід зазначити наступне. Підприємства целюлозно-паперової промисловості у своїй практиці для узагальнення облікової інформації використовують журнальну форму обліку. Більшість облікових і навіть технологічних процесів автоматизована.

Розглядаючи цю форму обліку як найпоширенішу, слід вказати на таку її незручність, як складність отримання інформації про записи, відображені за дебетом окремого рахунка, без використання відповідних відомостей. Форма Відомості 5.1, яка використовується в практиці обліку целюлозно-паперових підприємств, не забезпечує належної інформації стосовно факту оплати запасів, оскільки джерело їх надходження на підприємство може бути різним (отримані від постачальників за умовами наступної або попередньої оплати, в обмін на подібні активи, як внесок до статутного капіталу тощо). Отримання інформації щодо надходження (вибуття) грошових коштів в процесі придбання (реалізації) запасів з інших облікових регістрів на сьогоднішній день не забезпечується належним чином.

У випадку ведення бухгалтерського обліку без використання автоматизованої обробки економічної інформації реєстри обліку в більшості випадків є об'ємними та незручними в опрацюванні, передбачають ймовірність виникнення помилок. Прогресивні програмні продукти щодо ведення обліку операцій з матеріальними

запасами, запропоновані вітчизняному користувачу, як правило, не мають зазначених недоліків. Вони дають змогу отримати інформацію про наявність матеріальних цінностей та їх реалізацію у будь-якому вираженні: кількісному, вартісному, за матеріально відповідальними особами.

У системі рахунків облік запасів здійснюють на синтетичному рахунку 20 “Виробничі запаси”. Цей рахунок має 9 субрахунків, але в досліджуваній галузі вони підлягають аналітичній деталізації.

У Додатку 3 подано витяг з робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку, які використовуються у процесі відображення операцій з матеріальними запасами.

Слід зауважити, що окремі субрахунки, які використовуються в практиці обліку, не завжди відповідають економічній сутності матеріального запасу. Нижче наведено витяг з переліку рахунків, які використовуються для обліку матеріальних запасів на прикладі Жидачівського целюлозно-паперового комбінату (додаток Ж) (табл. 2.6).

Неправомірно використання для обліку стрічки поліпропіленової, стрічки липкої двосторонньої та ін. (див. гр. 2 табл. 2.6) субрахунка 201 “Сировина і матеріали”, оскільки ці цінності слід відносити до тари й тарних матеріалів і відповідно обліковувати на субрахунку 204 “Тара і тарні матеріали”.

Таблиця 2.6

Витяг з переліку рахунків, які використовуються для обліку матеріальних запасів на Жидачівському целюлозно-паперовому комбінаті

Шифр рахунка (аналітичного рахунка)	Найменування матеріальних запасів
201.23	Стрічка поліпропіленова, стрічка липка двостороння, плівка „стретч”, плівка термозбіжна, коврики діелектричні та ін.
207	Автовимикач (S-3B63, 30125A та ін.)
221	Рукавиці діелектричні, ящик NRP-12

Примітка. Побудовано самостійно.

Для обліку МШП призначений окремий рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. У П(С)БО 2 “Баланс” зазначено, що у статті балансу “Виробничі запаси” слід показувати вартість запасів сировини, основних і

допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в процесі нормального операційного циклу. Про МШП у цій статті нічого не згадується. Отже, питання віднесення чи не віднесення малоцінних та швидкозношуваних предметів до складу виробничих запасів не актуальне. Втім окремої статті “Малоцінні та швидкозношувані предмети” у новому балансі на відміну від старого не передбачено. Невже, так трапилось, що із загальновідомого поняття “МШП” утворилося два нові: “малоцінні необоротні матеріальні активи” і “малоцінні та швидкозношувані предмети” [71, с. 189].

У Плані рахунків для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачений рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. Більше того, рахунок 22 у Плані рахунків належить до рахунків класу 2 “Запаси”, а отже, у формі № 1 “Баланс” буде відображатися у розділі II “Оборотні активи”.

Ще одна проблема – проблема збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів, тобто тих предметів, що їх відображають на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, а згідно з пунктом 23 П(С)БО 9 вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, “... вилучається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідними особами протягом терміну їх фактичного використання” [132].

Для організації аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, особливо на таких великих підприємствах, як ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат”, можна скористатись методами, що їх застосовували раніше, і доволі докладну інформацію про що можна знайти у давно розроблених документах з бухгалтерського обліку.

Зокрема за основу можна взяти для аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів метод постійного запасу або метод обмінного фонду (другий варіант Основних положень з обліку малоцінних і швидкозношуваних інструментів та пристосувань в експлуатації, затверджених наказом колишнього

Міністерства фінансів СРСР від 09.09.1959 р. № 276), але з врахуванням вимог П(С)БО 7 і П(С)БО 9, а також нового Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Суть цього методу зводиться до того, що в аналітичному і синтетичному обліку відображають лише ті операції, які призводять до зміни залишків малоцінних та швидкозношуваних предметів у матеріально відповідальних осіб, за винятком операцій пов'язаних з обліком руху інструментів, що містять алмази і дорогоцінні метали.

Облік за принципом обмінного фонду порівняно з варіантом їх обліку на основі відображення усіх операцій в аналітичному та синтетичному обліку має наступні переваги.

1. Значно скорочується робота з ведення карток в інструментально-роздавальних коморах, рознесення й уточнення записів у них порівняно з даними бухгалтерського обліку, оскільки операції з обміну непридатних інструментів та предметів на придатні у них не відображаються.

2. Комірники інструментально-роздавальних комор, звільнені від трудомісткої роботи, за записами у картках операцій з вибуття і поповнення запасів інструментів, отримують можливість оптимальніше використати робочий час для виконання обов'язків з утриманням в порядку інструментального цеху і кращого обслуговування виробничих потреб.

3. Використання однієї картотеки протягом кількох років у зв'язку з тим, що в картках обліку інструментів відображають тільки нечисельні операції, спричинені періодичною заміною норм запасу.

4. Відбувається істотне скорочення первинної документації за операціями між інструментально-роздавальними коморами та центрально-інструментальними складами, оскільки її здебільшого замінюють єдиним прибутково - видатковим документом – актом обміну.

5. Відпадає необхідність складати акти на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів, які вже списані під час видачі й відображені у кількісному обліку.

6. Найголовніше – втрачений і поламаний інструмент виявляється в тому періоді, коли це сталося, і оперативно вживаються необхідні заходи.

Порядок списання малоцінного і швидкозношуваного інвентаря (рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”), встановлений Інструкцією № 291 також створює певні труднощі. У випадку виявлення факту розкрадання інструментів або їх поломки з вини працівника підприємство має подати інформацію про залишкову вартість викрадених чи зіпсованих інструментів до органів розслідування або суду. А яку довідку може підготувати бухгалтер, якщо ці інструменти вже не мають залишкової вартості?

При організації аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві слід враховувати і цей аспект проблеми, тобто в аналітичному обліку повинні зберігатись дані про вартість предметів, на підставі яких буде формуватись сума претензії, яку пред’являтимуть винній особі.

Наступною складовою матеріальних запасів є готова продукція, до якої на підприємствах целюлозно-паперової промисловості відносять: папір газетний м. А, Б, О (маса 45,5 – 48,8 г/м²); папір газетний кольоровий м. А, Б; обгортковий м. Є, Ж, Д, А; папір для гофрування м. Б-1, Б-2, Б-3 (маса 112 – 150 г/м²); папір для розмножувальної техніки м. А-1; картон тарний для плоских шарів гофрованого картону м. К-1ДС-2 (маса 125 – 175г/м²); картон палітурний м.ПКС; картон коробковий м. КК-1, КК-2; картон покрівельний; картон склеєний м. КС-1, КС-2; ящики для упаковки масла із склеєного картону; гофрокартон м. Т-21 - Т-24; ящики з гофрокартону; тара горбкувата для яєць та ін.

При цьому на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” припадає близько 30 відсотків ринку гофротари, а на Рубіжанський та Обухівський картонно-паперовий комбінати разом узяті – 70 відсотків. ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” – єдиний вітчизняний виробник-монополіст целюлози і газетного паперу.

Виробництво високоякісної продукції можливе завдяки раціональній організаційній структурі підприємства. Це – багатопрофільне підприємство із замкнутим виробничим циклом, який починається з переробки привізної сировини і

закінчується готовою продукцією. Комбінат може виробляти такі види продукції: папір – газетний, писальний, шпалерний, офсетний, обкладинковий, обгортковий, для гофрування, основи для пакувальних видів продукції; картон – тарний, склеєний, коробковий; вироби – ящики з гофрокартону, гофрокартон технічного призначення з двохконтурним друком, тара горбкувата для яєць.

На виробничих потужностях ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” може вироблятись картон коробковий, покрівельний, ящики для упаковки масла, картон склеєний.

Основні види продукції на ВАТ „Малинська паперова фабрика”: папір, картон, вироби з картону і паперу, товари народного споживання, послуги промислового характеру.

На ВАТ „Рубіжненський картонно-тарний комбінат” працюють два основних виробництва: картонно-паперовий завод, який виробляє картон для плоских шарів гофрованого картону, папір для гофрування та завод з виробництва гофротари, який виробляє гофрований картон і тару з гофрованого картону.

ВАТ „Понінківський картонно-паперовий комбінат” – підприємство, до складу якого входять: паперово-картонне виробництво; цех тепловодопостачання; ремонтна служба; транспортний цех; електроцех; макулатурний цех. Виробництво на ВАТ „Понінківський КПК” паперу писального, офсетного, обгорткового, паперу для гофрування проводиться щорічно. Виробництво зошитів та палітурного картону, який використовується для підручників, має сезонний характер і проводиться у літні місяці. Вироблена продукція реалізується в Україні.

Перелік основних видів продукції, яка виробляється ВАТ “Донецьк-Вторма” подано у таблиці 2.7.

На ВАТ “Донецьк – Вторма” запроваджують ERP - систему. З 2006 року успішно функціонує блок “Постачання”, який охоплює повний цикл купівлі товарно-матеріальних цінностей, починаючи від заявки, яка поступає у відділ постачання для отримання матеріалів на складі, до їх обліку і передачі у виробництво. Так тут отримують оперативну інформацію про хід виконання заявки. Проводяться роботи по запуску блоків „Збут” і „Юридичний відділ”.

Продукція, яка випускається на ВАТ “Донецьк –Вторма”

№ з/п	Найменування продукції	Марка	Відповідність ДЕСТ	Маса, г/м².
1.	Папір для гофрування	Б – 2	7377-85	112
2.	Папір для гофрування	Б – 2	7377 – 85	125
3.	Папір для гофрування	Б – 2	7377 – 85	140
4.	Папір для гофрування	Б – 3	7377 – 85	100
5.	Папір для гофрування	Б – 3	7377 – 85	112
6.	Папір для гофрування	Б – 3	7377 – 85	125
7.	Папір для гофрування	Б – 3	7377 – 85	140
8.	Папір для гофрування	Б – 3	7377 – 85	160
9.	Картон для плоских шарів	К – 3	7420 – 89	175
10.	Картон для плоских шарів	К – 3	ТУ	150

Примітка: Побудовано на основі: [104, с. 60].

Підприємство працює у постійному ритмі і планує свою роботу заздалегідь, використовуючи сучасні логістичні схеми, завдяки чому складські запаси мінімізовані. Прагнення до світових стандартів організації виробництва привели підприємство до усвідомлення необхідності автоматизації обліку всіх операцій, починаючи з приймання макулатури і закінчуючи відвантаженням готової продукції. Виконана велика робота з оптимізації управління бізнес- процесами, реорганізується менеджмент підприємства. Проведена структуризація ризиків як від дії зовнішніх чинників, так і внутрішньої неузгодженості між підрозділами. Це дає можливість точно і своєчасно поставляти замовникам продукцію високої якості.

Таким чином, керівники ВАТ “Донецьк–Вторма” намагаються автоматизувати рутинну механічну працю працівників і звести до мінімуму вплив так званого “людського чинника”. Наприклад, формування заявок на багаторозхідні матеріали і комплектуючі проходить на комбінаті автоматично.

Київський картонно-паперовий комбінат є одним з найбільших підприємств в Європі з випуску продукції з вторинної сировини. Серед целюлозно-паперових підприємств України комбінат виробляє 20% тарного картону, 50% туалетного паперу, 90% коробкового картону.

Результати діяльності підприємств целюлозно-паперової промисловості за 2005 – 2008 р. подано в Додатку К.

Основними видами продукції, яка виробляється підприємствами целюлозно-паперової промисловості є папір і картон, гофротара.

З точки зору методики та організації обліку запасів важливе значення має класифікація паперу. У 50 – 90 роках ХХ століття папір поділяли на класи за призначенням і позначали ці класи буквами: А – для друку, Б – для письма, У – креслярсько-малювальні, Д – цигаркові і т. д. Друковані папери, у свою чергу, поділялися на газетні, книжково-журнальні, репродукційні, картографічні, документні, обгорткові, папери-основи, шпалерні та інші. Склад кожного різновиду паперу визначався Держстандартом. Так, газетний папір містив 25% сульфітної невібіленої целюлози і 75% білої деревної маси.

Книжково-журнальний папір був якіснішим і містив від 35% до 100% целюлози. Його поділяли за призначенням на друкарський (звичайний і тонкий – бібліотечний друк), літографський, офсетний і для глибокого друку.

Картон випускали шести типів: для поліграфії призначався палітурний картон, що позначався буквою М. Його якість залежала від сировини: вироблялися бурий деревний, солом'яний, макулатурний, ганчірковий картони. Пізніше з'явився хромерзац.

Розглянутий вище розподіл продукції на групи за призначенням застарілий, втім на міжнародну класифікацію вітчизняна целюлозно-паперова промисловість не перейшла і дотепер.

У зв'язку зі вступом України до світової організації торгівлі (СОТ) змінюються вимоги до стандартизації, кодифікації та класифікації паперу і картону.

Міжнародна класифікація на перше місце ставить не призначення, а склад паперу або картону. Наприклад, перша буква в кодовому позначенні пакувального картону вказує на вид поверхневої обробки. Картон без покриття позначається латинською буквою U, картон з класичним (шаберним) крейдуванням – буквою G, чистоцелюлозні з литим крейдованим покриттям – буквою A. Друга літера в кодовому позначенні вказує на основу композиції (Z – вибілена целюлоза, N – невібілена целюлоза, C – деревна маса, T – макулатурний картон хромерзац „триплекс”, D – макулатурний картон хромерзац „дуплекс”). Поряд ставиться

цифра, яка вказує на колір або пухкість. І поліграфістам в усьому світі зрозуміло, що UD2 – це макулатурний картон хромерзац середньої пухкості з сірим зворотом, а DN4 – картон з невибіленої целюлози з коричневим зворотом [71, с. 190-191].

Введення стандартної системи позначень – нагальна потреба, але практично ніхто не займається її вирішенням. Відповідне шифрування можна використати для визначення шифру аналітичного рахунку обліку готової продукції, адже автоматизовані системи обліку передбачають можливість використання буквено-цифрової формалізації інформації.

Проблемним і невирішеним залишається такий організаційний аспект, як нормування відходів паперу (в т. ч. при друкуванні). Дещо в цьому плані робить НДЦ „Економіка” (Науково-дослідний центр управління, економіки та інформатики): там, приміром, розроблені нові норми відходів паперу при друкуванні газет на рулонних офсетних машинах. Але не лише науково-дослідні центри повинні займатися такими проблемами, вони в першу чергу повинні вирішуватися на практичному рівні підприємствами целюлозно-паперової промисловості.

Україні необхідно прийняти міжнародну класифікацію паперу, що дасть змогу вирішити іншу методичну проблему – проблему встановлення субрахунків бухгалтерського обліку до рахунку 26 “Готова продукція”. Вироблення науково обґрунтованих норм витрачання сировини і матеріалів на виробництво паперу забезпечить можливість оперативного контролю за перевитратами чи втратами.

Врахування пропозицій (в т. ч. щодо класифікації запасів) вимагає внесення уточнень до робочого Плану рахунків підприємств целюлозно-паперової промисловості, тобто зміни схеми синтетичного обліку матеріалів.

Вказані підприємства належать до тих, де складна організаційна структура, технологія виробництва має низку особливостей, матеріальні запаси також є специфічними, доцільним буде встановлення і деталізація аналітичних ознак синтетичних рахунків обліку.

Оскільки підприємства целюлозно-паперової промисловості застосовують автоматизовані системи обробки обліково-аналітичної інформації виникає

необхідність уточнити робочий план рахунків у десятковій системі нумерації субрахунків та аналітичних рахунків з врахуванням особливостей технології виробництва, специфіки матеріальних запасів та вказаних вище пропозицій щодо їх класифікації.

У таблиці 2.8 подано рекомендований підхід до формалізації (шифрів) аналітичних ознак для автоматизованої системи обліку сировини і матеріалів.

Таблиця 2.8

Рекомендовані аналітичні ознаки та шифри аналітичних рахунків обліку сировини і матеріалів (201)

Група	Підгрупа	Деталізація підгрупи	Шифр рахунка
Целюлоза білена	Целюлоза облагороджена Целюлоза високого виходу Напівцелюлоза		2020101001
			2020102001
			2020102001
Целюлоза небілена	Целюлоза облагороджена Целюлоза високого виходу Напівцелюлоза		2020201001
			2020202001
			2020203001
Деревна маса	Деревна маса Термомеханічна маса Хіміко-термомеханічна маса Хіміко-механічна маса		2010301001
			2010302001
			2010303001
			2010304001
Макулатурне волокно			2010401001
Недеревна рослинна сировина	Довговолокнуна	а) стебла технічних культур (льону, конопель, ріпаку, кенафу, бавовни, соняшнику) б) дикоростучі рослини (тростина, рогіз, очерет)	2010511001
			2010512001
	Коротковолокниста	а) солома злакових культур (пшениці, жита, рису); б) льоно-конопляні та бавовняні відходи (коротке волокно та костриця); в) переспілі рослини для годування тварин (кукурудза, канарник)	2010611001
			2010612001
			2010613001

Примітка. Побудовано самостійно.

Останні три знаки у шифрі рахунків означають номер складу.

Застосування щодо целюлози субрахунку 202 “Покупні напівфабрикати” обумовлене тим, що у більшості випадків целюлоза, яка використовується досліджуваними підприємствами, закуповується у постачальників (в т. ч. і зарубіжних). У випадку її виробництва на самих целюлозно-паперових комбінатах і подальшому використанні у виробництві готової паперової продукції доцільно використовувати субрахунок 201 “Сировина і матеріали”.

Рекомендований підхід щодо синтетичного і аналітичного обліку запасів сприятиме забезпеченню можливості формування баз оперативних даних про наявність матеріальних запасів за їх деталізованими групами, матеріально-відповідальними особами та складами. Такий підхід забезпечить економію робочого часу на встановлення обсягів запасів після отримання звітів матеріально-відповідальних осіб, а також значно пришвидчить і поліпшить процес управління матеріальними цінностями.

Принагідно слід зауважити, що залежно від величини підприємства звітність матеріально-відповідальних осіб формується в автоматизованому, або в ручному режимі. Так, на ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” завдяки застосуванню автоматизованої інформаційної системи є можливість здійснювати швидке звіряння даних звітів з даними бухгалтерського обліку. Це забезпечується застосуванням відомості про переміщення матеріальних запасів з центрального складу в кладові та інші склади, а також у виробництво.

Відомість про переміщення матеріальних запасів має такі графи: дата, рахунок (дебет і кредит), номер, назва цінностей, одиниці виміру, ціна, кількість, сума. Формується ця відомість по вертикалі за підрозділами (матеріально відповідальними особами, складами і кладовими). Проте її незручність у тому, що для визначення загальних запасів конкретного виду цінностей слід робити вибірку по всіх складах, знайти загальну суму та кількість. У випадку застосування цих рекомендацій щодо аналітичних рахунків для обліку матеріальних запасів достатньо буде лише в автоматичному режимі задати функціональне завдання з формування загальних підсумків за рахунками.

Вирішення проблем удосконалення методики та організації обліку матеріальних запасів безумовно матиме певний фінансовий ефект. Однак формування єдиної обліково-управлінської моделі оптимізації матеріальних запасів охоплює значно ширше коло питань, ніж ті, що вирішуються з допомогою фінансового обліку. У зв'язку з цим, дослідження методики управління матеріальними запасами, використання аналітичних розрахунків для цих потреб – важливий та актуальний напрямок наукових розробок.

2.3. Організація обліку запасів в управлінні матеріалопотоками

В сучасних умовах зростає роль кожної господарської операції, кожного процесу у створенні можливості підвищення ефективності, прибутковості й рентабельності діяльності підприємств целюлозно-паперової промисловості. У зв'язку з цим важливо забезпечувати персональну відповідальність за стан використання матеріальних запасів на кожному робочому місці. Від того, як буде організоване збереження матеріальних ресурсів на підприємствах, доставка і використання їх на робочих місцях залежить ефективність роботи підприємства. Тому завдання управлінських структур полягає в забезпеченні економії ресурсів та розробці заходів з питань ефективного їх використання.

Загалом, як зазначає М. С. Пушкар, підприємство, як складна економічна система, характеризується наявністю великої кількості підсистем та елементів. Однією з найскладніших вважається підсистема виробництва продукції. Відповідно виробничий або операційний менеджмент пов'язують з функціонуванням взаємопов'язаних елементів, що відображають технічне обслуговування, організацію, управління виробництвом, ціноутворення, витрати та багато інших.

У процесі операційної діяльності виконавці здійснюють окремі дії у певному порядку і послідовності від запуску матеріальних ресурсів до випуску готової продукції [148, с. 237].

Управління діями виконавців стосується процесів проектування, планування, узгодження, контролю усіх засобів, процесів і видів діяльності, необхідних для перетворення праці, капіталу, матеріалів, енергії та професійних навичок у товари й послуги для задоволення потреб споживачів [149].

Особливе значення у процесі управління матеріалопотоками має управлінський облік.

Л. В. Нападовська визначає систему управлінського обліку важливим інструментом ефективної діяльності підприємства, покликаним забезпечити координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення стратегічних цілей управління [111].

Можна розмежувати дві кардинальні точки зору вітчизняних науковців щодо управлінського обліку:

– управлінський облік – окремий вид обліку, який має право на існування, оскільки відіграє важливу роль у діяльності суб'єктів господарювання та управління;

– управлінський облік є продовженням фінансового обліку.

Не вдаючись до вирішення проблем і обґрунтування позицій різних авторів, зазначимо, що нам більше імпонує перша думка, а тому обґрунтування М. С. Пушкаря вважаємо достатніми. Він стверджує, що управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку й надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією [144].

Управлінський облік – це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів, а головним критерієм організації управлінського обліку є корисність одержуваної інформації для оцінки, контролю та прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік, як зазначає С. Ф. Голов, надає інформацію для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;

- оцінки ефективності діяльності;
- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень [35].

Основне завдання управлінського обліку – забезпечення вимірювання усіх аспектів діяльності підприємства та подання їх у такій інтерпретації, яка необхідна управлінню для прийняття рішень, що дають найефективніші фінансові результати.

Якщо виходити з давнього класичного твердження щодо чинників виробництва (праця, капітал, земля) та деталізувати їх з урахуванням сучасних підходів, то можна визначити наступні ресурсні складові забезпечення життєдіяльності суб'єкта господарювання: праця, капітал (в т. ч. фінансовий і основний (основні засоби)), інформація, технології, сировина і матеріали. Таким чином, під систему управлінського обліку підпадають і матеріальні запаси, які є об'єктом дисертаційного дослідження.

Проте вирішення питань управлінського обліку матеріальних запасів як і інших ресурсних складових виробництва вимагає врахування конкретних особливостей та специфіки суб'єктів господарювання. Оскільки основною характерною рисою матеріальних запасів целюлозно-паперових підприємств є значні обсяги їх споживання за умов нестачі вітчизняної сировини й матеріалів, то слід підтримати думку О. В. Крушельницької, яка стверджує, що всі заходи повинні зводитися до:

- 1) впровадження ресурсозберігаючих і маловідходних технологій;
- 2) організації обліку витрат матеріалів і сировини в цехах, бригадах;
- 3) заміни дефіцитних ресурсів та використання вторинних ресурсів і відходів виробництва;
- 4) організації збереження, видачі та доставки ресурсів до робочих місць;
- 5) розробки графіків маршруту руху матеріалопотоків [78, с. 95–96].

Щонайменше три з вищевказаних складових мають безпосереднє відношення до організації управлінського обліку (друга, третя та четверта).

При організації управлінського обліку матеріальних запасів доцільно врахувати такі чинники:

- тип виробництва (масове, великосерійне, середньосерійне, малосерійне та індивідуальне);
- тривалість виробничого циклу;
- гнучкість виробництва, тобто його здатність до швидкого переоснащення для випуску нових видів продукції;
- характеристика технологічних процесів.

Перелічені чинники визначають особливості організації управлінського обліку та процесу управління матеріальними запасами в цілому.

Досліджувані підприємства целюлозно-паперової промисловості характеризуються як масові або великосерійні виробництва, при яких використовується великий обсяг матеріальних ресурсів, але обмеженої номенклатури.

У цьому випадку процес споживання має стабільний і регламентований характер і ним можна управляти як за допомогою уже існуючих, так і новостворених структурних підрозділів.

Першочерговим завданням управлінського обліку є встановлення науково обґрунтованих норм витрат матеріальних запасів і розробка на цій основі планів обсягів запасів та їх закупок.

Норма в сучасній економічній літературі визначається як максимально допустима кількість ресурсів, що може бути витрачена в конкретних умовах для виробництва одиниці продукції або обсягу робіт. Стабільні норми – важливий елемент управління. Вони мають бути науково обґрунтовані, відповідати наявному рівню розвитку технічного оснащення підприємства, а також враховувати можливості науково-технічного прогресу.

Однак на досліджуваних підприємствах, особливо ВАТ “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат”, питанням переоснащення та модернізації виробництва приділяється незначна увага, про що свідчать дані, наведені у додатку М.

Для безперервної роботи підприємств слід завжди мати достатню кількість матеріалів кожного виду. Іншими словами, менеджери повинні знати норми витрат

кожного матеріалу, що йде на виготовлення продукції. Є два методи визначення потреби в матеріалах, один з них базується на прогнозуванні збуту, інший – на вивчені набутого досвіду.

Метод прогнозування збуту. На багатьох целюлозно-паперових підприємствах визначення потреб виробництва ґрунтується безпосередньо на прогнозуванні збуту. На кожний вид паперово-целюлозної продукції, що випускається, готується перелік потрібних для виробництва матеріалів, сировини, напівфабрикатів (з позначенням їх кількості). Щоб визначити загальну потребу в матеріалах, необхідно норму витрат на кожний виріб помножити на заплановану кількість виробів. В результаті визначається загальна потреба в матеріалах з кожного виду виробів.

Метод обліку досвіду минулого (ретроспективний метод). Цей метод визначення виробничих потреб базується здебільшого на даних обліку минулого, ніж на прогнозуванні збуту. Якщо будь-який матеріал витрачався протягом минулого року чи іншого репрезентативного періоду, приміром, з розрахунку 100 одиниць на місяць, то доволі ймовірно, що в найближчому майбутньому він буде використовуватися тими ж темпами, адже целюлозно-паперове виробництво не характеризується значними сезонними коливаннями. Якщо ж рівень виробництва очікується більш високим чи, навпаки, більш низьким, ніж за минулий період, то отримані дані відповідно коригуються за допомогою коефіцієнтів у вигляді відсотків змін, що передбачаються.

Загалом метод, що базується на досвіді минулого, не настільки точний, як метод прогнозування збуту. Зміни в асортименті і конструкції виробів можуть негативно вплинути на результати, розраховані цим методом. До того ж, він не враховує належним чином зрушення в рівнях виробництва.

Багато підприємств використовує обсяго-вартісний метод для того, щоб визначити, які запаси повинні контролюватися методом прогнозування збуту, а які – методом обліку попереднього досвіду. В обсяго-вартісному аналізі кількість матеріалів кожного виду, витрачена в минулому році, множиться на його ціну для того, щоб визначити його так звану “грошову цінність”. Такий підхід дуже важливий, оскільки дорожчі запаси повинні контролюватися суворіше. Потреба в

них має визначатися більш точним методом прогнозування збуту, в той час як потреба в мало використовуваних і дешевих запасах може визначатися менш точним і дешевшим способом обліку минулого досвіду. Матеріали, що інтенсивно витрачаються, потрібно замовляти часто – можливо, кожного місяця, для того, щоб зменшити суму капіталу, вкладеного в запас, і прискорити їх оборотність. Контроль має бути зосереджений там, де він себе виправдовує, – на більш дорогих виробничих запасах. Якщо витрачається менше часу на контроль дешевих запасів, тоді буде змога більше часу приділяти тій ділянці, яка дійсно компенсує виробничі затрати.

Оскільки запаси целюлозно-паперових підприємств розподіляються на багато класифікаційних груп (більше, ніж дві), то доцільно застосовувати добре відому систему аналізу “ABC”, в основі якої – відкритий у 1897 році закон Парето, відомий як правило “80–20”. Згідно з цим законом у більшості випадків незначна кількість елементів (20%), що складають сутність певного явища, на 80% зумовлюють його виникнення [167, с. 44].

Стосовно управління матеріальними запасами, то метод ABC є способом нормування і контролю стану запасів, який полягає в розбитті номенклатури N, реалізованих товарно-матеріальних цінностей на три нерівнопотужних підмножини A, B, C на основі певного формального алгоритму [151].

ABC-аналіз включає кілька етапів. Спочатку складають перелік матеріалів, де зазначають їх ціну, кількість і вартість. Тоді розміщують усі записи у порядку зростання вартості і підраховують вартість матеріалів наростаючим підсумком у грошовому виразі і у відсотках до загальної суми витрат. Після цього буде видно, яка сума витрат припадає на які види матеріалів.

Вирішення проблеми ефективного управління запасами часто полягає саме в тому, щоб менше контролювати дешеві запаси і зосереджувати всю увагу на найдорожчих, хоча це не означає, що дешеві запаси повинні бути безконтрольними.

Для визначення потреби у виробничих запасах можна використати ряд формул. Так, кількість перехідних запасів визначають за формулою:

$$V = H \cdot T, \quad (2.2)$$

де V – обсяг виробничих запасів;

H – середня норма продажу цих запасів на певний період часу;

T – час на транспортування.

Оптимальний обсяг замовленої партії запасів (O_o) доцільно визначати за формулою:

$$O_o = P \cdot H - Z, \quad (2.3)$$

де P – потреба матеріальних запасів для виробництва;

H – норматив запасу;

Z – залишок запасів на складі.

При цьому позитивним буде використання досвіду Жидачівського целюлозно-паперового комбінату щодо формування бюджету придбання, приклад якого подано у Додатку Л.

Зі зростанням масштабів виробництва зростає кількість використовуваних матеріалів, сировини, потреба в електроенергії, транспорті, в складах, збільшується залежність його від виробничої інфраструктури. Це визначає необхідність розвитку комплексу обслуговуючих допоміжних цехів, служб і виробництв, які забезпечують оптимальні умови для основного виробництва.

Метою оперативного управління виробництвом є забезпечення суворого виконання заданого плану виробництва продукції за кількістю та номенклатурою у встановлені терміни на основі раціонального використання виробничих ресурсів.

Закономірності руху матеріальних ресурсів від їх виробників до споживачів зумовлюють об'єктивну необхідність утворення запасів на різних стадіях їх обігу. Сформовані запаси забезпечують постійність і безперервність обігу, гарантують споживачеві задоволення його повсякденних потреб у матеріальних ресурсах.

Оскільки матеріальні запаси целюлозно-паперових підприємств належать до об'єктів, що потребують великих капіталовкладень, і тому мають суттєвий вплив на формування їх облікової політики. Проте багато суб'єктів господарювання не приділяє цьому належної уваги і постійно недооцінює майбутні потреби в наявних

запасах. Через це підприємства мають проблему в тому, що їм доводиться вкладати у матеріальні запаси більший обсяг капіталу, ніж передбачалося.

При управлінні матеріальними запасами в целюлозно-паперовій галузі важливе значення має визначення мети щодо створення запасів певних видів матеріалів, які слід мати на складах, а також визначення їх обсягу і з погляду на ці завдання розглядати питання потреби в матеріалах. Більшість підприємств прагне до того, щоб забезпечити:

- постійну готовність до виконання замовлень та передачі запасів у виробництво;
- мінімальні вкладення в запаси грошової готівки;
- мінімальний ризик;
- простоту поповнення запасів;
- безперервний стійкий хід виробництва.

Підприємство завжди повинно володіти достатньою кількістю наявних матеріалів, щоб бути здатним без затримки виконувати замовлення і підтримувати ритмічний хід виробництва, однак не слід вкладати значні кошти для створення надмірних запасів, які будуть даремно залежуватись на складі і в коморах. Одночасно вони прагнуть мати якомога більше вільних коштів шляхом прискорення оборотності запасів.

Підприємствам целюлозно-паперової галузі доцільно застосовувати систему “точно в термін”, яка передбачає зберігання незначного обсягу запасу товарно-матеріальних цінностей. Створення та зберігання запасів потребують значних витрат, і щорічна їх сума перевищує чверть вартості самих запасів. А тому необхідно управляти запасами, щоб зазначені витрати були мінімальними і забезпечувався той рівень обслуговування та задоволення запитів клієнтів, який сприяє економічному розвитку підприємства.

Різновидом системи „точно в термін” є система „KANBAN”. Сутність системи KANBAN у тому, що всі виробничі підрозділи заводу, включаючи лінії кінцевого складання, забезпечуються матеріальними ресурсами лише в тій кількості й у такі терміни, які необхідні для виконання заданого підрозділом-споживачем замовлення.

Таким чином, на відміну від традиційного підходу до виробництва структурний підрозділ-виробник не має загального жорсткого графіка виробництва, а оптимізує свою роботу в межах замовлення наступного у виробничо-технологічному циклі підрозділу фірми, котра здійснює операції на наступній стадії виробничо-технологічного циклу.

Особливостями такого планування є те, що вся диспетчеризація процесу побудована на горизонтальних зв'язках уздовж всього технологічного ланцюжка, а не на піраміді, характерній для традиційних рішень.

Практичне використання системи KANBAN, а потім її модифікованих версій дає змогу значно поліпшити якість продукції, яка випускається; скоротити логістичний цикл, як наслідок істотно підвищити обертання обігового капіталу фірм; знизити собівартість виробництва; практично вилучити страхові запаси і значно зменшити незавершене виробництво [135, с. 77].

Приймаючи рішення з вибору розміру товарно-матеріальних запасів керівництву целюлозно-паперових підприємств, потрібно врахувати такі витрати.

1. На збереження ресурсів – це доволі об'ємна стаття витрат, яка включає витрати на складське обладнання і приміщення, обробку, страхування, а також витрати, пов'язані зі старінням, знеціненням матеріалів, їх крадіжкою, псуванням тощо.

2. Пов'язані з освоєнням нової продукції. Виготовлення будь-якого нового продукту пов'язане з придбанням певних матеріалів, заповненням документації вилучення попереднього запасу матеріалів.

3. Пов'язані з розміщенням замовлень.

4. Втрати, пов'язані з дефіцитом запасів.

5. Транспортні витрати.

6. Імпортні поставки і час на їх розмитнення.

Для обліку вказаних видів витрат на потреби управління доцільно використовувати відомості внутрішнього призначення, форма яких орієнтовно має включати такі реквізити, як: назва, номер, відповідальна особа, а також графі: вид запасів за групами (на кожну групу доцільно відвести не менше 10 сторінок

відомості), величина партії, визначена перевізником, напрямок перевезення, витрати. Враховуючи, що витрати не є об'єктом даного дослідження, вважаємо за доцільне більше уваги приділити не їм, а тим формам документації, яка необхідна додатково для потреб управління і стосується матеріальних запасів.

Для ефективного управління запасами необхідна інформація про фактичну потребу в них за певними періодами. Графіки динаміки оптимальних обсягів поставки, сформовані в табличному процесорі MS Excel, дадуть змогу врахувати індекси змін за кожним звітним періодом та розрахувати прогностичні обсяги замовлень матеріальних запасів, які матимуть оптимальні значення.

Для уточнення обсягів замовлень також можна використати дані рекомендованої форми Книги обліку фактичних потреб в матеріальних запасах (табл. 2.9).

На підставі розробленої форми можна встановити індекси потреб, виходячи з базового показника, за який доцільно обрати потребу за певний місяць. При цьому для обчислення індексів використовують формулу:

$$I_n = \text{ФП}_n / \text{МП}, \quad (2.4)$$

де I_n – індекс потреби в матеріальних запасах на n -й період;

ФП_n – фактична потреба за n -й період;

МП – базова мінімальна потреба.

Виходячи з даних табл. 2.9, індекс потреби у відходах тканин на ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” у червні 2008 року становив:

$$I_n = 1,33 / 1,0 = 1,33.$$

Розрахований індекс характеризує збільшення потреби у відходах тканин у звітному періоді на 1,33. Аналогічно визначаються інші індекси щодо потреб в матеріальних запасах.

Для точнішого врахування коливань у потребі матеріальних запасів доцільно використати середній показник індексу за низку років (наприклад за 3). Після визначення індексів за усі звітні періоди можна здійснити планування потреби в матеріальних запасах на будь-який конкретний період.

У цьому випадку вважаємо за доцільне врахувати прогнози індекси інфляції для визначення більш реальної вартісної межі запасів.

Для цього використовують формулу:

$$П I = МП \cdot I_n \cdot I_{інфл} + МР, \quad (2.5)$$

де $I_{інфл}$ – індекс інфляції;

$МР$ – мінімальний страховий резерв.

Мінімальний страховий резерв доцільно встановити виходячи з попереднього досвіду щодо втрат і псування цінностей, врахування раптового додаткового замовлення.

Встановлення оптимальної величини запасів і розміру партії продукції, потрібної для повного використання виробничих потужностей підприємства, пов'язане з визначенням мінімальних загальних затрат.

Управління запасами – це забезпечення та підтримування оптимальної кількості й видів матеріальних ресурсів, необхідних для реалізації стратегічного плану підприємства. Важливість управління запасами пояснюється тим, що виробництво – це потік матеріальних ресурсів через процес, який змінює форму цих матеріалів, перетворюючи їх на готову продукцію.

Наявність запасів у постачальників і споживачів є обов'язковою умовою та передумовою безперервного процесу виробництва. Залежно від місця в процесі відтворення і виконання функції матеріальні запаси мають дві форми:

- виробничу (виробничі запаси, запаси матеріалів в обробці);
- товарну (запаси готової продукції на підприємствах, в дорозі тощо).

Обидві частини з точки зору народного господарства є єдиним цілим і перебувають в постійній взаємозалежності. Тому завдання управління – це оптимізація сукупних запасів. Утворення запасів виправдане в розмірах, необхідних для забезпечення безперервного процесу виробництва та обігу, їх кількість має відповідати науково обґрунтованим нормам. Перевищення норми означає іммобілізацію засобів (замороження), зниження запасів проти норми може спричинити зриви виробництва.

Утворення і збереження матеріального запасу пов'язане з мінімізацією витрат на ці процеси.

Оптимальне управління запасами має забезпечити прискорення їх обігу, яке може бути досягнуто:

- за постійного зниження нормативу запасу;
- за оперативного маневрування в залученні до господарського обігу використання наднормативних запасів.

Як свідчить практика, основними об'єктивними чинниками, що впливають на нормативи виробничих запасів, є величина транзитних норм відправлення та питома вага складської форми забезпечення, які, в свою чергу, залежать від рівня розвитку складського господарства. Оптимальним рівнем оборотності запасів для підприємств целюлозно-паперової промисловості, як свідчить практика (за поставками, що гарантують надійність забезпечення споживачів) є 90 днів. Управлінський персонал підприємства зацікавлений в якомога меншому рівні запасів з точки зору оборотного капіталу, у зменшенні загальних витрат, пов'язаних з управлінням запасами і підвищенні віддачі на вкладені в запаси інвестиції. Отже, метою управління матеріальними запасами є мінімізація сукупних витрат із закупівлі і зберігання запасів на підприємстві та економія коштів на організацію поставок та зменшення виробничих витрат, які можуть виникнути внаслідок недостатності необхідних запасів.

Суттєве значення при цьому має встановлений постачальниками і перевізниками мінімальний обсяг партій запасів. Для швидкого отримання такої інформації рекомендуємо сформувати базу даних про обсяги мінімальних поставок, на які погоджуються постачальники та перевізники шляхом ведення внутрішньої форми Журналу обліку партій запасів. У цьому журналі слід передбачити наступні графи: № з/п, найменування постачальника та перевізника, відстань перевезення, вид запасів, мінімальна партія замовлення / перевезення / вартість замовлення і перевезення.

На основі цієї форми реєстру та передбачивши програмним забезпеченням можливість вибору оптимальних розмірів поставки для забезпечення мінімальних

затрат грошових коштів, можна оперативно визначити постачальників, перевізників та маршрут.

Витрати матеріалів визначаються попитом або швидкістю їх використання. Тому важливо зосереджувати увагу на забезпеченні раціонального режиму поповнення та використання матеріальних ресурсів.

Таким чином, при управлінні запасами потрібно постійно вирішувати питання:

а) про час видачі замовлень на закупку або виробництво продукції з метою поповнення ресурсів;

б) про кількість чи обсяг замовлення.

Рішення, що приймаються з питань управління запасами, безпосередньо впливають на чотири види виробничих витрат.

1. Вартість предметів замовлення. Оскільки ціна при закупівлі може залежати від знижок, які робляться залежно від:

а) кількості товарів, що купуються при одному замовленні;

б) загальної вартості замовлення за кількома позиціями, що видаються одному постачальникові;

в) пори року, коли розміщується замовлення.

2. Витрати на оформлення замовлення. До них належать конторські витрати з оформлення замовлення на закупку або виробництво, транспортні витрати і витрати на приймання вантажів.

3. Витрати на збереження матеріально-технічних запасів:

а) вартість капіталу інвестованого в запаси;

б) складські витрати (енергозабезпечення, персонал);

в) позики і страхові збори, які залежать від вартості запасів;

г) зниження цінності запасів через старіння, псування, крадіжки.

4. Витрати, викликані відсутністю запасів:

а) втрачений час виробництва в зв'язку з відсутністю ресурсів;

б) вартість відкладених замовлень клієнтів на готову продукцію;

в) зменшення обсягу виробництва або втрачені клієнти.

Це свідчить, що управління запасами є важливим питанням і впливає на маркетингову, фінансову та виробничу діяльність.

На сьогоднішній день сформульовано новий підхід до управління матеріальними запасами, який передбачає відмову від функціонально-орієнтованої концепції в цій галузі. Передумовами цього є:

- проблеми, які виникають при створенні та збереженні запасів, що часто вирішуються за принципом пошуку винного в іншій структурі замість виявлення їх справжніх причин;
- розробка кожною функціональною ланкою, кожною організаційною структурою власної політики запасів, що не завжди узгоджується на вищому рівні;
- забезпечення виробництва надлишками виробничих запасів.

Проблему управління виробничими запасами можна вирішити в процесі встановлення тіснішої координації структурних потоків матеріальних ресурсів (запасів) виробничих підрозділів із загальним матеріальним потоком підприємства. Бажаного результату можна досягти шляхом створення відділу матеріальних потоків, що не залежить від сектора складів виробничого відділу підприємства. Створення такого відділу допоможе вирішити два основних завдання:

- зведення до нуля можливих відхилень при складуванні;
- передачу даних про стан складованих запасів у масштабі реального часу.

Для ефективного управління матеріальними запасами на підприємствах целюлозно-паперової галузі доцільно:

1. Визначити раціональний обсяг матеріальних запасів шляхом умілого маневрування ними.
2. Впроваджувати нові прогресивні системи управління матеріальними запасами.
3. Вдосконалювати процес нормування шляхом встановлення науково обґрунтованих норм та нормативів, застосовувати індивідуальні норми для підприємств залежно від галузі та асортименту продукції.

4. Покращувати організацію постачання, в тому числі шляхом встановлення чітких договірних умов постачання, оптимального вибору постачальників, налагодженої роботи транспорту.

5. Правильно організовувати інфраструктуру господарства, що передбачає раціональне використання запасів та контроль за їх витрачанням.

6. Уміло підбирати та розставляти кадри з питань матеріально-технічного забезпечення.

7. Вдосконалювати первинні документи з руху матеріальних цінностей.

В англomовних країнах, як стверджують Редченко К. І., Підлипна Л. П. та М. І. Семочко [150], ідея щодо можливості використання для управління підприємством деякої системи показників на зразок панелі приладів (instrumental panel, dashbord) у літаку або автомобілі висловлювалася ще Джозефом Джураном наприкінці 1940-х років. Про це згадує інший, не менш відомий сучасник Джурана-Едвардс Демінг [194]. У подальшому думки Джурана активно обговорювалися і отримали розвиток у працях відомого дослідника сучасного менеджменту Пітера Друкера, який у 1954 році, викладаючи свою концепцію управління за цілями (Management by Objectives – MBO), писав: “Цільові показники у ключових сферах [бізнесу] є “панеллю приладів”, необхідною для “пілота” ділового підприємства” [196, с. 87].

Протягом другої половини 1980-х – початку 1990-х років в англomовних країнах розроблені і набули неабиякої популярності такі системи вимірювання результативності, як збалансована система показників (Balanced Scorecard), модель ділової переваги (Business Excellence Model), модель “Результати і детермінанти” (Results & Determinants), піраміда результативності (Performance Pyramid), система показників відповідальності (Accountability Scorecard) [150, с. 395].

Разом з тим, автори названих вище розробок, як правило, не дуже зважали на те, що у Франції вже кілька десятиліть успішно використовується панель управління – tableau de bord, яка історично була першою з подібних моделей.

Ж. Л. Мало вважає, що причиною виникнення tableau de bord була непристосованість французького бухгалтерського обліку 1930-х років до прийняття адекватних управлінських рішень. У Франції тих років переважали невеликі фірми,

керовані безпосередніми власниками, для яких була важливою саме управлінська складова обліку. Разом з тим, починаючи з 1917 року, коли був введений податок на прибуток компаній, бухгалтерський облік у Франції поступово втрачав свою здатність “виробляти” інформацію, необхідну для менеджменту [197].

У той же час, тобто приблизно у другій половині 1930-х років, після більш ніж 15-річних дебатів відбулося остаточне розмежування фінансового й управлінського (виробничого) обліку. Тоді і навіть пізніше, після Другої світової війни, французький виробничий облік повністю залежав від фінансового обліку внаслідок значного впливу держави на економіку загалом і сферу обліку, зокрема. Французька держава до 1960-х років суттєво впливала на діяльність приватного сектора, здійснюючи жорстку політику регулювання виробництва і цін.

Крім цього, основою виробничого обліку традиційно був метод калькулювання за повною собівартістю, що також не сприяло формуванню адекватної інформаційної бази операційного менеджменту.

Неадекватність виробничого обліку, тісно “прив’язаного” до фінансового, була першою причиною початку пошуків системи, яка б співіснувала з наявною системою обліку, а не породжувалася нею. Саме такою системою, коріння якої перебуває поза сферою традиційного бухгалтерського обліку, була *tableau de bord* зразка 1930-х років.

На початку 1990-х років критика методів управлінського обліку і контролю, що розгорнулася у професійних колах, не оминула і *tableau de bord*. Так, Ж. Лаверті та Р. Демістері стверджували, що критерії (показники) якості роботи повинні передусім “гарантувати послідовність дій та їх відповідність цілям” [197, с. 267].

Вказаний підхід призвів до перегляду традиційної уяви про *tableau de bord* і розробки оновленої концепції. *Tableau de bord* розпочали активно застосовувати як ключовий елемент АВМ (Activiti-Based Managment) і ОВАР (Objectifs-Variabes d’Action-Responsables) [197].

АВМ став логічним продовженням популярного протягом останніх 15 років інструмента управлінського обліку – АВС (Activity-Baed Costing), розробленого наприкінці 1980-х років групою відомих вчених (Каплан, Купер, Джонсон та ін.),

яких підтримали фахівці з CFM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International), IMA (Institute of Management Accountants) і SMAC (Society of Management Accountants of Canada).

На практиці ABM виявив себе як ефективний інструмент управління витратами і прийняття рішень, з допомогою якого увага зосереджується не стільки на ресурсах, витрачених для виробництва продукту, як на виробничих процесах, на тому, як відбуваються ці процеси і для чого вони потрібні, а головне – на тому, скільки коштують ті чи інші процеси. Основою ABM є аналіз діяльності (activity analysis), що використовується для вивчення складових собівартості кінцевого продукту і результативності процесів, які “споживаються” для його виробництва.

Інша концепція, з якою доволі тісно інтегрувалася tableau de bord, у Франції отримала назву OVAR. Сутність OVAR полягає у послідовному визначенні цільових і функціональних показників, що позначаються OVA, спочатку на найвищому рівні управління (рівень N) для всієї фірми, а потім – показників відповідальності (R) для менеджерів нижчого рівня N-1, тобто для керівників структурних і господарських підрозділів. Цілі OVA і відповідальність R разом утворюють замкнений контур управління OVAR. Якщо потрібно, то наведена вище процедура повторюється, але тепер вже менеджери рівня N-1 формулюють цільові і функціональні показники для свого підрозділу, а показники відповідальності визначаються для рівня N-2 і т.д.

Зміни, описані вище, призвели до виникнення сучасної концепції tableau de bord. Інформація, що використовується у tableau de bord, може бути як фінансовою, так і нефінансовою, причому на нижніх рівнях управлінської структури переважає остання. Чим вищий рівень менеджменту, тим більша частка фінансових показників використовується для прийняття рішень, а дані tableau de bord стають більш загальними.

У tableau de bord, як вже було загадано раніше, включаються дві категорії показників – цільові і функціональні. Що стосується перших, то вони визначаються виходячи з того розуміння стратегії, яке сформувалося у вищого керівництва компанії і яке повинні підтримувати нижчі рівні управлінської структури. Інші, тобто функціональні, показники обов'язково повинні відповідати таким вимогам:

а) ці показники повинні бути контрольованими;

б) вони мусять бути розраховані з випередженням цільових показників, тобто спочатку мають подаватися певні дії і лише потім визначати їх результат, а не навпаки;

в) повинні існувати причинно-наслідкові зв'язки між функціональними і цільовими показниками.

Функціональні показники включаються у модель *tableau de bord* виходячи з міркувань щодо суттєвості їхнього впливу на кінцеві (цільові) показники. При цьому, як правило, керуються законом Парето (80–20), згідно з яким результат на 80% залежить від 20% чинників, які теоретично можуть на нього впливати [203].

Оскільки як цільові показники на найвищому (корпоративному) рівні застосовуються саме стратегічні показники (наприклад, частка ринку або прибуток на інвестований капітал), то сучасна система *tableau de bord* є засобом розгортання і контролю за виконанням стратегії фірми. Отже, модель причинно-наслідкових зв'язків *tableau de bord* дає змогу поєднати в одній структурі стратегічні й операційні показники, забезпечити вертикальний зв'язок і розподіл відповідальності на кожному організаційному рівні.

В управлінському обліку підприємств целюлозно-паперової галузі вказана вище пропозиція щодо доцільності застосування моделі причинно-наслідкових зв'язків *tableau de bord* не є винятком, адже позитивний досвід організації автоматизованої системи контролінгу (вживання даного терміна використано, зважаючи на використання німецького програмного забезпечення фірми SAP AG та вживання у ньому терміна контролінг) має також сучасний велетень вітчизняного целюлозно-паперового виробництва – Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат. Основними модулями цієї системи є: бухгалтерський облік, контролінг, управління підприємством, управління капіталовкладеннями і фінансовий аналіз.

Рекомендовані можливості управління запасами та організація управлінського обліку забезпечать, на наш погляд, підвищення ефективності діяльності підприємств целюлозно-паперової промисловості.

Одним із напрямків удосконалення організації обліку є його автоматизація.

Отриманню оперативної і достовірної інформації про рух запасів сприяє ефективна комп'ютерна система обліку, яка забезпечує вирішення багатьох завдань за допомогою реєстрації господарських операцій і обробки даних для аналізу, інтерпретації і надання інформації користувачам управлінського обліку.

До управлінських систем належать функціонально сформовані системи організаційного управління з ознаками бухгалтерського обліку, планування, модулями ухвалення рішень та іншими важливими функціями. Але найважливішим є взаємозв'язок всіх складових системи, можливість ефективного управління запасами його матеріальних цінностей та іншими процесами й операціями.

Найвідоміша комп'ютерна система, яку використовують для управлінського обліку великомасштабні компанії у всьому світі, – ERP (Enterprise Resource Planning – планування корпоративних ресурсів). ERP-система автоматизує облікову, торгову, логістичну і виробничу діяльність підприємства. Вся бізнес-інформація, зібрана підприємством у процесі господарської діяльності, зберігається в єдиній базі даних.

Ринок ERP-систем доволі різноманітний. На ньому присутні західні продукти (SAP R/3, Oracle ERP, Microsoft Business Solutions-Axapta, Microsoft Business Solutions-Attain, SyteLine ERP, J.D. Edwards One World, BAAN, Epicor і ін.), російські продукти („Галактика”, „Парус”, „1С:Підприємство” та ін.), а також продукти українського виробництва „Ірбіс Підприємство”, „SIRED”.

Прості системи автоматизації обліку дають змогу оцінити фактичну собівартість продукції (послуг), фактичні доходи, характеристики та показники матеріальних і фінансових потоків; оперативний стан взаєморозрахунків з постачальниками–споживачами; реальний фінансовий стан підприємства (активи і пасиви), ін. Складніші інформаційні системи дають можливість спланувати вказані показники і постійно відстежувати виконання цих планів.

Керівництво може отримувати повну і достовірну інформацію про стан підприємства і контроль над всіма процесами. Інтеграція всіх бізнес-функцій забезпечує злагоджену роботу всіх підрозділів підприємства.

Найвдалішою корпоративною системою автоматизованого управління підприємством є система R/3 німецької фірми SAP AG, впроваджена на ВАТ

“Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат”. Ця система включає пакет стандартних програм у таких сферах бізнесу, як фінансові розрахунки, бухгалтерський облік, управління виробництвом, логістика, керівництво персоналом та інше. Система забезпечує постійний контроль процесів та інтеграцію потоків даних незалежно від меж структурних підрозділів. У ній забезпечена тісна взаємодія всіх модулів та обмін даними між ними, оперативне й одноразове введення інформації в момент здійснення господарської операції, одночасне формування бухгалтерських проводок в головну книгу, що дозволяє будь-коли отримати повну інформацію про стан діяльності підприємства. Різноманітні інструменти QUERY, Report-Writer, система формулярів, EIS дають можливість без знань мови програмування створювати різноманітні звіти, формуляри вихідних документів, бази даних з різних аспектів діяльності підприємства. Об’єктно орієнтована мова програмування ABAP/4 забезпечує розробку цілих модулів та систем, специфічних для підприємства, які не входять у функціональність R/3 [55, с. 48–50].

Одночасно з упровадженням системи R/3 спеціалісти відділу АСУ можуть прокладати інформаційну мережу між підрозділами комбінату. При цьому доцільно здійснювати інші підготовчі заходи. Все це дасть змогу ефективно використовувати систему R/3 у продуктивній експлуатації в складі модулів FI (фінанси) MM (управління матеріальними потоками), SD (збут) та забезпечити високу оперативність отримання інформації. Можна також розроблювати специфічні для підприємства форми звітності, автоматизувати нові ділянки обліку та підключити в систему нові робочі місця. Ця система адаптована до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і її наявність дасть змогу вийти на світові стандарти управління виробництвом.

Збут, управління матеріальними потоками, виробництво, управління якістю, технічне обслуговування й управління проектами об’єднані системою R/3 у гнучкі, універсальні ланцюги виробничих процесів. Розвинені засоби управління документообігом поліпшують орієнтацію користувача R/3 та ефективність його діяльності (рис. 2.2).

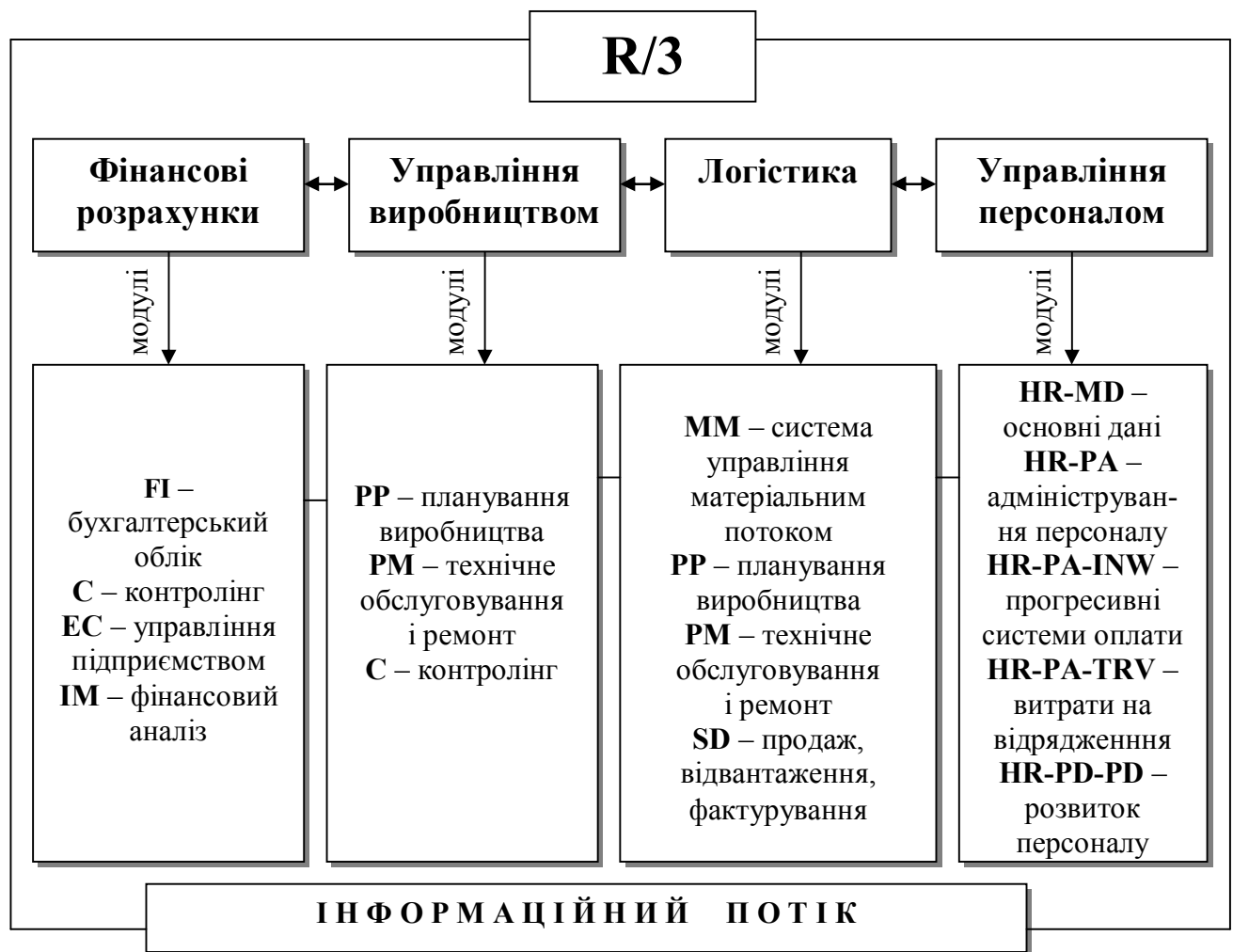


Рис. 2.2. Структура системи R/3

Примітка. Побудовано самостійно.

У R/3 реалізовані різноманітні засоби підтримки матеріально-технічного забезпечення і розширена сфера їхнього застосування для всіх типів виробництв.

Основними елементами матеріально-технічного забезпечення в SAP R/3 є:

- повномасштабне планування виробництва і контроль усіх його аспектів;
- планування виробництва для переробних галузей промисловості;
- управління системою обслуговування – від угоди про обслуговування до забезпечення обслуговування устаткування;
- таблиці планування і функціональні контрольні точки на всіх рівнях планування;
- різні варіанти конфігураційних зв'язків збуту з виробництвом;
- повторне виробництво; виробництво, не зорієнтоване на замовлення;

- електронний документообіг у режимі реального часу;
- управління виробничими потужностями шляхом встановлення обмежень на ресурси і планування ресурсів;
- обробка групових замовлень;
- зустрічні потоки інформації – взаємозалежне технічне обслуговування;
- повідомлення про досягнуті результати і прогноз готівки в процесі управління проектом.

Нижче наведено склад підсистеми логістики.

– MM: система управління матеріальними потоками: MM-BD – основні дані; MM-PUR – закупівлі; MM-IM – управління запасами; MM-IV – перевірка рахунків; MM-WM – складське управління; MM-IS – інформаційна система закупівель.

– PP: планування виробництва: PP-BD – основного даного виробництва; PP-SOP – попереднє планування виробництва і збуту; PP-MRP – планування потреби в матеріалах; PP-SFC – виробничі замовлення; PP-IS – виробнича інформаційна система; PP-PC – калькуляція; PP-CRP – планування виробничих потужностей; PP-PI – планування виробництва для переробних галузей.

– PM: технічне обслуговування і ремонт: PM- EQM – устаткування і технічні об'єкти; PM-PRM – профілактичне обслуговування; PM-WOC – управління замовленнями на обслуговування; PM-CRP – планування потужностей і використання; PM-PRO – обслуговування проектів; PM-SMA – служба сервісу; PM-IS – інформаційна система.

– SD: продаж/відвантаження/фактурування: SD-CAS – засоби підтримки збуту; SD – IS – інформаційна система підтримки збуту; SD-SLS – засоби організації продажу; SD-SHP – засоби організації відвантаження; SD-BIL – засоби забезпечення фактурування.

Оптимальні дії при покупці, точне управління запасами і складним складським господарством, точна ревізія рахунків і всеосяжна інформаційна система – усе це характерні риси модуля управління матеріальними потоками в системі R/3. Завдяки широкій інтеграції системи R/3 менеджер по закупівлях у будь-який момент

часу зможе визначити, що потрібно на виробництві, незалежно від того, чи надходить цей запит безпосередньо з виробничого відділу планування, з місця виникнення витрат чи з безпосереднього замовлення клієнта.

Підсистема управління матеріальними потоками складається з таких компонентів:

- MM – BD – основні дані;
- MM – PUR – закупівлі;
- MM – IM – управління запасами;
- MM – IV – перевірка рахунків;
- MM – WM – складське управління;
- MM – IS – інформаційна система закупівель.

Субмодуль MM-BD включає основні дані про матеріали, постачальників, документи MM, систему класифікації. Тут зосереджені всі елементи бази даних щодо управління матеріальним постачанням і засоби їхнього ведення.

Субмодуль „Закупівлі” (MM-PUR) включає функціональність підтримки замовлення, постачання й оплати матеріалів, необхідних для роботи підприємства. Менеджеру із закупівель доступний закінчений ланцюг дій – від запитів про розцінки й аналіз пропозицій різних постачальників до довготермінових угод про закупівлі. Крім того, можна перетворити запит про закупівлю у замовлення на товари. Система автоматично порівнює ціни, рівні обслуговування і якість товарів у різних постачальників і визначає найсприятливіший варіант для кожної закупівлі.

Засіб ведення реєстру документів завжди надає найостанніші відомості про поточний стан замовлення. Система дає змогу побачити, чи були замовлені матеріали, поставлені і чи проведені розрахунки з постачальниками.

Точне управління запасами полегшує правильне їхнє планування. Як тільки матеріали отримані, їхній склад і кількість порівнюються із замовленням. Система негайно повідомляє про нові надходження і вказує на всі розбіжності з замовленням. Дані автоматично надходять з модуля управління запасами (MM-IM) у модуль управління якістю (QM) для перевірки. Кожен факт внутрішнього і зовнішнього

руху матеріалу негайно реєструється і кількість запасів, що є в наявності, обновляється.

Незалежно від того, яка стратегія складування застосовується, пропонована політика руху запасів гарантуватиме оптимальний товарообіг і тому скоротить витрати на складування. Модуль складського управління (MM-WM) дає змогу відтворювати навіть найскладніші структури складів. Матеріалами стає легко керувати в блоковому, бункерному чи високостелажному складі. Короткі маршрути транспортування для таких складів – стандартна процедура. Мінімізувати помилки і зекономити час забезпечують штрихові коди, що цілком підтримуються системою. Ключова вигода від наявності тісної інтеграції між модулями управління запасами (MM-IM), продажів (SD) і складського управління (MM-WM) – у швидкому розміщенні запасів і їхній доставці.

Інформаційна система закупівель (MM-IS) дає змогу добре підготуватися до переговорів з постачальниками. Детальні дослідження, спрямовані на ціни, групи матеріалів, допомагають у процесі ухвалення рішення.

PP – планування виробництва. Модуль PP дає змогу втілити ідею планування потреб у матеріалах, виробничих потужностях і людських ресурсах, виходячи з даних про склад виробленої продукції, схеми технологічного устаткування й опису технологічних операцій.

Основні цілі, що досягаються при експлуатації модуля, це – автоматичний розрахунок подетальних потреб у матеріалах, а також облік виробничих витрат у розрізі організаційної одиниці – виробничої ділянки – робочого місця.

Модуль PP вирішує такі завдання: ведення специфікацій по складу виробленої продукції; підтримка зв'язку із системами ведення конструкторської документації; ведення робочих місць; ведення технологічних карт; визначення заданого часу операцій; попереднє планування виробництва і збуту; ведення моделей прогнозування споживання; планування потреби в матеріалах, регульоване споживанням; безваріантне планування; детерміноване планування потреби в матеріалах; планування серійного виробництва; планування головних позицій; ведення виробничих замовлень; виробнича інформаційна система; ведення

калькуляції витрат на виробництві; планування і прогнозування виробничих потужностей.

Система PP складається з таких блоків:

- PP – BD – основного виробництва;
- PP – SOP – попереднє планування виробництва і збуту;
- PP – MRP – планування потреби в матеріалах;
- PP – SFC – виробничі замовлення;
- PP – IS – виробнича інформаційна система;
- PP – PC – калькуляція;
- PP – CRP – планування виробничих потужностей;
- PP – PI – планування виробництва для переробних галузей.

Система PP – PI – це нове рішення серед діючих систем виробництва (BCB), що заповнює розрив між плануванням, контролем і виробництвом. Система обслуговує весь штат виробництва: від менеджерів і персоналу планування до інженерів-технологів та операторів виробництва.

Система дає змогу технологічно планувати повний набір ресурсів для виробництва. При цьому є можливість вибрати сировину, спланувати і проконтролювати побічні продукти та витрати. Послідовність виконання, час обробки і взаємозв'язок процесів легко планувати і представляти за допомогою розвиненої системи візуалізації процесів. Специфіка процесів і вимоги контролю можуть бути збережені в обумовлених користувачем технологічних інструкціях, якими генерується технологічне управління.

Система PP-PI складається з таких блоків:

- управління ресурсами;
- управління технологією (рецептурою);
- планування процесів;
- технічне управління процесами;
- зв'язок із КБ (LIMS) і АСУТП (PCS);
- управління технологічною інформацією.

Стандартні інтерфейси блоку, що настроюються в системі, забезпечують інтеграцію технологічних систем управління (PCS) і конструкторського бюро (LIMS), що приводить до повної координації і контролю над виробничим процесом. Усі технологічні параметри процесу і тестові специфікації, життєво важливі для ефективного управління процесами, можуть бути збережені в технологічних інструкціях, з яких формується технологічне управління.

Для автоматизованих процесів технологічні інструкції завантажуються з РР-РІ у системи технологічного управління процесами. Обробка контролюється протягом усього виробничого циклу і повідомлення посилаються в блок РР-РІ. Для процесів, керованих вручну, технологічні інструкції генеруються і посилаються операторам виробництва. Блок РР-РІ автоматично підтверджує виклики і передає їх до місць призначення [202].

Дослідження позитивних моментів розглянутої вище системи R3 доводить доцільність її впровадження для підприємств целюлозно-паперової промисловості з метою підвищення ефективності управління діяльністю в цілому та матеріальними запасами зокрема.

Висновки до розділу 2

1. Формування ефективної системи організації та методики фінансового обліку запасів у сучасних умовах охоплює широке коло питань, які стосуються гармонізації обліку з вимогами міжнародних стандартів, вироблення досконалих механізмів і важелів облікової політики, здатної вирішувати проблемні аспекти методологічного характеру (в т. ч. ті, що стосуються оцінки, документального відображення, вирішення проблем забезпечення погашення дебіторської та кредиторської заборгованості тощо), удосконалення інформаційної системи управління запасами та ін.

2. У сучасних умовах зростає роль кожної господарської операції, кожного процесу у створенні можливості підвищення ефективності, прибутковості й

рентабельності діяльності підприємств целюлозно-паперової промисловості. У зв'язку з цим важливо забезпечити персональну відповідальність за стан використання матеріальних запасів на кожному робочому місці. Ефективність роботи підприємства залежить від того, як буде організовано доставку і використання на робочих місцях матеріальних запасів і їх збереження на підприємствах. Тому завдання управлінських структур полягає в забезпеченні економії ресурсів та розробці заходів з питань ефективного їх використання.

3. Суттєве значення для забезпечення ефективного функціонування підприємств целюлозно-паперової галузі має раціональна організація документування операцій руху матеріальних запасів. На основі узагальнення практики обліку в роботі ґрунтовано вибір системи первинної документації залежно від виду матеріальних запасів і їх призначення. З метою забезпечення системи управління матеріальними запасами необхідною інформацією на підприємствах целюлозно-паперової промисловості доцільно використовувати запропоновані в роботі „Розшифровку витрат матеріалів на види продукції” та книгу обліку фактичних потреб в матеріальних запасах для уточнення обсягів замовлень, форми яких розроблено з урахуванням специфіки галузі.

У зв'язку зі змінами вимог до стандартизації та кодифікації матеріальних запасів підприємств досліджуваної галузі вдосконалено класифікацію таких видів готової продукції, як паперу і картону, у якій враховано технологічні особливості целюлозно-паперового виробництва, що відповідає міжнародним стандартам і вимогам та забезпечує більш обґрунтований механізм їх аналітичного обліку. Така класифікація значно полегшить роботу працівників бухгалтерії і дасть змогу надавати інформацію для іноземних партнерів без додаткових перегруповань і перерахунків. Її використання забезпечує можливість здійснювати ефективний контроль за станом залишків матеріалів на складах підприємства в межах потреб, правильним їх використанням у виробництві, а також вирішення проблеми відкриття субрахунків бухгалтерського обліку до рахунка 26 “Готова продукція”. На основі врахування авторських пропозицій внесено уточнення до робочого Плану рахунків підприємств целюлозно-паперової галузі.

4. При комп'ютеризації можливо в межах одного синтетичного рахунка отримати кілька різних розрізів аналітики, які всебічно відображають первинну інформацію. В аналітичних рахунках інформація групується і узагальнюється на користь управління за певними ознаками. Тут значно підвищується інформаційна місткість системи рахунків і можливості детальнішого та глибшого аналізу інформації. Дослідження позитивних моментів системи R/3 доводить доцільність її впровадження для підприємств целюлозно-паперової промисловості з метою підвищення ефективності управління діяльністю в цілому та матеріальними запасами зокрема.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [94, 95, 98].

РОЗДІЛ 3

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

3.1. Контроль запасів у сучасній виробничій системі

Подолання суспільно-економічної кризи, необхідність стабілізації економіки потребують суттєвого підвищення ролі інформаційного, технологічного, методичного, організаційного та іншого забезпечення управління галузями національної економіки України. У зв'язку з цим зростають потреби удосконалення контрольних функцій на всіх рівнях управління, що відіграє важливу роль в управлінні економікою, особливо в умовах її сучасного трансформування, забезпечуючи господарські суб'єкти та державні органи необхідною інформацією для прийняття оптимальних рішень і досягнення поставлених завдань розвитку економіки країни.

Зміна суті та функціонального наповнення менеджменту для прийняття ефективних управлінських рішень має значний вплив на діяльність підсистем управління, які його забезпечують. Це насамперед стосується фінансово-господарського та внутрішньогосподарського контролю, які обґрунтовують достовірність прийняття управлінських рішень. В умовах ринкового середовища зростає ризик прийняття неефективних рішень, що також обумовлює необхідність удосконалення існуючої системи контролю та його складових.

Систему внутрішнього контролю Н. І. Дорош визначає як політику та процедури підприємства, спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитись у фінансових звітах [47, с. 218].

Створення системи внутрішнього контролю, на думку цього ж науковця, має певні обмеження: адміністрація часто не хоче вдаватись до ідеальної системи, оскільки вартість системи може перевищити зиск від неї. Інколи дешевше замовити

обширний аудит, аніж створювати систему внутрішнього контролю, яка дорого коштує [47, с. 218].

Проте на підприємствах целюлозно-паперової промисловості, які в процесі виробництва використовують велику кількість матеріальних запасів, внутрішньогосподарський контроль відіграє надзвичайно важливу роль.

Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури з даних питань свідчить про наявність різних підходів, як щодо означення термінів (контроль, внутрішньогосподарський контроль), так і щодо суті самих термінів, а також порядку організації і методики здійснення контролю.

В табл. 3.1 узагальнено основні підходи до поняття внутрішньогосподарського контролю.

Таблиця 3.1

Основні характеристики і підходи до питань внутрішньогосподарського контролю в економічній літературі

Автор	Термін	Основні характеристики
Білуха М. Т., Калюга Є. В., Нападовська Л. В., Пушкар М. С., Сопко В. В. [9, 65, 110, 147, 165].	Внутрішньо- господарський контроль	Здійснюється в процесі господарської діяльності і має важливе значення в забезпеченні збереження майна. Майже всі нестачі й розкрадання цінностей виявляються інвентаризаціями і перевітками, що проводяться працівниками підприємств. Внутрішньогосподарський контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві з метою забезпечення належного збереження та ефективного використання ресурсів
Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.[183].	Внутрішній контроль	Контроль власника. Система, яка забезпечує ефективне використання ресурсів
Кочерін Є. А. [73].	Контроль в управлінні	Систематична та конструктивна діяльність керівників, органів управління; кінцева стадія процесу управління; невід’ємна складова процесу прийняття та реалізації управлінських рішень
Гончарук Я. А., Рудницький В. С. [36, с. 185]	Внутрішній контроль	Це внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівником підприємства для досягнення мети – забезпечення стабільної й ефективної діяльності підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження і раціонального використання активів підприємства, запобігання та розкриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації

Примітка. Побудовано самостійно.

Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча розглядають внутрішній контроль як функцію управління, яка є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих чинників і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління. Внутрішній контроль за діяльністю цехів, бригад, ділянок та інших внутрішньогосподарських формувань проводиться в суб'єктах господарювання їх керівниками і спеціалістами при виконанні ними своїх функціональних обов'язків, а також штатними контролерами, ревізорами та аудитором [83, с. 170].

В системі управління внутрішньогосподарський контроль не є надзвичайним заходом, а невід'ємною частиною управління, тому що не можна здійснювати управління без систематичного контролю за матеріальними цінностями, їх раціональним використанням, операціями і процесами, які пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції і сировини. У свою чергу, внутрішньогосподарський контроль є системою постійного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій та процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Разом з тим, цей контроль є складовою частиною ринкового механізму, одним з прийомів перевірки виконання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою [63].

Я. А. Гончарук та В. С. Рудницький відповідно до мети виділяють такі основні завдання внутрішнього контролю:

- попередження здійснення незаконних та економічно недоцільних господарських операцій на стадії прийняття управлінських рішень (попередній контроль);

- попередження виникнення відхилень, що порушують встановлений нормативними та плановими документами режим функціонування об'єкта;
- визначення фактичного стану об'єкта або його частини на певний момент;
- контроль процесів, що відбуваються на підприємстві; виявлення і діагностика проблем в організації при змінні зовнішнього та внутрішнього середовища;
- контроль розробки і реалізації тактичних цілей окремими структурними підрозділами, оцінка їх відповідності стратегічним напрямкам діяльності підприємства;
- перевірка виконання прийнятих управлінських рішень;
- оцінка якості здійснення планування, обліку, організації, аналізу;
- стимулювання мотивації, тобто основних функцій системи управління, які передують прийняттю управлінських рішень;
- контроль за виконанням функціональних обов'язків як конкретних виконавців, так і функціональних підрозділів, центрів відповідальності, керівників усіх рівнів управління;
- надання кваліфікованої допомоги управлінському персоналу щодо прийняття ефективних управлінських рішень;
- експертна оцінка стратегічних напрямків розвитку підприємства [36, с. 184–185].

Впровадження і підтримка на належному рівні системи внутрішнього контролю мають забезпечити виконання таких основних завдань: належне санкціонування угод і операцій; реєстрація інформації шляхом ведення системного бухгалтерського обліку; фактичний контроль доступу до активів; періодичне проведення інвентаризації активів [47, с. 220].

Основними завданнями внутрішньогосподарського контролю доцільно вважати:

- перевірку правильності, повноти і законності ведення оперативно-первинного обліку матеріальних запасів;

- перевірку своєчасності, доцільності внесення необхідних змін в облікову політику підприємства;
- систематичне проведення вибірових перевірок збереження і наявності ресурсів підприємства щодо оцінки та методів списання запасів на виробництво;
- спостереження за своєчасністю проведення щорічних інвентаризацій активів підприємства.

Систему внутрішнього контролю доцільно якісно організувати стосовно досягнення поставленої мети й завдань, з одного боку, та щодо її економічної ефективності – з іншого.

Внутрішньогосподарський контроль має особливе значення на підприємствах та їх об'єктах, де зосереджуються величезні потоки матеріальних цінностей і коштів, а також у функціональних відділах бухгалтерій, де здійснюється перевірка й обробка облікової документації [120, с. 26–31].

Однією з особливостей такого контролю є те, що він здійснюється у процесі фінансово-господарської діяльності, відіграє важливу роль у забезпеченні збереження майна. Багато фактів нестач й розкрадань цінностей виявляються інвентаризаціями та перевітками, що проводяться працівниками внутрішніх підрозділів підприємств (включаючи й ті інвентаризації, що проводяться цими працівниками під час ревізій). Головним у внутрішньогосподарському контролі є й те, що він функціонує у момент здійснення й оформлення господарських операцій. А це дає змогу вчасно виявити недоліки і вжити заходи для їх усунення. Об'єктом господарської діяльності підприємства є внутрішньогосподарський контроль, здійснюваний на рівні підприємства. Він повинен здійснюватись керівниками, фахівцями структурних підрозділів і працівниками бухгалтерії.

З метою забезпечення збереження майна, своєчасного попередження нестач, розтрат і непродуктивних витрат потрібно спочатку забезпечити ефективність внутрішньогосподарського контролю. Ці функції мають здійснювати керівники та фахівці структурних підрозділів підприємства і працівники бухгалтерій при виконанні своїх функціональних обов'язків. Окремі недоліки у практиці здійснення такого контролю зумовлені тим, що науково обґрунтованої його організації та

методики, які б враховували галузеву специфіку суб'єкта господарювання, не визначено. А тому внутрішньогосподарський контроль відданий на відкуп інтуїції та досвіду фахівців, які здійснюють контрольні функції на власний розсуд, адже практично відсутні необхідні методичні вказівки щодо проведення внутрішньогосподарського контролю. Через це контроль проводять (рідко й формально) лише після вчинення операцій, як правило, у період подання документів до бухгалтерії.

Хоча на різних рівнях управління видається велика кількість наказів щодо необхідності посилення внутрішньогосподарського контролю за збереженням майна однак залишаються винятково актуальними питання підвищення якості інвентаризацій і контрольно-вибіркових перевірок матеріальних цінностей на об'єктах збереження (складах), усунення порушень правил оформлення документів, ведення обліку цінностей і грошових коштів, удосконалення організації матеріальної відповідальності на об'єктах їх збереження. Посилення контролю за збереженням цінностей проводиться чітким визначенням осіб, які матеріально відповідають за цю ділянку роботи. Для того, щоб знати, хто відповідає за недоліки в забезпеченні збереження цінностей і підвищенні ефективності господарської діяльності на підприємствах, мусить бути повна ясність і визначеність між матеріально відповідальними особами щодо розподілу їх обов'язків. Тому необхідна чітка, повна й інтегрована структура внутрішньогосподарського контролю, де б усі підсистеми були взаємозалежними. Неналежна якість внутрішньогосподарського контролю, недостатнє використання зворотного зв'язку не забезпечують передбачення помилок, а отже, і запобігання ним в системі управління господарською діяльністю. Разом з цим, багато недоліків в організації і здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємствах можна було б уникнути за умови існування чітких розробок щодо конкретних явищ у наукових джерелах, проте ж чимало авторів упускають питання внутрішньогосподарського контролю або не розкривають його методики, що негативно впливає на практику здійснення внутрішньогосподарського контролю.

В теорії економічної науки особливо вузьким місцем є недостатньо досліджене питання внутрішньогосподарського контролю втрат матеріальних цінностей (матеріалів, готової продукції тощо) на окремих стадіях їх руху (при збереженні, транспортуванні, реалізації тощо). Дослідження цього комплексу проблем маючи складність у тому, що визначається в першу чергу широтою діапазону втрат, ще ширшим колом чинників, які їх спричиняють.

Для підприємств гостро стоїть завдання – усувати втрати матеріальних цінностей на всіх стадіях виробництва, транспортування, збереження і реалізації, де їх величина сягає значних розмірів. А тому важливого значення набуває розробка обґрунтованих економічних норм втрат матеріальних цінностей, що має сприяти удосконаленню внутрішньогосподарського контролю на всіх стадіях виробництва продукції, її транспортування, надходження, збереження і реалізації. Недоліком практики внутрішньогосподарського контролю є те, що він в основному має ретроспективний характер. Орієнтації контролю на майбутнє на практиці не приділяється уваги тому, що керівники і працівники обліку здебільшого працюють зі статистичними та обліковими даними минулих періодів.

Здійснюючи внутрішньогосподарський контроль втрат, важливо обрати еталон для порівняння. Еталоном можуть бути порівняння втрат, допущених у поточному й минулому періодах, чи втрат, допущених на різних підприємствах, а також порівняння їх з нормативами. Зіставлення найчастіше вказує на зміни їх рівня і не дає змоги виявити їх розміру, особливо тоді, коли таке порівняння робиться на макрорівні, а на втрати впливають відмінності в методах реалізації продукції, технології виробництва, процесах постачання і реалізації, а також структурні зрушення, що не спричиняють зіставлення об'єктів порівняння. Це ж можна сказати і щодо порівняння втрат на різних підприємствах, які часто відрізняються за рівнем фондоозброєності, технічним рівнем, кваліфікації і професійної підготовки кадрів. Як позитив при порівнянні втрат на різних підприємствах є те, що вони дають можливість виявити резерви поліпшення роботи цих підприємств. Порівняння з нормативами – є найефективнішим способом виявлення втрат матеріальних

цінностей. Але при цьому нормативи повинні бути науково обґрунтованими й оптимальними.

У посиленні контролю за господарськими операціями і підвищенні його дії у поліпшенні економічних показників важливо упорядкувати зміст і форми носіїв сигнальної інформації. Уваги у зв'язку з цим заслуговують пропозиції авторів про виокремлення сигнальної документації як самостійного елемента первинного обліку [121, с. 71]. Акцентуючи на актуальності цієї проблеми, доцільно виокремити її в самостійний елемент контролю. Аналізуючи сигнальні документи, маємо можливість вчасно вживати заходів для усунення недоліків і прорахунків при здійсненні функцій управління.

Дехто з авторів обґрунтовує необхідність складання сигнальної документації тільки в розрізі господарських операцій. На нашу думку, з метою конкретизації відхилень від заданих критеріїв і нормативів сигнальну документацію потрібно складати не лише в розрізі господарських операцій, а й в аналітичному розрізі (групувати за видами, причинами і винуватцями відхилень). Аналітичним групуванням сигнальної інформації може бути вихідний документ відхилень при відпуску матеріальних цінностей у виробництво за даними, наприклад, субрахунка 201 „Сировина і матеріали”. Тут особливе значення має не лише своєчасність складання поточної первинної інформації з метою забезпечення контролю за прийняттям рішень, законності й економічної доцільності господарських операцій до (або після) вчинення дій. Необхідним тут є й узгодження подій та формування первинної інформації. Безперечно, це має суттєве значення для підвищення оперативності контролю як за збереженням майна, так і для контролю процесів управління. Необхідним для цілей контролю є використання сигнальної інформації про непродуктивні витрати і втрати, нестачі, розкрадання та інші негативні явища. А це тому, що на даний час така інформація має запізнілий характер. Зазвичай отримана на даний момент інформація про ці показники фінансово-господарської діяльності й інші (особливо негативні), що утворилися раніше і відображені в звітах за минулий місяць, квартал, рік, фактично не відіграють попереджувальної ролі, а є лише розчаруванням.

Серед інших є і проблема подальшого удосконалення внутрішньогосподарського контролю з метою підвищення ефективності його функції – використання на робочих місцях комп'ютерної техніки. Отримані за допомогою комп'ютерів дані оперативно і швидко можуть дати керівникам та спеціалістам цих підприємств, фахівцям структурних підрозділів необхідну інформацію про ті чи інші об'єкти. У звичайній системі контролю цей процес займає занадто багато часу. Скажімо, при здійсненні контролю за збереженням матеріальних цінностей на виправлення відхилень від нормативів може піти тривалий час, особливо, якщо обсяги матеріальних цінностей значно перевищують потребу, а для проведення коригуючих заходів потрібно вчасно мати у своєму розпорядженні достовірні показники. Отже, важливою проблемою є розробка сигнальної інформації для цілей контролю – спеціальний документ, де фіксуються перевищення нормативів у використанні цінностей або непродуктивні втрати чи відхилення.

Сьогодні на підприємствах целюлозно-паперової галузі особливо актуальними є питання щоденного контролю матеріальних звітів за допомогою автоматизованих засобів збору та обробки інформації. Це важливо при вивченні стану і поточного контролю матеріальних цінностей, вірогідності даних складського обліку, контролю за використанням виданих доручень, організації контрольно-пропускної системи. Втім такий контроль на деяких досліджуваних підприємствах ще не став поширеним. Як недолік у цьому є не лише недостатня забезпеченість вказаних суб'єктів господарювання автоматизованими засобами збору та обробки інформації, а й невміння працівників управління використовувати їх при реалізації контрольних функцій.

З метою підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю доцільно здійснювати його з певним випередженням завчасно. Ця система контролю має назву попереднього внутрішньогосподарського контролю. Попередній внутрішньогосподарський контроль – система, що забезпечує своєчасне повідомлення про необхідність коригувальних дій. Такий контроль загострює увагу керівника й інших фахівців (суб'єктів контролю) на слабких ділянках фінансово-

господарської діяльності. Попередній внутрішньо-господарський контроль – сигнал про явища, що можуть викликати негативні наслідки (втрати, непродуктивні витрати, розкрадання тощо), якщо не буде вжито негайних заходів на тих чи інших ділянках роботи.

Попередній внутрішньогосподарський контроль – це взаємодіюча система, де одні змінні (наприклад, матеріальні цінності та кошти) перебувають у взаємодії між собою, а інші позитивно чи негативно впливають на ці показники. Попередній контроль може бути не тільки на підприємствах, їх відділах чи структурних підрозділах, а й в окремих господарських операціях, процесах або ділянках господарської діяльності. Цей контроль здійснюється тими ж суб'єктами, що і внутрішньогосподарський взагалі. Попередній внутрішньогосподарський контроль здійснюється керівниками і фахівцями підприємств на стадії зародження проекту (моделі) тієї чи іншої господарської операції або виконання визначеної роботи та проводиться шляхом завчасного детального й ретельного аналізу передбачуваних проектів (моделей) тих господарських операцій, процесів і стадій роботи, які виконуватимуться у господарській діяльності.

Як одна з умов успішного попереднього внутрішньогосподарського контролю є використання систематичних повідомлень, які містяться у первинній документації про операції, що відбуваються відповідно до встановленого режиму функціонування господарських операцій і процесів. Через це виникає необхідність дослідження відношень між елементами внутрішньогосподарських процесів, здійснюваних на місці вчинення операцій. Особливе значення мають питання тривалості здійснення попереднього внутрішньогосподарського контролю для того, щоб зменшити інтервали часу між контрольованими точками (наприклад, можна навіть здійснювати контроль безперервно, з інтервалами часу в одну годину, півзміни тощо). Попередній внутрішньогосподарський контроль нерідко ігнорується тому, що виконання функцій контролю керівників і фахівців структурних підрозділів підприємств залежить від наявності бухгалтерських даних. Зазвичай такий контроль застосовується тільки тоді, коли стає відомо про відхилення, щоб ужити відповідних заходів.

Через це актуальною проблемою є розробка прийомів прогнозованого контролю з використанням отриманої інформації. Скажімо, на якійсь ділянці фінансово-господарської діяльності або етапі управління в результаті прогнозу одержують інформацію про надходження швидкопсувних матеріалів для виготовлення продукції. У такий період часу контролюючі органи можуть розробити програми посиленого спостереження не лише за надходженням і рухом вантажів зі швидкопсувними матеріалами, а й за їх реалізацією. Так само можна здійснювати попередній внутрішньогосподарський контроль за потребою і наявністю матеріалів для виготовлення готової продукції, не чекаючи бухгалтерських звітів, що надійдуть тільки в середині наступного звітного періоду [63].

У сучасних умовах необхідно забезпечувати повсякденний і дійовий контроль за збереженням майна і ресурсів, а також оперативно одержувати достовірну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Однак основним завданням контролю за використанням запасів є оптимізація, яка дає змогу обґрунтувати плановий розмір потреб у них, площу складського господарства, кількість вантажно-розвантажувальних механізмів, вартість доставки матеріалів у робочу зону, трудові та фінансові ресурси [87, с. 38].

Відомо, що оптимізація запасів включає регламентацію періодичності надходження матеріалів, розміру партій, отримання матеріалів за графіком, забезпечення мінімуму витрат на доставку та зберігання.

Роль контролю виробничих запасів у тому, що він є носієм економічної інформації, яка використовується під час управлінської роботи.

М. С. Пушкар вважає, що управління запасами повинно здійснюватися як виробничими, так і фінансовими службами спільно з відділом матеріального постачання [145, с. 58].

Відділ матеріально-технічного постачання мусить здійснювати оперативний контроль за наявністю виробничих запасів на будь-яку дату для підтримки запасів в певних межах. З цією метою по кожному виду матеріальних цінностей у картках складського обліку доцільно вказувати нижній та верхній рівні (мінімум та

максимум) запасів у натуральному виразі. В картках комірник відображає рух матеріалів по кожній операції та виводить залишок. Для матеріалів, по яких залишки нижчі від мінімальних чи вищі від максимальних норм запасу, необхідно складати сигнальні довідки і подавати їх у відділ матеріально-технічного постачання [193, с. 29].

Картки складського обліку можуть використовуватися не тільки як облікові реєстри, а й як джерела інформації для управління запасами. Разом з тим, на підприємстві в картках складського обліку норма запасів, як правило, не вказується і тому не отримується інформація про наднормативні запаси.

Бухгалтерський облік в умовах добре організованого нормативного господарства може забезпечити інформацію не тільки про загальні витрати матеріалів на виробництво, а й деталізувати її за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм, що дасть змогу отримати дані про ефективність їх використання. У нормативних калькуляціях, що складаються до початку виробництва продукції, розраховуються втрати кожного виду матеріалів, необхідних для запланованого випуску продукції.

За допомогою сигнальних документів можна визначити результат використання матеріалів, згрупувавши дані відхилених у розрізі причин та винних осіб. Така інформація дуже корисна для прийняття управлінських рішень.

Важливе значення має організація оперативного контролю за ефективним використанням матеріалів у процесі виробництва. Найпершою умовою організації оперативного контролю є своєчасне виявлення відхилення від встановлених норм витрат матеріалів. Для цього використовується метод документального оформлення відхилення витрат матеріалів від норми. При цьому відхилення від норм як результат економії або перевитрат матеріалів документуються накладною для повернення на склад зекономлених цінностей або вимогою на видачу. Як правило, оперативний контроль за збереженням предметів, продуктів праці здійснюється шляхом постійного спостереження за веденням складського господарства і проведенням перевірок та інвентаризації в місцях їх знаходження. Контроль за веденням складського господарства проводиться головним бухгалтером,

бухгалтером з обліку товарно-матеріальних цінностей, центральною бухгалтерією та іншими спеціалістами і керівниками структурних підрозділів під керівництвом головного бухгалтера постійно.

У контролі за використанням матеріальних цінностей важливе значення має виявлення способу утворення неврахованих надлишків сировини і матеріалів. Надлишки сировини та матеріалів можуть бути створені на різних стадіях руху на підприємствах: при прийманні на склад, зберіганні, при передачі зі складу в цех, списанні на виробництво. У фінансово-господарській діяльності окремих підприємств целюлозно-паперової галузі іноді є підробки з матеріальними цінностями у вигляді так званих безтоварних операцій. Суть їх в тому, що фіктивними документами оформляються неіснуючі операції з додержанням встановлених правил оформлення. Передусім труднощі виявлення таких підробок ускладнюється тим, що фіктивні документи перебувають у загальній масі аналогічних, які нічим не відрізняються від справжніх. Ефективність дослідження підробок залежить від правильного визначення ознак, які характеризують можливість здійснення безтоварних операцій.

Невід'ємним елементом контролю є забезпечення суворого лімітування відпуску виробничих запасів у виробництво, їх видача має лімітуватися виходячи з обсягу виробничої програми і діючих норм витрат з урахуванням залишків матеріалів не витрачених до початку місяця [27, с. 63]. Отже, усунення всіх негативних явищ у роботі підприємства дає змогу забезпечити збереження матеріальних цінностей та раціональне їх використання.

Організаційна структура підприємств целюлозно-паперової промисловості включає широке коло різних відділів, цехів та служб (Додатки Д1, Д2). Складна структура управління вимагає відповідних затрат і зусиль на забезпечення оперативної передачі даних, контролю та прийняття рішень. Але досягти удосконалення узгодженості дій різних служб стосовно вирішення питань щодо використання матеріальних запасів та й управління в цілому можна. З цією метою слід дослідити існуючу схему управління та на її основі внести рекомендації щодо можливих удосконалень. У Додатках Д1, Д2 подано схеми управління ВАТ

“Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат”, ВАТ „Київський КПК”. Як видно, на досліджуваних підприємствах є відділи АСУ (або диспетчерські служби), бухгалтерські служби та служби технічного й вхідного контролю, юридичні відділи.

Ці служби можуть виконувати за належної організації значні обсяги контрольної роботи, спрямованої на забезпечення ефективного постачання та споживання матеріальних запасів, а також раціонального їх використання усіма підрозділами (включаючи невиробничі) підприємства.

Проте розглянуті схеми управління свідчать про певну відокремленість вказаних структурних підрозділів один від одного. Контрольні відділи повністю відокремлені окремою гілкою від бухгалтерії та інших економічних відділів.

Такий підхід не відповідає сучасним вимогам і вимагає удосконалення. Логічно об'єднати підпорядкованість відділів вхідного та технічного контролю у єдину структуру з економічними та обліковими. Таким чином, ці служби можуть відігравати більшу роль у системі внутрішньогосподарського контролю, ніж це є в даний час. З цією метою необхідно модернізувати існуючу систему контролю з урахуванням сучасних особливостей та технічних можливостей.

Основні складові розробки стратегії внутрішньогосподарського контролю запасів мають бути функціонально спрямовані на:

- удосконалення координування діяльності служб внутрішньогосподарського контролю та окремих її учасників (контролерів);
- поетапне планування заходів контролю та їх уточнення залежно від економічної ситуації і потреб управління матеріальними запасами;
- контроль та координацію індивідуальних цілей і завдань управління запасами та розробку заходів стимулювання у випадку досягнення економії ресурсів.

Окрім цього, керівники та диспетчерський пункт чи відділ комунікацій зобов'язані поширювати інформацію з метою контролю та обміну знаннями. Рекомендований в дисертації підхід до модернізації системи внутрішньогосподарського контролю целюлозно-паперових підприємств наведено на рис. 3.1.

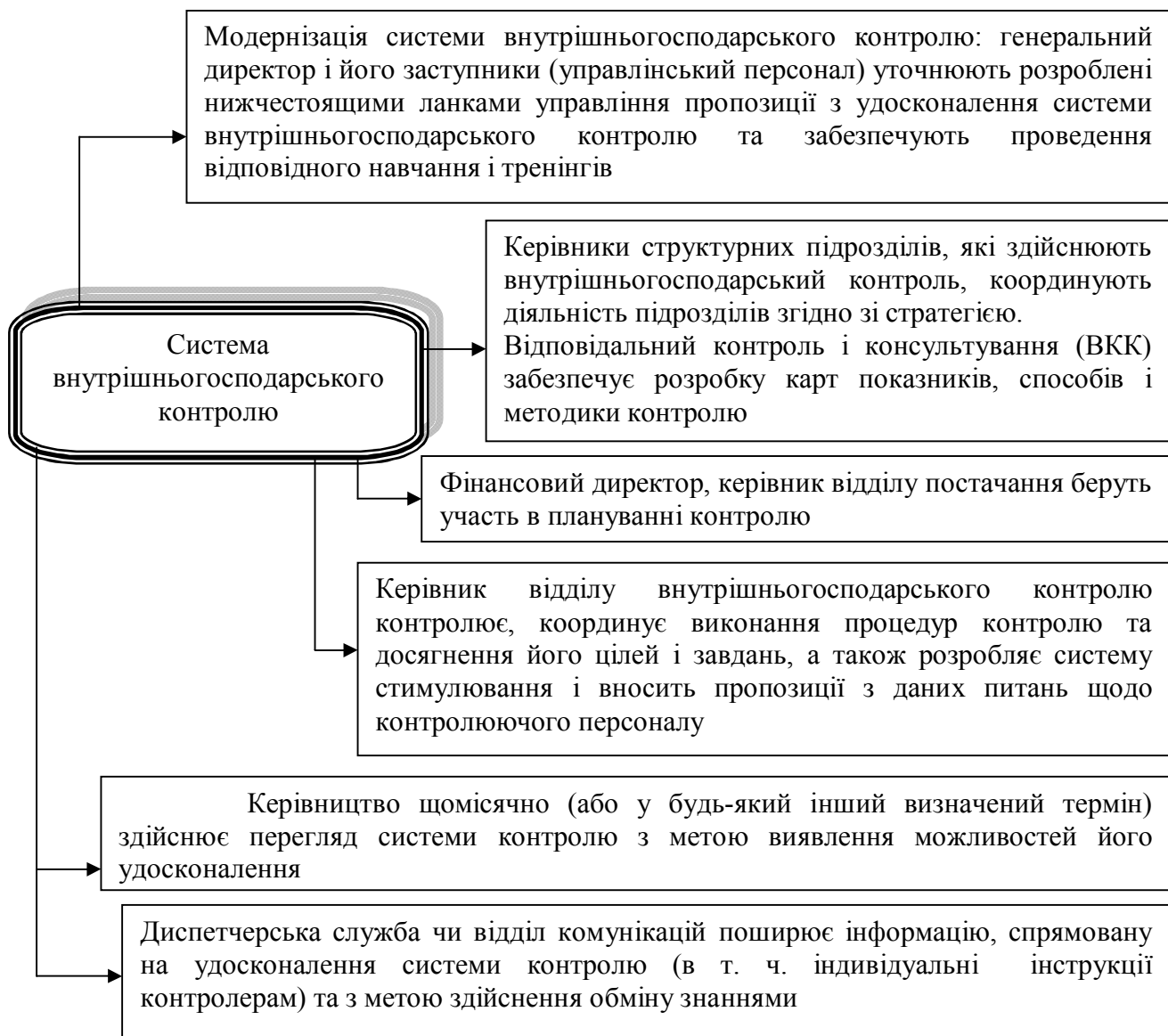


Рис. 3.1. Рекомендовані напрями модернізації системи внутрішньогосподарського контролю целюлозно-паперових підприємств

Примітка. Побудовано самостійно.

Сформована структура повинна також здійснювати керівництво винахідництвом та раціоналізаторством, яке сприяє поліпшенню технічного забезпечення виробництва, якості продукції і зниженню її матеріаломісткості.

Дієвість контролю зростає лише при комплексному здійсненні його бухгалтерією, планово-економічним відділом, відділами нормування сировини і матеріалів. Втім, в усіх контрольних діях ініціатива повинна залишатися за головним бухгалтером, який має активно допомагати керівникові підприємства та

керівникам структурних підрозділів у виконанні ними контрольних функцій в межах своєї компетенції. Виконання цих обов'язків вимагає від головного бухгалтера підприємства такого ведення обліку, за яким всі операції у процесі виробничої, фінансової та господарської діяльності відображаються в бухгалтерському обліку, а документи з оформленням господарських операцій старанно аналізуються щодо їх достовірності, правильності та законності.

Важливою складовою внутрішньогосподарського контролю в целюлозно-паперовій галузі можна вважати технологічний контроль. Він покликаний забезпечити суворе дотримання всіх технологічних параметрів виробництва. У целюлозно-паперовому виробництві, де технологічні процеси регламентовані, а багато з них не піддається безпосередньому нагляду, технологічний контроль має першочергове значення. Наприклад, отримання целюлози належної якості неможливе без дотримання співвідношень обсягу і концентрації варильної кислоти, яка подається у варильний казан, і обсягу завантаженої деревини. Не можна також одержати заданий асортимент паперу або картону без дотримання таких технологічних параметрів, як ступінь помолу маси, концентрація маси в напірному ящику, композиційний склад волокнистих матеріалів, ступінь проклеювання і т. д.

Контроль за виконанням технологічного режиму на целюлозно-паперових підприємствах повинні здійснювати, в основному, цехові технологічні (технічні) лабораторії, змінні майстри, технологи і технологічний персонал робітників: варщиків, содовщиків, випарників, машиністів папероробних машин, накатники, інші. Отже, технологічний контроль є важливим засобом забезпечення випуску продукції у встановленому планом асортименті та необхідної якості. Крім того, дотримання технології виробництва значною мірою зумовлює виконання норм витрат сировини, хімікатів, енергії, трудових витрат на випуск продукції, тобто техніко-економічних показників виробництва.

Перевагою внутрішньогосподарського контролю є те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і подальший, може бути документальним, фактичним і комбінованим; може проводитись у вигляді ревізії, тематичної перевірки, розслідування.

У зв'язку з цим внутрішній контроль – один із найефективніших при вмілому використанні функцій контролю органами управління прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління.

Внутрішній контроль за діяльністю цехів, бригад, ділянок та інших внутрішньогосподарських формувань проводиться в суб'єктах господарювання їх керівниками і спеціалістами при виконанні ними своїх функціональних обов'язків, а також штатними контролерами, ревізорами та аудиторами [83, с. 171].

У таблиці 3.2. подано авторську пропозицію щодо класифікації внутрішньогосподарського контролю запасів і особливостей його здійснення в целюлозно-паперовій промисловості.

Таблиця 3.2

Класифікація внутрішньогосподарського контролю запасів і характеристика його особливостей в целюлозно-паперовій промисловості

Ознака класифікації	Види контролю	Коротка характеристика та особливості в целюлозно-паперовій промисловості
За обсягом контролю	Суцільний Вибірковий метод	Контролюються всі матеріальні запаси, включаючи виробничі та невиробничі, випущену готову продукцію тощо, всі виконані роботи, конкретні операції і показники витрачання цінностей, дотримання нормативів витрат запасів та виходу готової продукції. Контролюються окремі найбільш дорогі види запасів, а саме: сода каустична, мідний купорос, кисень, бабіт, дисперсія ПВА, полотно мембранне, гідросульфід натрію, тринатрійфосфат, бура технічна, крохмаль кукурудзяний, препарат ферментний МЕК-С, пролонгін, гідрорекс, вапно та ін. (виходячи з принципів АВС-аналізу – “80–20”) зразки продукції (виконані роботи або операції), відібрані за заданою програмою або без неї
За періодичністю	Контроль за заданим графіком Безперервний Епізодичний	Відбираються проби для аналізу або вимірюються (визначаються) контрольовані показники через певні проміжки часу Здійснюється на найважливіших ділянках виробництва або технологічних операціях, що визначають успішне виконання кількісних і якісних показників виробництва продукції. Здійснення безперервного контролю, як правило, пов'язане із застосуванням контрольно-вимірювальної техніки, спеціальних приладів і апаратів. Застосовується там, де досягнення виробничих завдань або показників, практично гарантується існуючим рівнем організації і технології виробництва

Залежно від характеру контрольованих показників	Технологічний Оперативно-виробничий Техніко-економічний	Повинен забезпечити суворе дотримання всіх технологічних параметрів виробництва. Призначений для виявлення відхилень витрат запасів від встановлених норм і сприяння ліквідації причин цих відхилень. Здійснюється з метою виявлення рівня ефективності за загальними показниками (обсяг виробництва, реалізації тощо), показниками роботи основного обладнання та використанням матеріальних запасів.
---	---	--

Примітка. Побудовано самостійно.

Вважаємо за необхідне дещо деталізувати систему технологічного контролю, оскільки в поєднанні з контролем, який можуть здійснювати внутрішні контрольні служби (разом з обліковими працівниками), він здатний забезпечити високу ефективність використання матеріальних запасів і якість виготовленої продукції, що, в свою чергу, дасть змогу досягти високих кінцевих результатів діяльності.

Контроль за дотриманням технологічного режиму на целюлозно-паперових підприємствах повинен здійснюватися, головним чином, цеховими технологічними (технічними) лабораторіями, змінними майстрами, технологами і технологічним персоналом робітників: варщиків, содовщиків, випарників, машиністів папероробних машин, накатників, ін. Таким чином, технологічний контроль є важливим засобом забезпечення випуску продукції у встановленому планом асортименті і необхідної якості.

Проте на даний час, як свідчить практика, функції контролю часто дублюються. Тому це важливо врахувати при організації системи внутрішньогосподарського контролю та її удосконаленні.

Усі питання внутрішньогосподарського контролю підприємств целюлозно-паперової галузі вимагають обов'язкової взаємодії різних структурних підрозділів і служб.

Загальна схема організаційних форм, об'єктів і цілей внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів, яка може бути ефективно використана на підприємствах целюлозно-паперової промисловості, наведена на рис. 3.2.



а – оперативне планування матеріальних запасів; **б** – оперативний контроль матеріальних запасів; **в** – оперативне регулювання матеріальних запасів; 1 – техніко-економічне планування; 2 – оперативно-календарне планування; 3 – механізований і автоматизований контроль; 4 – диспетчерський (ручний контроль); 5 – механізоване й автоматизоване регулювання; 6 – диспетчерське (ручне регулювання); 7 – виробництво і реалізація продукції; 8 – робота допоміжних і обслуговуючих виробництв; 9 – матеріально-технічне постачання; 10 – собівартість продукції; 11 – виконання плану виробництва продукції; 12 – виконання техніко-економічних показників плану; 13 – підвищення якості продукції; 14 – виконання плану постачання; 15 – раціональне використання матеріально-технічних ресурсів; 16 – ритмічне матеріально-технічне постачання; 17 – виявлення резервів виробництва.

Рис. 3.2. Загальна схема організації, форм, об'єктів внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів

Примітка. Побудовано самостійно.

Вдосконалення господарського механізму на підприємстві целюлозно-паперової галузі з урахуванням сучасних вимог передбачає поліпшення управління і організації виробництва, планування і матеріального стимулювання, прискорення науково-технічного прогресу, підвищення рівня обліку, контролю, аналізу і т. д. Особливе місце при цьому належить оперативному плануванню і оперативному контролю виробничо-господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

В цілому система оптимізації матеріальних запасів на підприємстві повинна включати, на наш погляд такі складові: нормування; планування (в тому числі оперативне); аналіз та контроль.

Планування – особлива форма діяльності, змістом якої є розробка і реалізація планів [52, с. 749]. Важливого значення при плануванні надається оперативному плануванню. Оперативне планування – поточне виробничо-фінансове і виконавче планування на короткі періоди часу, зорієнтоване на доповнення, деталізацію, внесення коректив у намічені раніше плани і графіки робіт [52, с. 622]. З допомогою оперативного планування досягається його найбільша деталізація планів, перевіряються організаційно-технічні умови виконання планових завдань, уточнюється перелік і склад матеріальних, трудових, фінансових і інших ресурсів, координується робота внутрізаводських ланок, визначаються строки та умови виконання завдань, конкретні виконавці і т.д. Ця стадія планування забезпечує конкретні рекомендації, як виконати планове завдання. У зв'язку з цим значення оперативного планування в господарській діяльності підприємства важко переоцінити.

Оперативний контроль – невід'ємна частина оперативного планування і, на нашу думку, є його обов'язковим продовженням. Роль оперативного контролю, полягає не лише в перевірці виконання планових завдань, розрахунку техніко-економічних показників або інших параметрів виробничої діяльності підприємства, його структурних підрозділів і окремих працівників, але і у встановленні причин відхилень від планових розрахунків, виявленні резервів виробництва, підготовці оперативних рішень, спрямованих на регулювання виробничого процесу з урахуванням виявлених відхилень. Таким чином, оперативне планування і оперативний контроль в своїй єдності є важливим і дієвим інструментом підвищення ефективності виробництва. Слід мати на увазі, що таким інструментом вони є тільки в тому випадку, коли мають надійну базу планування, котра відповідає організації виробництва, його характеру і специфічним особливостям.

Важливою складовою частиною оперативно-виробничого планування має бути оперативно-календарне планування. В умовах целюлозно-паперового виробництва, що характеризується обов'язковою послідовністю технологічних

процесів, механічної і хімічної переробки деревини і устаткуванням великої одиничної потужності, оперативно-календарне планування особливо актуальне.

На наш погляд, зміст оперативно-календарного планування повинен включати:

- розробку календарних графіків випуску целюлозно-паперової продукції (виконання робіт), що встановлюють планові завдання на кожен добу роботи підприємства з урахуванням забезпечення рівномірного, безперервного і повного завантаження устаткування;

- розробку календарних графіків випуску продукції (виконання робіт) за структурними підрозділами і виробничими ланками підприємства (цехами, ділянками, змінами, бригадами, робочими місцями), що забезпечують їх взаємопов'язану діяльність виходячи з календарного плану-графіка роботи всього підприємства;

- розробку графіка матеріально-технічного забезпечення виробництва з урахуванням календарних графіків роботи всього підприємства і його структурних підрозділів;

- розробку календарних графіків реалізації готової продукції по споживачах, пунктах призначення, видах транспорту з урахуванням максимального скорочення часу обороту оборотних коштів підприємства і т.д.

Календарні плани-графіки слід розробляти на підставі місячних планів виробництва продукції і графіків планово-запобіжного, середнього і капітального ремонтів основного технологічного і енергетичного устаткування. Врахування технологічної послідовності для забезпечення кращого використання устаткування підприємств целюлозно-паперової промисловості вимагає при складанні календарних планів-графіків визначення календарного часу, що відводиться для вироблення того або іншого асортименту (вигляду) продукції, врахування послідовності її виробництва, часу переходу з одного асортименту продукції в інший. В графіку необхідно передбачити календарний термін і тривалість ремонту устаткування, потреби виробництва в матеріальних і енергетичних ресурсах, джерела їх отримання і т.д.

Слід мати на увазі, що цехові, змінні і бригадні оперативно-календарні графіки виробництва можна розробляти з урахуванням прийнятих планів і зобов'язань, а також виявлених в процесі виробництва додаткових можливостей і резервів підвищення ефективності виробництва. У багатьох випадках, особливо на безперервних процесах, великий ефект дає розробка і організація виконання годинного графіка виробництва. Такий графік регламентує виконання змінного завдання по годинах роботи і підвищує рівень організації його виконання. Годинні графіки виробництва на целюлозно-паперових підприємствах слід розробляти для кожного варильного казана, паперо- і картоноробної машин, турбогенераторів і т.д.

Годинними графіками виробництва можна регламентувати такі важливі техніко-економічні показники целюлозно-паперового виробництва, як оборот варильного казана бруто і нетто, годинна продуктивність паперо- і картоноробних машин за кожним окремим видом продукції в тоннах і квадратних метрах, годинна продуктивність парових казанів і інші. Розробка годинних графіків дає можливість орієнтуватися не тільки на середньодобові або змінні навантаження виробництва, а також враховувати пікові навантаження (наприклад, зі споживання тепла або електроенергії), що неминуче виникають в целюлозно-паперовому виробництві, і з урахуванням цього наперед передбачати відповідний рівень роботи всіх структурних підрозділів підприємства.

Розробка і доведення планових завдань до виконавців – це тільки частина роботи, пов'язаної з організацією управління виробничо-господарською діяльністю підприємства і мобілізацією обліково-економічного персоналу на забезпечення високої ефективності і прибутковості його функціонування. Інша, складніша і більш трудомістка частина цієї роботи полягає в організації чіткої системи контролю за виконанням встановлених планових завдань і техніко-економічних показників. Такою системою є оперативний контроль виробничо-технічної і фінансово-господарської діяльності підприємства.

При формуванні системи оптимізації матеріальних запасів, а саме такої її складової як внутрішньогосподарський контроль (в т. ч. оперативний) слід виходити з того, що головне завдання контролю полягає в тому, щоб своєчасно встановити

відхилення, що виникли в ході виробництва від заданих показників, виявити причини, що зумовили ці відхилення, зібрати і передати у відповідні рівні управління більш повну інформацію про хід виконання виробничої програми, техніко-економічних показників тощо.

За характером технічних засобів методи (способи), які використовуються для оперативного контролю виробничо-господарської діяльності підприємств, можуть також поділятися на немеханізовані (ручні), механізовані або автоматизовані й автоматичні.

При немеханізованому (ручному) способі контролю апарат, що здійснює контрольні функції на тій чи іншій ділянці виробництва, як правило, періодично відбирає проби, проводить аналізи, безпосередні нагляди, виміри, зважування і т. д.

Про виявлені відхилення від заданих графіків виробництва, технологічних параметрів або техніко-економічних показників повідомляється майстра чи начальника цеху, диспетчера і т. д., які ухвалюють необхідне рішення (управляюча дія), що забезпечує ліквідацію відхилень, що виникли. При цьому людина сама здійснює контроль і вона сама (або інша людина) ухвалює рішення про заходи чи дії на контрольований об'єкт. Недоліки цього способу: наявність великого апарату для здійснення контрольних функцій; обмежена кількість контрольованих показників і неможливість контролю прихованих від безпосереднього нагляду виробничих процесів та технологічних операцій.

При механізованому або автоматизованому контролі функції контролю за дотриманням заданих технологічних параметрів, норм витрат матеріальних ресурсів та інших показників здійснюються з допомогою контрольно-вимірювальних приладів й інших контрольних пристроїв та апаратів, у тому числі електронно-обчислювальної техніки.

Кожний такий прилад або апарат, встановлений на виробничому устаткуванні чи інших ділянках технологічного потоку, зазвичай контролює якийсь один певний параметр – масу, розмір, рівень, витрати, температуру, тиск, концентрацію і т. д.

Дані окремих приладів автоматично передаються на електронно-обчислювальну машину, встановлену в диспетчерському пункті або

обчислювальному центрі підприємства. При цьому способі контролю прилади тільки виявляють і реєструють відхилення від заданих параметрів на тій або іншій ділянці виробництва, а ухвалює рішення і дає управлінські команди, як і при ручному способі контролю, людина.

Механізований і автоматизований контроль дає змогу значно зменшити контролюючий апарат, розширити кількість контрольованих показників і забезпечити перехід від періодичного, вибіркового контролю ходу виробництва до безперервного. Автоматичний контроль виробництва відрізняється від ручного і механізованого, в першу чергу, тим, що при цьому способі функції контролю поєднуються з функціями управління.

Взаємодія контрольно-вимірювальної, електронно-обчислювальної та іншої спеціальної техніки забезпечує не тільки виявлення відхилень матеріальних запасів, які виникають у процесі виробництва чи зберігання, а й автоматичне формування рішень про заходи, спрямовані на ліквідацію цих відхилень, а також передачу цього рішення у вигляді управляючої дії на контрольований об'єкт. Це значить, що система сама здійснює прийняття рішення і забезпечує роботу виробництва в заданому режимі.

Необхідно зазначити, що поєднання автоматичного контролю з автоматичним управлінням можливе тільки на першій стадії виробничо-господарської діяльності підприємства. Цим першим ступенем є технологічний процес, з управлінням яким машина в окремих випадках може справитися краще і, поза сумнівом, швидше, ніж людина.

Велика перевага автоматичної системи управління технологічними процесами (АСУТП) у порівнянні з системою механізованого контролю і управління в тому, що реакція на виникаючі відхилення від заданих технологічних параметрів, розробка і передача управлінських команд, ліквідація порушень технологічного процесу відбуваються в реальному або близькому до нього масштабі часу. Що ж стосується контролю і управління всією виробничо-господарською діяльністю підприємства, то це можливо тільки за участі людини із застосуванням людино-машинної системи, де машини виступають надійними помічниками людини.

Рекомендована схема організації, форм, об'єктів внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів охоплює всі процеси, які стосуються їх управління і використання. Однак у ній не деталізовані методи і процедури контролю матеріальних запасів, які повинні здійснюватися у системі бухгалтерського обліку.

3.2. Організація і техніка внутрішньогосподарського контролю запасів

Система контролю в сучасних умовах діяльності підприємств націлена на забезпечення достовірної інформації для прийняття управлінських рішень, які призводить до поліпшення організації праці, раціональнішого використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, підвищення продуктивності та якості продукції.

В. В. Сопко та В. П. Завгородній з цього приводу стверджують, що таку інформацію може забезпечити належним чином налагоджений контрольний процес, котрий, на їх думку, як і будь-який технологічний процес, складається з численних операцій. При цьому контрольна операція, – як стверджують вчені, – це дія над економічними даними (інформацією), що має на меті отримати різні проміжні та кінцеві (підсумкові) показники, придатні для оцінювання результату роботи та прийняття управлінських рішень [166, с.119].

Подальші функції регулювання на основі даних внутрішньогосподарського контролю (як результату управлінського рішення) здійснюються майже всіма працівниками підприємства (від рядових робітників до директора) відповідно до їх рівня в ієрархічних сходинках управління.

У зв'язку з цим раціональна організація і методика внутрішньогосподарського контролю є основою ефективного функціонування виробничої системи суб'єкта господарювання загалом.

Перед тим як перейти до розгляду конкретних питань організації і методики внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів, яку слід деталізувати за

відповідними етапами, доцільно розглянути загальні питання організації контролю. Одним з найважливіших питань у цьому випадку є оцінка обґрунтованості здійснення контролю та його ефективності.

Н. І. Дорош при вивченні системи внутрішнього контролю рекомендує виокремлювати такі етапи/дії, які б дали змогу досягти розуміння системи, оцінити ризик контролю і встановити вплив одержаних результатів на перевірку фінансової звітності [47, с. 232]. У цьому контексті проводити оцінку ефективності системи контролю матеріальних запасів можна як окремо за кожним етапом його здійснення, так і шляхом формування інтегрованого показника.

Г. М. Давидов стверджує, що метою аналізу оцінки внутрішнього контролю є встановлення ступеня довіри до нього, що, в свою чергу, використовується для встановлення характеру, обсягів та тривалості виконання процедур перевірки на відповідність і суттєвість [43, с. 63].

При розробці системи діагностики внутрішньогосподарського контролю доцільно використовувати схеми і пояснення до них. Вони, як методи опису внутрішнього контролю, мають низку переваг перед іншими методами: подають інформацію про систему контролю у логічно-послідовному вигляді; дають можливість дуже швидко встановити логіку внутрішнього контролю, виявити її слабкі і сильні сторони; зрозумілі спеціалістам різних фахових спрямувань; дуже легко коригуються і можуть використовуватись протягом багатьох років з необхідними коригуваннями; дають можливість простежити функціонування системи як у просторі, так і за часом [43, с. 65].

Побудована блок-схема алгоритму оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості базується на використанні рекомендованої шкали оцінювання (рис. 3.3).

Автоматизація процедур оцінки ефективності контролю певною мірою дає змогу ліквідувати елемент суб'єктивності, адже це також доволі складна проблема, яка залежить від професійного рівня особи, що проводить таку оцінку вручну.

Проте і при використанні авторських рекомендацій з цих питань слід визнати, що отриманий результат матиме ймовірнісний характер.

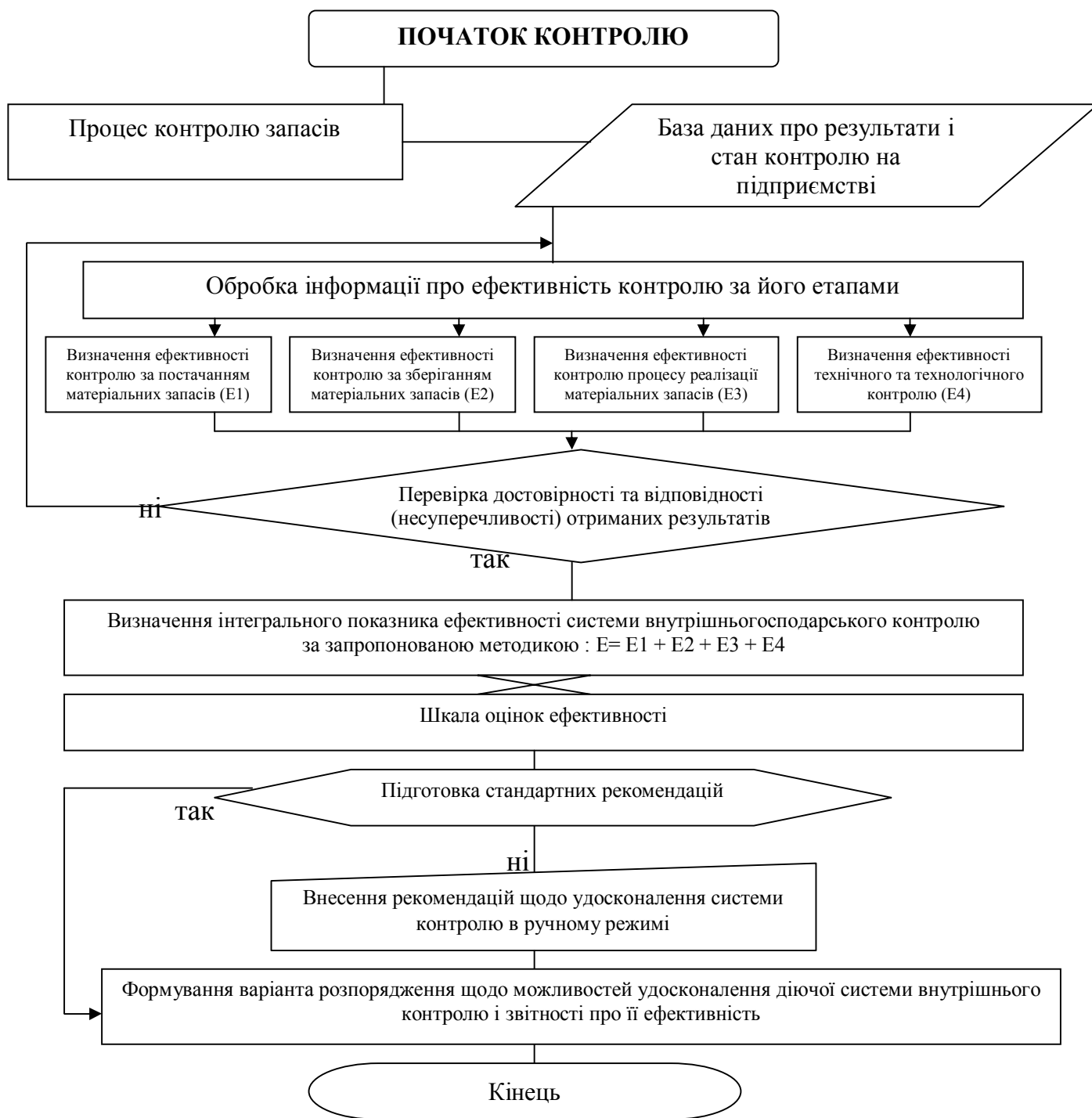


Рис. 3.3. Блок-схема оцінки здійснення внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів

П р и м і т к а. Побудовано самостійно.

Однак підвищенню достовірності оцінки внутрішньогосподарського контролю служитиме правильно розроблена шкала оцінок, характеристики

контролю, які будуть досягнуті при тому чи іншому значенні показника ефективності, а також врахування можливостей удосконалення стратегії контролю, розробка яких покладається на низку служб і працівників (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Шкала оцінювань ефективності внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів

Оцінювання	Характеристика стану контролю	Рекомендації щодо удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю
Від 0 до 0,1	незадовільний	У наявності лише система технологічного контролю. Бухгалтерський контроль за винятком щорічних інвентаризацій, відсутній. Інвентаризаційна комісія сформована з недостатньо компетентних осіб. Рекомендовано перевірити відповідність бухгалтера з обліку матеріалів займаній посаді і дотримання ним посадової інструкції, сформувані інший склад інвентаризаційної комісії. Інші заходи рекомендовані щодо наступних рівнів оцінювання
Більше 0,1 до 0,2	незадовільний з незначно вираженими ознаками позитивізму	У наявності технологічний контроль, взаємне звіряння даних в бухгалтерії та інформації, поданої матеріально відповідальними особами. Щотижнева вибіркова інвентаризація дорогих матеріалів (каоліну, кисню, мідного купоросу, пролонгину тощо) не здійснюється. Рекомендовано розвивати бухгалтерський контроль та обрати стратегію на формування відділу внутрішньогосподарського контролю. Доповнити посадові інструкції працівників контрольними функціями. Наприклад, начальник цеху, отримуючи матеріальні запаси у виробництво та підписуючи накладну чи лімітно-забірну картку, може перевірити номер партії запасів та її ціну
Більше 0,2 до 0,3	задовільний з ознаками великого ризику невиявлення помилок	Система контролю включає в себе наявність технологічного, диспетчерського та бухгалтерського контролю без формування спеціального відділу контролю. Система має прогалини на виході – не формуються управлінські рішення щодо оперативної ліквідації недоліків використання матеріальних запасів
Більше 0,3 до 0,4	Задовільний з ознаками несуттєвого ризику не виявлення помилок	Контроль окремих видів матеріальних запасів, зокрема целюлози, деревної маси, деяких лісохімічних продуктів, надзвичайно трудомісткий, оскільки поки що не розроблено надійних приладів і методів для кількісного оцінювання їх об'ємів. У зв'язку з цим рекомендовано використовувати розрахункові методи
Більше 0,4 до 0,5	задовільний	Ревізійні (ревізійна комісія, відділ технологічного контролю тощо), а також диспетчерська служби взаємодіють на належному рівні. Але є проблеми в галузі врахування недоліків організації взаємодії різних служб контролю, внаслідок чого виникають прогалини ліквідації нестач чи перевитрати запасів. Рекомендовано встановлення персональної відповідальності за допущені прорахунки
Більше 0,5 до 0,6	добрий з ознаками значного ризику не виявлення окремих фактів	Система внутрішньогосподарського контролю охоплює в цілому усі процеси, проте існує ризик невиявлення недоліків на ділянках, що є мало контрольовані. Наприклад, переважна більшість деревної сировини згідно з балансами надходжень поступає на підприємства ЦПП в корі, а обліковується і оплачується без кори. Рекомендована вибіркова перевірка замірів діаметра та довжини колод
Більше 0,6 до 0,7	добрий з ознаками несуттєвого ризику не виявлення окремих фактів	У наявності розвинена мережа контролюючих структурних підрозділів та осіб, здатна забезпечити ефективне управління запасами та їх раціональне використання. Для поліпшення організації контролю рекомендовано здійснювати інвентаризацію деревної сировини у період, коли її залишки є найменшими (включаючи залишки на рейдах та на складі). Також доцільно поліпшити діяльність служби ВТК щодо виявлення рівня якості тріски для виробництва целюлози
Більше 0,7 до 0,8	добрий	Система внутрішньогосподарського контролю забезпечує економне використання та збереження запасів ЦПП. Рекомендованим є проведення досліджень щодо пошуку резервів зниження витрат запасів

Більше 0,8 до 0,9	добрий з ознаками високої ефективності	Достатньо розвинена система внутрішньогосподарського контролю з ефективною структурою й комунікаційними зв'язками. Недоліки стосуються координації суб'єктів контролю та їх інформованості. Рекомендовано проведення інформаційних нарад і тренінгів (в тому числі з метою ознайомлення суб'єктів контролю зі стратегією удосконалення системи контролю)
Більше 0,9 до 1	відмінний	Можливості удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів обмежені. Рекомендовано здійснювати дослідження щодо можливостей удосконалення технології целюлозно-паперового виробництва

Примітка. Побудовано самостійно.

Шкалу оцінювання ефективності контролю рекомендуємо обрати з множини значень від 0 до 1. йдеться про обрання найпростішого, класичного варіанту, який використовується у багатьох методиках. Множина значень, обрана у дисертації обґрунтовується так: по-перше, у розпорядженні будь-якого підприємства є засоби і служби чи окремі працівники, які його здійснюють хоча б у мінімальних обсягах, тобто практично чисто “нульового рівня” немає ніколи; по-друге, недосяжним також буде граничний випадок з рівнем оцінювання 1, адже це означає, що контроль організований ідеально і жодних шляхів поліпшення використання матеріальних запасів немає, що також неможливо (хоча б з причини, що контроль обмежений в часі, наприклад, працівники бухгалтерських служб працюють вдень, і тому вночі бухгалтерський контроль відсутній, а целюлозно-паперове виробництво характеризується безперервністю).

Розроблені пропозиції сприятимуть поліпшенню системи внутрішньогосподарського контролю і підвищенню його результативності. Як справедливо стверджують Я. А. Гончарук та В. С. Рудницький, для керівництва підприємства основною метою оцінки системи внутрішнього контролю є розробка конструктивних пропозицій, спрямованих на його удосконалення. Керівник підприємства, аналізуючи й оцінюючи роботу менеджерів і окремих служб, отримає докази про ефективність діяльності всієї системи внутрішнього контролю, що дає йому можливість вжити певних заходів для поліпшення контрольної функції управління [36, с. 189].

Щодо організації і методики внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів, то його, слід проводити поетапно, у певній логічній

послідовності, простежуючи взаємозв'язок і можливість взаємного звіряння даних.

Прийнятною для целюлозно-паперових підприємств може бути така поетапність:

- організація і методика економічного контролю за постачанням матеріальних запасів;
- організація і методика контролю за зберіганням матеріальних запасів;
- організація і методика контролю за використанням матеріальних запасів у виробництві;
- організація і методика контролю реалізації матеріальних запасів.

Сутність контролю процесу матеріально-технічного постачання полягає в розробці і здійсненні заходів щодо якнайповнішого задоволення потреби виробництва в матеріалах з урахуванням конкретних умов виробничо-господарської діяльності підприємства, фактичної наявності матеріальних ресурсів, реальних можливостей їх поповнення, необхідності зниження витрат на матеріально-технічне постачання, здешевлення вартості сировини і матеріалів при їх повній відповідності технологічним вимогам. Внутрішньогосподарський контроль процесу постачання, на наш погляд, повинен включати: контроль транспортно-заготівельних витрат і оптимальних шляхів перевезень; контроль витрат запасів при перевезеннях і їх якості. З позиції об'єкта дослідження, зосередження уваги на величині витрат не обов'язкове, однак вважаємо, що система внутрішньогосподарського контролю, в першу чергу, повинна бути спрямована на підвищення ефективності, тобто бути комплексною, а не елементною та епізодичною.

Особливістю організації першого етапу контролю, а саме контролю процесу постачання, є поєднання контрольним процесом різних структурних підрозділів.

В табл. 3.4 наведено інформацію щодо служб внутрішньогосподарського контролю досліджуваних підприємств.

На підприємствах целюлозно-паперової промисловості одним з таких структурних підрозділів є диспетчерська служба. Поряд з виконанням основної своєї функції, якою є централізоване оперативне управління виробництвом, вона охоплює і питання постачання та використання наявних матеріальних запасів, що

вимагає оперативного контролю і регулювання. Окрім цього, вказані завдання розв'язуються, в першу чергу, відповідною функціональною службою управління підприємством – матеріально-технічного постачання.

Таблиця 3.4

Служби внутрішньогосподарського контролю підприємств целюлозно-паперової промисловості

Підприємство	Служби внутрішньогосподарського контролю								
	Фінансова служба	Диспетч. служба	Центральна контрольно-ревізійна комісія	Відділ технічного контролю	Відділ вхідного контролю запасів	Відділ внутрішньогосподарського контролю запасів	Внутрішній контролер	Відділ постачання	Відділ збуту
ВАТ “Київський КПК”	+	+	+	+	+	-	+	+	+
ВАТ “Корюківська ФТП”	-	+	-	+	-	-	-	+	+
ВАТ “Жидачівський ЦПК”	+	+	-	+	+	-	-	+	+
ВАТ “Дніпропетровська ПФ”	+	+	+	+	+	-	-	+	+
ВАТ “Малинська ПФ”	-	+	-	+	-	-	+	+	+
ВАТ “Ізмаїльський ЦКК”	-	+	-	+	-	-	+	+	+
ВАТ “Львівкартонпласт”	-	+	-	+	-	-	+	+	+
ВАТ “Понінківський КПК”	+	+	-	+	+	-	-	+	+
ВАТ “Рубіжанський КТК”	-	+	-	+	-	-	-	+	+

Примітка. Побудовано самостійно.

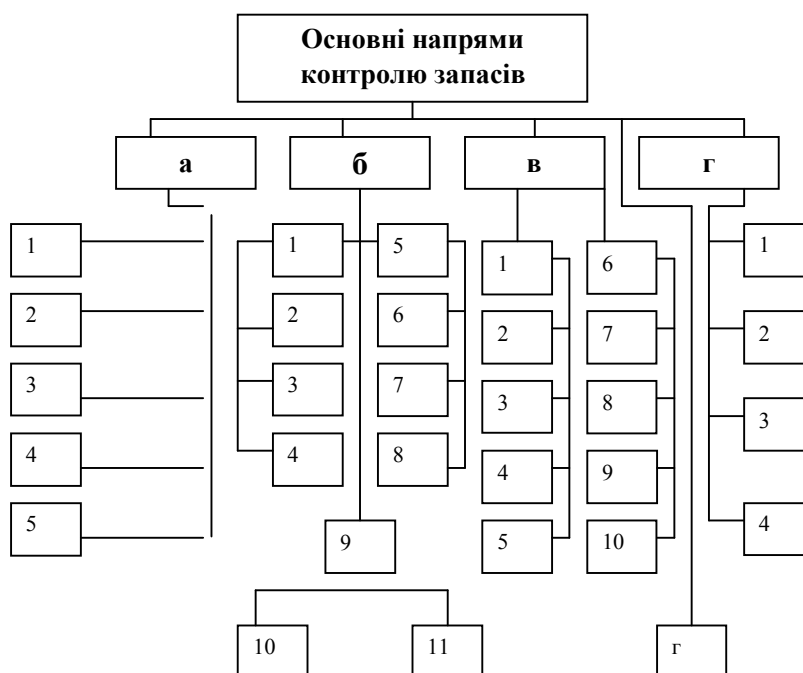
Головне завдання контролю матеріально-технічного постачання – розробка і здійснення заходів з якнайповнішого задоволення потреб виробництва в матеріалах з урахуванням конкретних умов виробничо-господарської діяльності підприємства, фактичної наявності матеріальних ресурсів, реальних можливостей їх поповнення, необхідності зниження витрат на матеріально-технічне постачання, здешевлення вартості сировини і матеріалів при повній їх відповідності технологічним вимогам.

Контроль матеріально-технічного постачання включає:

- оперативне планування потреби в матеріально-технічних ресурсах;
- контроль освоєння виділених матеріальних запасів, своєчасності надходження і відповідності матеріальних ресурсів вимогам виробництва,
- стан нормативної бази, дотримання умов платіжно-розрахункової дисципліни, збереження та обліку матеріальних цінностей, економічності

постачання, ефективно використання матеріальних цінностей у процесі виробництва.

Напрямки контролю постачання матеріальних запасів ілюструє рис. 3.4.



а - потреба і її забезпечення: 1 - для виробництва продукції; 2 - для інших виробничо-господарських потреб; 3 - для утворення запасів; 4 - розрахунок норм запасу; 5 - залучення додаткових джерел; **б - надходження матеріальних ресурсів:** 1 - освоєння за найважливішими видами сировини і матеріалів; 2 - виконання плану постачання; 3 - рівномірність постачання; 4 - відповідність вимогам виробництва; 5 - відповідність за кількістю; 6 - відповідність за складом; 7 - відповідність за структурою; 8 - виконання постачальниками договірних умов; 9 - виконання за кількістю, якістю та іншими умовами; 10 - пред'явлення санкцій; 11 - виконання санкцій; **в - запаси матеріальних ресурсів:** 1 - стан запасів; 2 - стан за кількістю; 3 - стан за складом; 4 - наднормативні запаси; 5 - зайві запаси; 6 - стан зберігання; 7 - збереження матеріальних цінностей; 8 - стан засобів зберігання; 9 - оновлення запасів; 10 - поліпшення організації зберігання; **г- економічність постачання; г - використання у виробництві:** 1 - нормування витрат; 2 - облік фактичних витрат; 3 - відповідність витрат плановим і діючим нормам; 4 - відпуск матеріалів зі складів.

Рис. 3.4. Схема контролю матеріально-технічного постачання

Примітка. Побудовано самостійно.

Відділам постачання відведена вирішальна роль в оперативному плануванні та контролі матеріально-технічного постачання. Вони визначають загальну потребу по кожному сорторозмірі матеріалів, реалізують матеріальні запаси, організовують і контролюють надходження матеріалів, забезпечують їх якісне приймання, організовують зберігання матеріальних цінностей, постачання ними виробничих цехів, впливають на економію їх використання. Вони першими виявляють труднощі в матеріальному забезпеченні виробництва, вносять практичні пропозиції щодо їх подолання і самі здійснюють заходи в цьому напрямку.

Втім служби постачання не можуть самостійно повністю вирішити всі завдання, котрі виникають у цій галузі. Їм допомагають інші відділи і служби:

- плановий відділ розробляє виробничу програму, яка служить основою розрахунку потреби в сировині і матеріалах, вивчає інформацію про витрати матеріальних цінностей, визначає економічне значення допущених відхилень;
- служба головного технолога розробляє і затверджує відповідні нормативи витрат сировини та матеріалів;
- служби головного механіка і головного технолога оснащують виробництво технічними засобами обліку і контролю використання запасів;
- бухгалтерія забезпечує облік фактичної наявності та витрат матеріальних цінностей;
- головний інженер, названі вище служби, а також відповідні виробничі підрозділи розробляють і здійснюють заходи щодо економії матеріальних запасів.

У системі внутрішнього контролю процесу постачання важливе значення має належна організація роботи диспетчерських служб, адже завдяки цьому можна значно удосконалити методика і спростити її процедури щодо матеріальних запасів.

Вище перераховані лише окремі сторони роботи даних підрозділів, але і вони достатньо переконливо підкреслюють необхідність їх активної участі в оперативному плануванні та контролі матеріально-технічного постачання і відповідної координації роботи відділу постачання й інших підрозділів підприємства.

У таблиці 3.5 узагальнено методика внутрішньогосподарського контролю процесу постачання, яка є основою формування авторського підходу до процедур, об'єктів, засобів і в цілому методики внутрішньогосподарського контролю за станом і використанням матеріальних запасів на досліджуваних підприємствах.

Головною складовою методики внутрішньогосподарського контролю є виокремлення окремих етапів процесу постачання та видів матеріальних запасів.

Слід зазначити, що при контролі процесу постачання матеріальних запасів целюлозно-паперових підприємств доцільно застосовувати статистичний, вибіркового контроль, в основу якого покладене застосування методів математичної статистики, що дає змогу оцінювати якість великої партії продукції за результатами контролю малої вибірки (проби).

Методика внутрішньогосподарського контролю процесу постачання запасів

№ з/п	Етап процесу постачання та вид матеріального запасу	Методика контролю
1.	Завезення макулатури автомобільним транспортом	Зав. складу доцільно проводити зважування автомобілів до та після розвантаження й проконтролювати чи немає на автомобілі додаткових вантажів, чи не сидять у ньому люди під час зважування. Рекомендовано також здійснити візуальний контроль вологості макулатури й у випадку отримання висновку про завищену вологість замовити лабораторний аналіз отриманої сировини
2.	Завезення деревної сировини залізничним транспортом	Візуальний контроль і вимірювання рівня заповнення вагонів з метою виявлення обсягу поставленої деревної сировини (м. куб.)
3.	Завезення деревної сировини автомобільним транспортом	Зважування та вибірковий контроль обсягів кори шляхом вимірювання діаметра й довжини колод з метою виявлення обсягів чистої деревної маси. Для контролю, структури, фракційного складу і вологості технологічної тріски
4.	Контроль якості сировини	Якщо встановлене на підприємстві устаткування гарантує отримання технологічної тріски для варіння целюлози строго певного фракційного складу, то цей показник якості тріски може перевірятися епізодично; якщо такої гарантії немає, контроль здійснюється систематично.

Примітка. Побудовано самостійно.

Контроль за зберіганням і станом запасів матеріальних цінностей включає вивчення: величини запасів – зіставленням фактичних і нормативних показників; складу запасів – фактичного складу відповідно до вимог технології виробництва; наднормативних запасів; зайвих матеріальних цінностей.

Зайві запаси – запаси матеріальних цінностей, не потрібні для виробництва, – виникають унаслідок зняття з виробництва окремих видів продукції, заміни одних матеріалів іншими, випадкового надходження матеріалів, що не відповідають вимогам виробництва, надходження недоброякісних матеріалів та інших причин. Критерієм віднесення матеріалів до зайвих є невикористання даного матеріалу протягом порівняно тривалого періоду, зазвичай одного року, і відсутність потреби в цьому матеріалі в майбутньому періоді.

На цьому етапі контролю доцільно аналізувати дані щодо зайвих матеріальних цінностей. В процесі аналізу визначаються: види матеріалів, по яких виникли надлишки, кількість зайвих матеріалів і характеристика їх споживчих ознак –

розміри, якість, призначення, сфера можливого використання і т. д.; причини виникнення надлишків; заходи щодо ліквідації надлишків і зокрема інформація постачання, реалізація надлишків з їх допомогою, а у разі відмови – самостійно. Основою аналізу надлишків матеріальних цінностей є дані інвентаризації залишків матеріальних ресурсів станом на 1 січня кожного року, статистична звітність про залишки, надходження і витрати матеріалів, сигнальні довідки заводських складів про матеріали, фактичний запас яких значно перевищує встановлену норму запасу.

Внутрішньогосподарський контроль зберігання матеріальних цінностей передбачає:

- перевірку збереження матеріальних цінностей, що перебувають у перехідному запасі. Періодичність перевірок і число контрольованих характеристик визначаються з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасність і повноту інформації про наявність запасів і здійснення на цій основі заходів, що дозволяють уникнути втрат від зниження якості і псування матеріалів;

- перевірку засобів зберігання – складських приміщень, місць відкритого зберігання, засобів механізації та автоматизації процесів зберігання. Особливу увагу слід надавати надійності захисту від атмосферних опадів, підтримці необхідної температури і вологості повітря, дотриманню інших умов, що впливають на збереження матеріальних цінностей;

- негайне здійснення заходів щодо усунення виявлених недоліків у стані засобів зберігання;

- своєчасне оновлення складу перехідних запасів. Сировина, матеріали, паливо можуть зберігатися визначений час, при тривалішому зберіганні вони втрачають свої якісні властивості. Тому своєчасну заміну матеріальних цінностей треба розглядати як один з найважливіших способів забезпечення ефективності їх збереження.

На основі вивчення результатів контрольних перевірок матеріальних цінностей, що перебувають у перехідних запасах, обліку фактичних умов зберігання, середньодобових витрат, величини одноразового запасу встановлюються

оптимальні терміни заміни. Контроль своєчасності заміни здійснюється зіставленням фактичного часу знаходження в запасі з оптимальним терміном.

Критерієм оцінки фактичних витрат матеріальних цінностей є планова потреба, яка визначається множенням планової кількості продукції і планових норм витрат матеріальних цінностей на одиницю продукції. Що стосується норм питомих витрат, то при оперативному контролі треба користуватися тими, які є достатньо прогресивними, мобілізуючими.

Норму витрат сировини і матеріалів слід розглядати як особливу форму планового завдання, як безпосередню і конкретну форму оперативного планування використання матеріальних ресурсів. Добре виконати свою роль норми можуть тільки повністю відповідаючи вказаним вище вимогам. Втім на окремих целюлозно-паперових підприємствах ще застосовуються норми витрати сировини і матеріалів, встановлені на основі статистичних даних. Недоліки у використанні сировини і матеріалів, що мали місце в попередньому періоді, відображаються в таких нормах та певною мірою закріплюються ними.

У целюлозно-паперовій промисловості розрізняють проектні (найекономічніші), планові та фактичні витрати сировини, матеріалів і хімікатів. Під проектними у нашому випадку розуміються витрати, встановлювані з урахуванням оптимальних умов задоволення вимог технології виготовлення відповідного виду продукції, під плановими – витрати, у яких враховано фактичні умови роботи підприємства та які прийняті в розрахунках плану по матеріально-технічному постачанню і собівартості продукції, під фактичними – звітні величини витрат на одиницю певного виду продукції.

Відносна стабільність номенклатури продукції і технології її виготовлення, властива целюлозно-паперовим підприємствам, зумовлює стійкий характер подачі сировини, матеріалів, хімікатів, але не означає абсолютної постійності останньої і не звільняє від необхідності повсякденного розрахунку кількості сировини, матеріалів, хімікатів, які мають бути передані у виробництво з урахуванням конкретних умов, що склалися на певний момент. Це створює небезпеку орієнтації контролю надходження у виробництво сировини, матеріалів, хімікатів на фактичні умови, на

відступи від нормального ходу технологічних процесів. Для запобігання цьому оперативні рішення, що передбачають зміни планових витрат, повинні ретельно вивчатися з метою підготовки і проведення заходів стосовно усунення причин, що зумовлюють подібні зміни. При цьому фактичні витрати зіставляються не тільки з плановими, а й з проектними.

На целюлозно-паперових підприємствах у зв'язку з великою кількістю сировини, матеріалів, палива, які надходять на склади, й труднощами безперервного і точного їх обліку особливого значення набуває практика уточнення результатів оперативного обліку витрат сировини та матеріалів за допомогою систематичної інвентаризації їх фактичних залишків і звіряння результатів інвентаризації з даними бухгалтерського обліку.

Однією з форм оперативного контролю витрат волокнистих матеріалів є щоденний облік відхилень (за даними лабораторного аналізу) з врахуванням їх маси, вологості, зольності. При такому контролі важливого значення набуває питання про базисні показники, тобто показники, з якими зіставляються фактичні результати. Ефективною формою оперативного контролю витрат матеріалів є їх відпуск зі складів за лімітними картками.

Целюлозно-паперове підприємство – це складна і динамічна економічна система. Як би ретельно не були розроблені оперативні плани кожної ланки цієї системи, техніко-економічне обґрунтування планів і календарні плани-графіки роботи кожного підрозділу в цій системі, завжди виникають ті чи інші відхилення, які повинні бути своєчасно помічені й усунені. Вирішити поставлені завдання і досягти кінцевої мети виробництва можна, як було зазначено раніше, тільки за організації безперервного, дієвого, ефективного контролю за виконанням планових завдань у масштабі всього підприємства і кожного його структурного підрозділу.

Основним об'єктом оперативно-виробничого контролю є виконання місячного календарного плану-графіка випуску продукції в цілому по підприємству і по кожному його структурному підрозділу. Система оперативно-виробничого контролю на целюлозно-паперових підприємствах забезпечує облік і контроль:

- випуску продукції в натуральному та грошовому виразі;
- реалізації товарної продукції;
- роботи і простоїв основного технологічного та енергетичного устаткування;
- виконання завдань з впровадження нової техніки, освоєння нових видів продукції та вдосконалення технології виробництва;
- матеріально-технічного постачання виробництва і зміни запасів основних видів сировини, матеріалів і хімікатів;
- ремонту устаткування і руху основної номенклатури запасних частин до устаткування;
- використання обладнання машин: сіток, пресового і сушильного сукна тощо;
- роботи допоміжних цехів і ділянок щодо забезпечення виконання календарного плану-графіка випуску продукції і т. д.

Також слід контролювати виконання змінних і годинних графіків випуску продукції по цехах, окремих машинах і агрегатах; графік розвантаження, обкорювання і подачі деревини у виробництво; графік завантаження і розвантаження залізничних вагонів й інших транспортних засобів; графіки роботи і навантаження парових казанів і турбогенераторів, тобто всього комплексу показників, що характеризують хід виконання підприємством основних завдань виробничої програми.

Загалом завдання техніко-економічного контролю в тому, щоб забезпечити виконання передбачених техніко-економічних показників виробництва продукції та експлуатації устаткування. Об'єктами техніко-економічного контролю в целюлозно-паперовій промисловості є:

- норми витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, хімікатів на випуск одиниці продукції;
- продуктивність праці та використання трудових ресурсів на кожній ділянці виробництва;

- рівні і показники інтенсивного й екстенсивного завантаження устаткування, коефіцієнти використання виробничої потужності підприємства, цехів, ділянок, окремих машин та агрегатів;
- собівартість кожного виду продукції, що випускається, і загальні витрати на її виробництво по підприємству, цехах і ділянках;
- виконання плану з прибутку і рентабельності;
- економічна ефективність нової техніки, організаційно-технічних заходів та інших робіт з технічного вдосконалення виробництва [73, с. 14].

Перелік цих об'єктів щодо матеріальних запасів дещо інший. Рекомендуємо такий перелік об'єктів техніко-економічного контролю:

- а) норми витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, хімікатів і т. д. на випуск одиниці продукції;
- б) вологість, зольність, концентрація та інші показники, які впливають на величину натурального обсягу матеріальних запасів;
- в) вихід одиниць продукції;
- г) процес завантаження і розвантаження матеріальних запасів;
- д) температура, тиск, маса та ін.

Оперативне регулювання ходу виконання виробничої програми і календарних графіків випуску продукції з метою забезпечення злагодженої роботи всіх виробничих ланок є логічним продовженням оперативного контролю і третьою складовою оперативного управління виробничо-господарською діяльністю підприємства.

На методику контролю (у тому числі й оперативного) виробництва продукції істотно впливають галузеві особливості діяльності целюлозно-паперових підприємств. Найважливішими особливостями є: непоправність втрат робочого часу, надпланових простоїв варильних казанів, паперо- і картоноробних машин, а також іншого безперервно діючого технологічного устаткування. Ще одна особливість цієї галузі в тому, що облік і контроль окремих видів продукції, зокрема целюлози, деревної маси, деяких лісохімічних продуктів надзвичайно трудомісткі, оскільки поки що не розроблено надійних приладів і методів для

кількісного оцінювання обсягів їх виробництва в рідкому потоці. У зв'язку з цим в оперативному контролі виробництва разом із звичними методами доводиться застосовувати низку контрольних, перевірочних методів обліку випуску продукції, розгляд яких має безперечний інтерес.

Зважаючи на те, що випуск продукції пов'язаний, в першу чергу, з витрачанням матеріалів, цій ділянці слід приділити особливу увагу при контролі.

Поточний контроль за правильністю ведення обліку операцій з руху матеріалів повинен здійснюватися бухгалтерією в три етапи.

1) контроль за правильністю записів у картках обліку матеріалів (форма М-12) (1 раз на тиждень, декаду), який підтверджується підписом бухгалтера із зазначенням дати перевірки у графі „Контроль (підпис, дата)”. На цій фазі виключається дублювання складського обліку і обліку в бухгалтерії за кількістю та сумою;

2) надання бухгалтерії завідувачем складу регістрів здачі документів окремо за надходженням та окремо за витратами з періодичністю, яка залежить від обсягу операцій на складі, від одного дня і більше, але не пізніше першого числа місяця наступного за звітним;

3) складання бухгалтерією „Відомості обліку залишків матеріалів на складі”. Ці залишки такують множенням кількості на ціну за одиницю (рис. 3.5).

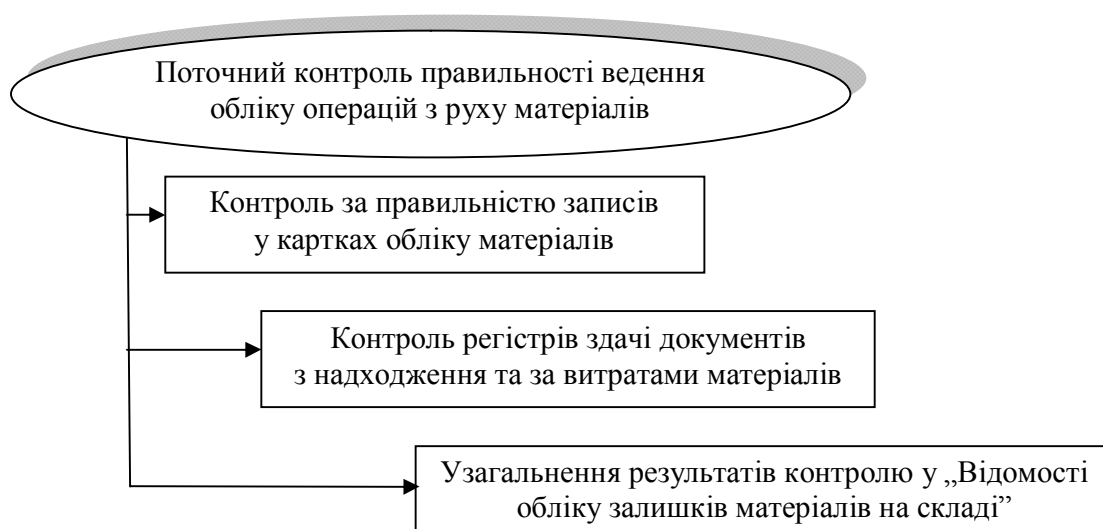


Рис. 3.5. Етапи здійснення поточного контролю за правильністю ведення обліку операцій з руху матеріалів

Примітка. Побудовано самостійно.

Облік та аналіз залишків товарно-матеріальних цінностей надає інформацію про окремі облікові групи товарів та їх збереження за кожною матеріально відповідальною особою.

Організація автоматизованого обліку з управління матеріальними запасами дає змогу розв'язувати такі завдання обліку: контроль за виконанням договірних зобов'язань за кожним постачальником; відхилення фактичних матеріально-виробничих запасів від нормативних; спостереження за рухом матеріально-виробничих запасів за місцями зберігання і споживання.

Більшість порушень технологічного процесу, виявлених при особистих наглядах, контрольним апаратом або контрольно-вимірювальними приладами (за відсутності засобів автоматичного регулювання), усуваються самими працівниками. До порушень в целюлозному виробництві належать: зниження або підвищення тиску у варильному казані; відхилення від заданої температури варіння; підвищення засміченості або погіршення фракційного складу технологічної тріски; зниження концентрації варильної кислоти; недостатня промивка целюлози і т. д.

У випадках, коли самі працівники не в змозі усунути порушення, що виникають на їх ділянці і коли ці порушення пов'язані з роботою інших ділянок цеху, то функції оперативного управління виробництвом виконуються майстром зміни, механіком, енергетиком або цеховим технологом залежно від характеру порушення. Порушення процесу виробництва, пов'язані зі всіма службами цеху, вимагають перебудови графіка завантаження чи ремонту устаткування, як правило, оперативно усуваються начальником цеху. Крім того, зірвавши виконання виробничої програми, порушення технологічних параметрів за якістю продукції в одному цеху часто пов'язані з роботою інших цехів і служб підприємства. У таких випадках оперативне регулювання й управління ходом виробництва в масштабі всього підприємства здійснюють диспетчерські служби. Основне завдання цих служб – забезпечення злагодженої роботи всіх структурних підрозділів підприємства.

Однією з суттєвих проблем целюлозно-паперового виробництва є контроль якісних параметрів запасів (в т. ч. їх вологість, зольність і т. п.). Для врахування

вказаних показників за основу береться облікова одиниця випуску целюлози і деревної маси – 1 т повітряно-сухої продукції, тобто продукції 12%-ної вологості. Проте вироблення навіть товарної целюлози 12%-ної вологості зустрічається надзвичайно рідко, а основна частина целюлози і деревної маси виробляється на комбінатах і, минувши стадію сушки, передається на паперо- і картоноробні машини в рідкому потоці. Неможливо при цьому точно зміряти чи зважити цю продукцію. Проте залежно від конкретних умов виробництва можна рекомендувати низку методів обліку випуску целюлози і деревної маси, які дають змогу з достатньою точністю враховувати і контролювати випуск цих напівфабрикатів не тільки за місяць і не тільки в цілому по підприємству, а й позмінно, щоденно і окремо для кожної бригади, що варить целюлозу або дефібрерщиків деревномасних цехів. Розглянемо основні з цих методів.

Перший метод – облік випуску целюлози (по варінню) за кількістю котловарок і прийнятому на підприємстві виходу целюлози з варильного казана за одне варіння.

Цей метод базується на тому, що фактичний вихід целюлози за кожне варіння в умовах використання однакової технології, одного і того ж устаткування, однакової сировини і при роботі постійного складу обслуговуючого персоналу відхилятиметься від величини, встановленої експериментальним шляхом з приблизно рівною кількістю плюсових і мінусових значень, а середньостатистична величина цього показника буде близькою до розрахункової величини. Це явище має назву розсіяння значень характеристик.

Простота і зручність цього методу зумовили його використання для оперативного обліку випуску целюлози (по варінню). Він використовується для обліку добового вироблення по бригадах, змінах і цехах, але тільки протягом місяця. Показники цього обліку кожну декаду підлягають уточненню методом складання балансу волокна в цілому по підприємству.

Другий метод – оперативний облік виробництва целюлози (по варінню) і вироблення деревної маси, базується на контролі витрати деревини.

Суть цього методу в тому, що вихід целюлози або деревної маси з 1 м³ деревини приймається за постійну величину, а вироблення целюлози (по варінню) або вироблення деревної маси визначається множенням цієї величини на кількість кубічних метрів витраченої деревини за зміну, добу і т. д.

Використання цього методу також базується на обліку розсіяння значень характеристик, при якому середнє значення всіх показників істотно не відхилятиметься від розрахункової величини. Разом з тим, використання вказаного методу вимагає організації безперервного ретельного обліку витрати деревини в целюлозному і дерево-масному виробництвах, що пов'язано з певними труднощами і погрішностями. У зв'язку з цим межі використання цього методу в оперативному обліку випуску волоконних напівфабрикатів значно вужчі за попередній, а дані оперативного обліку також підлягають уточненню розрахунковим шляхом.

Третій метод – оперативний облік випуску целюлози (по варінню) або деревної маси, що базується на ретельному контролі часу корисної роботи обладнання і застосовуванні показника його годинної продуктивності як умовно-постійної величини. Цей метод застосовується значно ширше від попереднього як в целюлозному, так і в дерево-масному виробництві. Проте оперативні дані про випуск целюлози і деревної маси, одержані цим методом, також підлягають уточненню розрахунковим шляхом.

Четвертий метод – розрахунковий метод обліку випуску целюлози (по варінню) по кінцевій продукції (з складанням балансу волоконних напівфабрикатів). Суть його в тому, що для визначення випуску целюлози по варінню Цв розраховується кількість небіленої целюлози (власного виробництва), що міститься в готовій продукції, проведеній за звітний період Цг.п, і враховуються зміни залишків целюлози у всіх місткостях на початок Цз.п та кінець Цз.к звітного періоду, а також безповоротні втрати волокна з промоями Цпр.

Формула для розрахунку Цв має такий вигляд:

$$\text{Цв} = \text{Цг.п} - \text{Цз.п} + \text{Цз.к} + \text{Цпр.} \quad (3.1.)$$

Наведений розрахунок здійснює технологічний відділ підприємства на основі наступних документів: звітів цехів про вироблення продукції в натуральних

показниках; даних ВТК, центральної або цехових лабораторій про фактичну вологість і зольність виготовленої продукції по кожному виду паперу і картону; довідки дослідної лабораторії про безповоротні втрати волокна з промоями по окремих цехах і в цілому по комбінату; довідки головного технолога або центральної лабораторії про хімічні втрати волокна при вибілюванні та облагороджуванні целюлози; звітів цехів, завірених відділом постачання, про витрату волоконних покупних напівфабрикатів, макулатури, каоліну, каніфолі, інших проклеюючих речовин та наповнювачів; довідки начальників цехів про залишки целюлози в басейнах, видувних резервуарах, дифузорах та інших місткостях на початок і кінець звітнього періоду; довідки головного технолога про процентний склад композиції волоконних напівфабрикатів по кожному виду паперу і картону, вироблених у звітному місяці.

Порядок розрахунку випуску целюлози за кінцевою продукцією наведено у табл. 3.6.

На підставі звітних даних, одержаних від цехів і служб Жидачівського целюлозно-паперового комбінату, розрахунковий відділ підприємства складає початкові дані, вказані в графах 1 – 9 табл. 3.6. Крім того, розрахунковий відділ отримує таку інформацію:

- безповоротні втрати абсолютно сухого волокна з промоями становили на паперовій фабриці 184 т, в картонному цеху – 40 т;
- хімічні втрати волокна при вибілюванні целюлози – 8%;
- вмістимість каніфолі в папері і картоні становлять 75% від її кількості, введеної в композицію;
- макулатуру комбінат одержує зі сторони;
- залишки целюлози (з розрахунку на небілену) становили: на потоці біленої целюлози на початок місяця 21 т, на кінець місяця 26 т, на паперовій фабриці відповідно 165 та 105 т, в картонному цеху 40 та 50 т, у варильному цеху 90 та 90 т, а всього у всіх місткостях залишки целюлози на початок місяця становили 316 т і на кінець місяця 271 т, тобто знизилися за місяць на 45 т.

Ці дані дають підставу для розрахунку випуску целюлози по варінню (гр. 10–21 табл. 3.6). Розрахунок проводиться наступним чином.

1. Визначається кількість абсолютно сухої (а. с.) продукції, випущеної за звітний місяць (гр. 10 табл. 3.6).

Для цього необхідно від натуральної кількості продукції, вказаної в гр. 2, відняти кількість води, що міститься в ній, відповідно до відсотків вологості, вказаних у гр. 3.

Формула для розрахунку наступна:

$$Pa.c. = Pn [(100 - Vn) / 100], \quad (3.2.)$$

де Pa.c. – кількість абсолютно сухої продукції;

Pn – кількість фактично випущеної продукції (гр. 2);

Vn – вологість продукції, % (гр. 3).

За даними ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” проведемо розрахунок:

$$Pa.c. = 5400 \cdot 0,88 + 1200 \cdot 0,88 + 4500 \cdot 0,926 + 300 \cdot 0,928 + 2000 \cdot 0,935 + 300 \cdot 0,935 + 1000 \cdot 0,93 + 500 \cdot 0,92 + 2500 \cdot 0,925 + 150 \cdot 0,925 + 100 \cdot 0,935 = 18844 \text{ т.}$$

Цей результат вказаний у гр. 10.

2. Визначається кількість неволокнистих матеріалів, які містяться в готовій продукції (гр. 11 табл. 3.6).

До неволокнистих матеріалів, що становлять матеріально-речовинну основу готової продукції, відносять каолін і каніфоль.

Показник зольності (гр. 4 табл. 3.6) вказує, яка кількість абсолютно сухого (а. с.) каоліну у відсотках до кількості а. с. паперу або картону міститься у випущеній готовій продукції. Оскільки кількість а. с. продукції відома (гр. 10), а відсоток зольності кожного виду продукції вказаний у початкових даних, то розрахунок проводять за такою формулою:

$$V_k = (Pa.c. / 100) Z_n, \quad (3.3.)$$

де V_k – вміст а. с. каоліну в готовій продукції, т;

Pa.c. – кількість а. с. готової продукції, т;

Зп – зольність продукції %.

За даними табл. 3.6, вміст каоліну в папері та картоні становить:

$$V_k = (4167 : 100)8,4 + (2784 : 100)5,0 + (460 : 100)3,2 + (2451 : 100)2,0 = 554 \text{ т.}$$

Ще простіше визначити кількість каніфолі, яка ввійшла до складу готової продукції, вмісткість якої в папері і картоні становить 75 % її кількості, введеної в композицію. Формула для розрахунку така:

$$V_k = K_n \times U, \quad (3.4)$$

де V_k – вміст каніфолі в готовій продукції, т;

K_n – фактична витрата каніфолі на випуск продукції, т (гр. 5 табл. 3.6);

U – частка каніфолі в готовій продукції.

У нашому розрахунку:

$$V_k = 204 \cdot 0,75 = 153 \text{ т.}$$

Загальний вміст неволоконних матеріалів ($V_{нв}$) в готовій продукції за звітний місяць становить: 707 т (554 + 153).

Ця величина і вказується у гр. 11 табл. 3.6. При визначенні цієї величини не врахована природна зольність целюлози і деревної маси, які становлять відповідно 0,36 та 0,25%, що не має істотного впливу на кінцеві результати. У практичній роботі ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” ці показники використовуються вкрай рідко.

3. Визначається кількість а. с. волокнистих матеріалів ($S_{в.м}$), що містяться в готовій продукції. Для цього від всієї кількості а. с. продукції ($Pa.c$) віднімається кількість а. с. неволокнистих матеріалів ($S_{н.м}$), тобто від показників гр. 10 табл. 3.6 віднімаються показники гр. 11:

$$S_{в.м} = 18844 - 707 = 18137 \text{ т.}$$

Цей результат вказується у результаті гр. 12 табл. 3.6 і визначається за кожним видом продукції.

4. На основі даних про склад композиції волокнистих матеріалів за кожним видом продукції (гр. 6 – 9) визначається кількість окремих видів а. с. волокнистих матеріалів, витрачених на випуск продукції у звітному місяці (целюлози біленої і

небіленої, деревної маси, макулатурного волокна). Ці дані заносяться у графи 13 – 16 табл. 3.6.

На випуск друкарського паперу № 3 на ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” витрачено 3817 т а. с. волокнистих матеріалів, які (згідно з початковими даними гр. 7 – 9) містять 35% небіленої целюлози, 55% деревної маси і 10% макулатурного волокна. Звідси

- витрати а.с. небіленої целюлози..... $(3817 : 100) 35 = 1336$ т;
- витрати а.с. деревної маси..... $(3817 : 100) 55 = 2099$ т;
- витрати а.с. макулатурного волокна..... $(3817 : 100) 10 = 382$ т

Разом.....3817 т.

Після аналогічних розрахунків за всіма іншими видами продукції визначено, що на комбінаті за звітний місяць було витрачено: а.с. біленої целюлози 7859 т (гр. 13); а. с. небіленої целюлози 5310 т (гр. 14); а.с. деревної маси 3263 т (гр. 15); а. с. макулатурного волокна 1705 т (гр. 16).

5. Визначається кількість витраченої а.с. целюлоза власного виробництва в перерахунку на небілену целюлозу; для визначення обсягу целюлози по варінню.

Для цього необхідно привести витрати біленої целюлози до витрат небіленої целюлози і додати до цієї величини обсяг целюлози, витраченої в небіленому вигляді (5310 т).

Відповідно до довідки головного технолога ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” хімічні втрати волокна при вибілюванні целюлози становили 8% від обсягу небіленої целюлози. З урахуванням цих даних перерахунок біленої целюлози (Цб) в небілену (Цн) здійснюється за формулою:

$$Цн = [Цб / (100 - 8)] 100 \quad (3.5.)$$

За даними табл. 3.6, $Цн = (7859 : 92) 100 = 8543$ т, а загальна витрата целюлози, що міститься у готовій продукції, в перерахунку на небілену Цг.п становить (гр. 17 табл. 3.6) 13853 т $(8543 + 5310)$.

6. Визначається обсяг целюлози по варінню Цв за звітний місяць в розрахунку на абсолютно сухе і повітряно-сухе волокно. Обсяг а. с. целюлози по варінню розраховується за формулою:

$$\text{Цв.а.с.} = \text{Цг.п.} - \text{Цз.п.} + \text{Цз.к.} + \text{Цпр} \quad (3.6)$$

Величина Ц г.п. відповідно до розрахунку становить 13853 т. Залишки целюлози у всіх ємностях на початок (Ц з.п) і кінець (Ц з.к) місяця у табл. 3.6 і складають відповідно 316 та 271 т. Величина потреби волокна з промоями (Цпр) становить 224 т.

Таким чином, обсяг а.с. целюлози по варінню становить (гр. 20 табл. 3.6)

$$\text{Ц в.а.с.} = 13853 - 316 + 271 + 224 = 14032 \text{ т.}$$

Перерахунок а.с. целюлози в целюлозу повітряно-суху (12%-ної вологості) обчислюється за формулою:

$$\text{Ц в.с.} = [\text{Цв.а.с.} / (100 - 12)] \cdot 100 \quad (3.7)$$

За даними табл. 3.6, випуск целюлози по варінню за звітний місяць становить (гр. 21 табл. 3.6) $\text{Ц в.с.} = (14032 / 88) \cdot 100 = 15946 \text{ т.}$

Проведені розрахунки за даними ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” щодо визначення випуску целюлози по варінню розрахунковим шляхом по кінцевій продукції в умовах сучасного целюлозно-паперового підприємства є трудомісткою роботою, пов’язаною зі складанням повного балансу волокнистих матеріалів і вимагає обліку багатьох взаємопов’язаних між собою чинників. Тому підприємства використовують цей метод для складання квартальної і місячної звітності, уточнюючи при цьому дані про випуск волокнистих напівфабрикатів, одержаних у процесі використання одного з трьох раніше розглянутих методів.

Накопичення даних про величину відхилень (величину розсіяння) результатів, одержаних різними методами обліку та контролю випуску напівфабрикатів, від розрахункових значень дає змогу вивести середньостатистичну величину цих відхилень і внести необхідні поправки в початкові дані для розрахунку за тим чи іншим методом.

Автоматизація управління технологічними процесами целюлозно-паперового виробництва і автоматизація контролю технологічних параметрів можуть забезпечити щоденне отримання всіх необхідних початкових даних для розрахунку випуску целюлози за допомогою ЕОМ і ліквідувати необхідність коригування цього показника за кварталами і в кінці місяця.

Важливою складовою ситеми внутрішньогосподарського контролю на підприємствах целюлозно-паперової промисловості є також оперативний контроль виконання плану з випуску продукції в цехах і бригадах, який може здійснюватися, починаючи безпосередньо з робочого місця. При цьому організація і методи контролю на кожному робочому місці визначаються особливостями технології виробництва, обсягом і характером контрольованих показників, а також технічними засобами контролю. Значна цифра технологічних параметрів, від яких залежить кількість і якість продукції, в целюлозно-паперовому виробництві, контролюється працівниками, що обслуговують технологічне устаткування – варильниками, кислотниками, випарниками, содовщиками, дефібрерниками, машиністами паперо- і картоноробних машин, розмельниками і т. д.

Більшість робочих місць повинні бути оснащені контрольно-вимірювальними самописними приладами, а окремі робочі місця – приладами автоматичного управління, що дасть змогу не тільки контролювати, а й підтримувати заданий режим виробництва. Так, контрольно-вимірювальні прилади постійно вимірюють температуру і тиск у варильному казані, реєструють режим варіння, викреслюючи його графік від моменту завантаження варильного казана до видування з нього целюлози, що дає можливість варильнику проводити варіння за заданим режимом. Машиністи папероробних машин за допомогою автоматики повинні постійно контролювати швидкість машини, лінійний тиск пресових валів, тиск пари в кожній групі циліндрів сушильної частини машини, товщину паперового полотна і т. д.

На кожному робочому місці повинні встановлюватися прилади, за допомогою яких робітники можуть самі виконувати аналізи і виміри, що не вимагають великих витрат праці. Так, на робочих місцях машиністів паперо- і картоноробних машин встановлені прилади, що дають змогу їм у будь-який момент контролювати масу 1 м² і розривну довжину паперового (картонного) полотна, засміченість продукції, опір, вбираність та інші найважливіші показники. Варильники целюлози повинні контролювати режим ущільнення тріски, кількість закачуваного в казан лугу, графік варіння і т. д. Кислотники самі відбирають проби кислоти, визначаючи в ній вміст SO₂ і підстави, та на цій основі регулюють технологічний процес

приготування варильної кислоти. Такий самоконтроль дасть змогу своєчасно виявити відхилення від заданих технологічних параметрів і запобігти браку у виробництві.

Найбільш трудомісткі аналізи, які вимагають спеціальної апаратури (контроль структури, фракційного складу і вологості технологічної тріски, вміст альфа-целюлози у віскозній целюлозі, розривної довжини целюлозного волокна, ступінь регенерації вапна, сульфідності луку і т. д.) виконуються лаборантами цехових або загальнозаводських лабораторій. Перелік контрольованих показників і частоту відбору проб для аналізів встановлюють на підприємствах з таким розрахунком, щоб гарантувати випуск продукції, яка відповідає державним стандартам. Контроль якості готової продукції здійснює апарат відділу технічного контролю.

Кількісний облік випуску продукції, призначеної для відвантаження на сторону, а також для внутрішнього споживання, проводиться безперервно, по мірі завершення виробництва і приймання продукції відділом технічного контролю. Дані обліку заносяться в накопичувальні відомості, що дають змогу у будь-який момент визначити вироблення продукції в натуральних показниках з початку робочої зміни. В кінці зміни підбиваються підсумки роботи і складається змінний рапорт про результати виконання змінного завдання кожною бригадою і цехом, про показники використання основного технологічного устаткування та основних техніко-економічних показників – випуску продукції вищих марок, експортної продукції і т. д. Результати роботи бригад за кожен зміну і з початку місяця заносяться цеховими економістами або нормувальниками на електронне табло, яке дає змогу зіставляти показники різних бригад, контролювати виконання кожною з них планових завдань і зобов'язань.

Целюлозно-паперове виробництво вимагає розвитку інформаційних систем і технологій, що базуються на застосуванні сучасної техніки. Проте, як свідчать дослідження, на практиці особливо проблемним є застосування автоматизованих інформаційних систем для цілей внутрішньогосподарського контролю. Особливості проведення контролю в умовах автоматизованої обробки інформації досліджувалися

недостатньо або висвітлювалися лише узагальнено. Тобто проявляється чітка тенденція відставання новітніх технологій обробки економічної інформації від процесів здійснення контролю на підприємствах.

Враховуючи це, існує об'єктивна необхідність у здійсненні комплексних наукових досліджень, формуванні відповідних алгоритмів і процедур контролю, а також програмного забезпечення та методичних рекомендацій з питань контролю в умовах застосування ЕОМ.

Найоб'ємнішою інформаційною ділянкою підприємств целюлозно-паперової галузі, яка вимагає постійного контролю, є управління матеріальними запасами. Актуальність дослідження питань автоматизації контролю у цьому напрямку зумовлюється необхідністю забезпечення ефективного використання коштів у системі матеріально-технічного постачання і придбання сировини, матеріалів та інших матеріальних ресурсів.

Відсутність технічних можливостей автоматизації внутрішньогосподарського контролю вказаної ділянки негативно впливає на його ефективність. Це можна пояснити цілою низкою причин. Однією з них є, наприклад, недостатньо високе вміння внутрішніх (та і зовнішніх) контролерів розкрити підробку документації, здійснену за допомогою ЕОМ.

Широке використання бухгалтерських програм для автоматизації обліку запасів створюють умови для їх застосування і при проведенні ревізій, і для обробки контрольно-ревізійної інформації. Проте застосування комп'ютерних технологій вимагає проведення дослідження системи документування, що відображає рух товарно-матеріальних цінностей.

Сучасні бухгалтерські програми значною мірою допомагають при проведенні контролю на всіх ділянках обліку матеріальних цінностей на підприємстві. Для цього комп'ютеризовані системи бухгалтерського обліку повинні відповідати таким основним вимогам, як простота програми, її гнучкість. Поряд із цим дана програма повинна забезпечувати можливість формування підсумкової і поточної інформації та можливість виправлення помилкових операцій. При цьому процес контролю

доцільно здійснювати відповідно до пунктів, передбачених у попередньо складеній програмі [109].

Програма контролю орієнтовно має включати такі питання:

- визначення місця (бухгалтерія, цех, склад тощо) й способу (ручним чи автоматизованим способом) формування документа, його призначення;
- кількість примірників досліджуваного документа, які виписують одночасно;
- обов'язкові реквізити і показники, що містяться в документі, включаючи ті, що формуються в автоматичному режимі – підсумки за рядками, термінами, електронні підписи і т. п.;
- формулярне подання та методика розрахунку обліково-економічних показників (особливо це стосується розрахунку оптимізації обсягів поставок і норм запасів);
- дослідження маршрутів руху паперових та електронних документів при їх обробці та відображенні у системі бухгалтерського обліку.

Новим елементом інформаційних систем контролю матеріальних запасів можна вважати реалізацію функції автоматизації підготовки планової, проміжної (робочої) та вихідної (результуючої) інформації.

Обов'язковою умовою реалізації цієї функції, як справедливо зазначає Т. В. Микитенко [107], є організація єдиної автоматизованої бази даних об'єкта управління та організація файлів-класифікаторів обліково-економічних і контрольних показників.

В умовах застосування ПК і створених на їх основі АРМ внутрішнього контролера формується людино-електронна діалогова форма управління, що ґрунтується на автоматизації контролю господарських процесів і явищ, організації системи АРМів з обліку та контролю й використанні активного діалогового режиму при формуванні різних вихідних документів.

Але контрольні функції автоматизуються найважче. Як така комп'ютеризація обліку не може усунути приховування крадіжок і зловживань через неправильне перенесення на електронні носії реквізитів, зазначених у документах, введення фальсифікованих документів тощо. Специфіка комп'ютера – завжди однаково

оцінювати ситуацію і процес, тому ймовірність помилок контролю в умовах застосування комп'ютерів значно нижча. Завдяки цьому комп'ютерна програма забезпечує лише неупередженість і точність контролю [59, с. 305].

Тому контрольний процес в автоматизованій інформаційній системі обліку запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості повинен охоплювати більше розрахункових процедур, а також включати наступні стадії:

- документування операцій зі здійснення контролю за станом і рухом матеріальних запасів;
- систематизацію й узагальнення обліково-економічних і контрольних даних для прийняття відповідних рішень та здійснення управлінського впливу на господарські операції з запасами з метою оптимізації їх використання;
- відображення вихідних результативних висновків щодо обліково-економічних показників і їх використання в управлінні.

У випадку створення матеріальних носіїв інформації, які стосуються об'єктів контролю, передбачувані форми цих носіїв можуть включати в себе заготовки анкет, що дають змогу значно прискорити процес контролю. Крім цього, форми документів мають також відповідати управлінським потребам.

Процес документування контрольних процедур може бути виконаний як у традиційній паперовій, так і в електронній формі. Дані в ці документи заносять з допомогою клавіатури. Після цього, використавши методи та технологію контролю, інформацію записують на магнітний диск і розміщують в інформаційному фонді. Використавши наявні на підприємстві канали мережевого зв'язку, результати внутрішньогосподарського контролю передаються керівникам для подальшої обробки даних і прийняття заходів реагування. Таким чином, досягається високого рівня автоматизації циклу операцій контролю, починаючи з вхідної й закінчуючи вихідною інформацією. В результаті можна звільнити працівників від трудомісткої та рутинної роботи і забезпечити можливість більше уваги приділяти контролю операцій з матеріальними запасами, відображеними в обліковій інформації.

Крім цього, завдяки впровадженню автоматизованих систем контролю можна досягти кращої організації праці облікових працівників, адже, як справедливо

зазначає С. В., Івахненко „якщо до впровадження комп'ютерних інформаційних систем уся інформація про роботу підприємства „розкидана” по окремих документах, папках тощо, то з початком комп'ютерної інформації системи вся інформація концентрується в одному місці – у базі даних сервера (тобто на твердому диску якогось комп'ютера). Оскільки це місце відоме всім працівникам, інформація стає доступною невизначеному колу осіб “ [59, с. 311].

Загалом у випадку впровадження автоматизованих інформаційних систем внутрішньогосподарського контролю змінюється також функція бухгалтерської служби щодо використання ЕОМ. Персональні комп'ютери використовуються не лише для потреб обліку, а й для виконання контрольних процедур. Але такий підхід має, як уже зазначалося, і певні проблемні аспекти, адже необхідно, щоб контролери володіли навичками роботи з комп'ютерною технікою та досконало використовували методи автоматичної обробки економічної інформації.

В умовах використання автоматизованих інформаційних систем контролю користувач зможе швидко знайти необхідні документи, сама автоматизована інформаційна система спрощує процедури, пов'язані з виконанням контрольних функцій (зрозуміло, що це вимагає знань у сфері комп'ютерної техніки).

Застосування обчислювальної техніки суттєво впливає на послідовність і способи проведення внутрішньогосподарського контролю. При машинній обробці інформації поряд з традиційними методами контролю можуть бути застосовані такі прийоми, як логічний, розрахунковий, балансовий, використання контрольних машинограм, взаємоконтроль і звіряння різних машинограм по одних і тих самих показниках та ін.

Автоматизоване оброблення даних з обліку і контролю запасів на практиці може забезпечуватися різними способами:

- розробленням спеціалізованою фірмою на замовлення управлінської інформаційної системи підприємства (у тому числі й інформаційної системи обліку);
- придбанням універсального програмного комплексу (або його окремого модуля) на ринку програмного забезпечення;

- автоматизацією облікового процесу силами фахівців підрозділу з автоматизованого оброблення даних підприємства;
- використанням табличних процесів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання окремих завдань конкретної ділянки обліку [173, с. 84–85].

Важливою складовою використання обчислювальної техніки для здійснення контролю операцій з матеріальними цінностями є систематизація та узагальнення виявлених порушень і розбіжностей, їх оформлення в таблицях, які мають необхідні обчислення, висновки, рекомендації і пояснюючий текст. Наприклад, можуть бути складені накопичувальні відомості про наявність на складі зіпсованих матеріалів, відпуску з нього матеріалів понад встановлені норми, а також порушення у випадку відпуску не за нарядами і накладними.

В умовах автоматизації контролер одержує можливість аналізувати ширший обсяг інформації у вигляді різного роду машинограм та інших розробок, формувати оперативні дані для забезпечення уникнення перевитрат і нераціонального використання запасів. Зокрема виникає можливість щоденно складати контрольну машинограму у вигляді відомості про надходження матеріальних цінностей, виконання договорів поставок, отримувати дані про потреби в матеріалах з урахуванням обсягів виробництва.

Сучасні бухгалтерські програми певною мірою адаптовані до проведення внутрішньогосподарського контролю на всіх ділянках обліку матеріальних запасів на підприємстві. Для забезпечення їх повної інтеграції в автоматизовану інформаційну систему контролю необхідно, щоб КСБО відповідала таким основним вимогам, як інтеграція вхідних даних, простота, гнучкість. Окрім цього, програма мусить забезпечувати таку функціональну можливість, як формування результативної інформації та можливість здійснення виправлення недоліків за рішенням керівництва.

Програмне забезпечення повинно бути доступне користувачам для виконання завдань контролю. Важливо також забезпечити належний рівень адаптації до особливостей технології та специфіки діяльності конкретного целюлозно-

паперового підприємства. У найузагальненішому варіанті програмне забезпечення має мати наступні складові:

1. Стандартні настройки (константи, довідники, властивості рахунків тощо).
2. Можливості формування вхідної, поточної та підсумкової інформації в різних формах (відповідно до потреб користувача).
3. Можливості формування типових форм документів, які відображають результати перевірки (порівняльні відомості, акти та ін.).
4. Варіанти формування рекомендаційних положень і розпоряджень керівництва для забезпечення можливості виправлення помилок і викривлення облікових й звітних даних.

Перевагою автоматизованої інформаційної системи внутрішньогосподарського контролю запасів промислових підприємств в цілому, як і суб'єктів целюлозно-паперової промисловості зокрема, є те, що в умовах автоматизації значною мірою зменшуються витрати часу на проведення контролю і обробку результуючої інформації. Крім цього, автоматизація дає змогу обмежитися вибіркоким контролем і менше уваги приділяти арифметичній перевірці.

Розробка комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю дасть можливість ефективніше використовувати ЕОМ для забезпечення оперативності управлінського впливу та ефективності використання запасів.

Висновки до розділу 3

1. Розвиток системи контролю – важливий важіль забезпечення раціонального використання запасів. Одним з напрямків його удосконалення може стати формування такої організаційної структури підприємств целюлозно-паперової промисловості, яка б включала підрозділи чи служби внутрішнього контролю, в тому числі ті, що функціонують на основі використання засобів автоматизації.

2. Для ефективного проведення внутрішньогосподарського контролю запасів класифікацію його видів доцільно здійснювати за такими ознаками: обсягом

контролю, періодичністю та залежно від характеру контрольованих показників. При цьому необхідно деталізувати особливості здійснення кожного із запропонованих видів контролю на підприємствах целюлозно-паперової промисловості. Для раціоналізації методики внутрішньогосподарського контролю виокремлено окремі етапи контролю процесу постачання та видів матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості.

3. Організаційна структура підприємств целюлозно-паперової промисловості включає широке коло різних відділів, цехів та служб. Проведені дослідження свідчать про певну відокремленість контрольних відділів один від одного, від бухгалтерії та інших економічних відділів. Логічно об'єднати підпорядкованість відділів вхідного та технічного контролю у єдину структуру з економічними й обліковими. Запропонована модернізація існуючої системи контролю з урахуванням сучасних особливостей та технічних можливостей підприємств целюлозно-паперової промисловості дасть змогу значно покращити показники їх діяльності.

4. Розроблено та запропоновано для практичного використання алгоритм оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, яка базується на використанні рекомендованої шкали оцінювання. Сформований підхід до управління матеріальними запасами на базі запровадження автоматизованої інформаційної системи внутрішньогосподарського контролю забезпечить оптимізацію величини матеріальних запасів, а також зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних для менеджменту.

5. Для ефективного виконання контрольного процесу в автоматизованій інформаційній системі обліку запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості внутрішньогосподарський контроль повинен охоплювати більше розрахункових процедур, а також включати запропоновані в роботі стадії. При цьому важливо забезпечувати належний рівень адаптації до особливостей технології та специфіки діяльності конкретного целюлозно-паперового підприємства.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [97, 101].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методики та організації обліку і внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості. Проведені дослідження дали змогу зробити такі висновки.

1. Вітчизняним законодавством не окреслено сутність терміна “матеріальні запаси”. На практиці використовують такі обліково-економічні категорії, як “матеріальні ресурси”, “запаси”, “матеріальні запаси”, “виробничі запаси”. Для забезпечення формування ефективної системи обліку та внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів у дисертації уточнено сутність термінологічного апарату, впорядковано категорійні визначення. Зокрема під матеріальними запасами слід розуміти активи у вигляді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва та готової продукції, які зберігаються на складах підприємства, перебувають у процесі виробництва і призначені для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) та його обслуговування або для подальшого продажу з метою отримання економічних вигод від звичайної господарської діяльності.

2. Для забезпечення належної організації обліку і контролю матеріальних запасів їх класифікація на підприємствах целюлозно-паперової промисловості повинна бути зорієнтована не тільки на врахування бухгалтерських підходів, а й технічних характеристик, що суттєво впливають на методику обліку таких активів. Запропоноване вдосконалення класифікації матеріальних запасів за технічними ознаками через врахування їх в обліку забезпечить належне ресурсозбереження та відповідно високі фінансові результати на підприємствах целюлозно-паперової галузі.

3. Суттєвий вплив на організацію обліку матеріальних запасів має правильне їх кодування. В організаційному плані доцільно виходити з того, що кожному виду матеріальних запасів слід присвоїти номенклатурний номер. Перші три знаки цього

номера повинні означати номер рахунка і субрахунка, наступні дві – номер групи, а інші відповідно: порядковий номер матеріальних цінностей у групі (три знаки), номер складу (дві цифри). За цими кодами запропоновано обліковувати матеріальні цінності, що дасть змогу проводити кількісну звірку даних оперативного складського й аналітичного бухгалтерського обліку. Розроблена у дисертації класифікація матеріальних запасів сприятиме формуванню баз оперативних даних про їх наявність за деталізованими групами, матеріально-відповідальними особами та складами, забезпечить підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю за раціональним використанням таких активів.

4. Для розмежування повноважень облікових і логістичних служб схему взаємозв'язків окремих відділів організаційної структури підприємств целюлозно-паперової промисловості запропоновано будувати відповідно до сучасних вимог щодо управління матеріальними запасами. Ураховано, що при зростанні рівня конкуренції та підвищенні вимог до якісних параметрів готової целюлозно-паперової продукції витрати на матеріальні запаси зростатимуть.

5. Серед напрямків системного підходу до раціоналізації документування запасів та ефективного інформаційного забезпечення управління матеріальними запасами виокремлено удосконалення форм первинних документів. На основі узагальнення практики обліку обґрунтовано систему первинної документації залежно від виду матеріальних запасів і їх призначення. З метою забезпечення системи управління матеріальними запасами необхідною інформацією на підприємствах целюлозно-паперової промисловості запропоновано запровадження на практиці „Розшифровки витрат матеріалів на види продукції” та „Книги обліку фактичних потреб в матеріальних запасах” для уточнення обсягів замовлень. Їх форми розроблено з урахуванням специфіки галузі.

6. Доведено, що важливим напрямом вдосконалення обліку матеріальних запасів є оптимізація аналітичного обліку їх наявності та руху. Для потреб управління матеріальними запасами запропоновано використовувати відомості внутрішнього призначення, що сприятиме покращенню інформаційного забезпечення працівників менеджменту щодо руху матеріальних потоків. Наявність

інформації про фактичну потребу в матеріальних запасах за певними періодами забезпечить ефективне управління ними. Графіки динаміки оптимальних обсягів поставки повинні бути сформовані в табличному процесорі MS Excel, що дасть змогу врахувати індекси змін за кожним звітним періодом та розрахувати прогностичні обсяги замовлень матеріальних запасів, які матимуть оптимальні значення. Використання розроблених документів аналітичного обліку забезпечить встановлення оптимальних величин запасів, розмірів партії продукції, визначення загальних та нормативних витрат.

7. Вдосконалена класифікація паперу і картону відповідно до вимог міжнародної стандартизації підвищить аналітичність обліку та уможливить надання поглибленої інформації для зарубіжних партнерів без додаткових вибірок. Її використання сприятиме здійсненню ефективного контролю за станом залишків матеріалів на складах підприємства в межах потреб, правильним їх використанням у виробництві, а також вирішенню проблеми встановлення субрахунків бухгалтерського обліку до рахунка 26 "Готова продукція". Врахування авторських пропозицій вимагає внесення уточнень у робочий План рахунків підприємств целюлозно-паперової галузі.

8. Для забезпечення оперативної передачі необхідної інформації та узгодження дій окремих служб акцентовано на необхідності об'єднання відділів вхідного та технічного контролю у єдину структуру. Запропонована модернізація існуючої системи контролю з урахуванням сучасних особливостей та технічних можливостей підприємств целюлозно-паперової промисловості позитивно вплине на показники їх діяльності.

9. Одним з найважливіших питань організації і методики внутрішньогосподарського контролю є оцінка обґрунтованості здійснення контролю та його ефективності. В цьому контексті проводити оцінку ефективності системи контролю матеріальних запасів запропоновано як окремо за кожним етапом його здійснення, так і шляхом формування інтегрованого показника. Автором розроблено алгоритм оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, яка базується на

використанні рекомендованої у дослідженні шкали оцінювання. Сформований підхід до управління матеріальними запасами на базі запровадження автоматизованої інформаційної системи внутрішньогосподарського контролю забезпечить оптимізацію величини матеріальних запасів, а також зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних для менеджменту.

10. Підвищенню достовірності оцінки внутрішньогосподарського контролю сприятиме розроблена автором шкала оцінювань для детальної характеристики стану контролю, врахування можливостей удосконалення стратегії контролю та уточнення функцій конкретних служб і працівників підприємств целюлозно-паперової промисловості щодо здійснення контролю.

ДОДАТОК А

**Показники динаміки обсягів виробництва в целюлозно-паперовій
промисловості України**

Таблиця А. 1

Темпи приросту виробництва продукції, %*

Галузь національної економіки	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Целюлозно-паперова промисловість	7,3	7,3	7,2

* до відповідного періоду попереднього року

Обсяг реалізованої продукції целюлозно-паперової промисловості у відпускних цінах підприємств у 2006 р. становив 5416,8 млн. грн., що на 17,9% перевищує показник попереднього року. В табл. А. 3. наводиться динаміка обсягів реалізованої продукції.

Таблиця А. 2

Динаміка обсягу реалізованої продукції
целюлозно-паперової промисловості України млн. грн.

Галузь національної економіки	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Целюлозно-паперова промисловість	4595,8	5416,8	6749,2

Таблиця А. 3

Експорт товарів целюлозно-паперової промисловості України, \$ млн.

Найменування продукції	2005 р.	2005/ 2004 рр., %	2006 р.	2006/ 2005 рр., %
Паперова маса	1,4	139,2	3,3	2,3 р.б
Папір і картон	410,4	118,9	516,0	125,7
Макулатура	1,4	140,0	2,8	2 р.б.
Крафт-папір і крафт-картон	8,3	115,3	9,4	113,2
Папір і картон некрейдовані	14,6	78,9	19,8	135,6
Папір і картон гофровані	2,3	70,9	3,2	139,1
Папір і картон з покриттям	145,1	126,6	169,8	117,0
Упаковка з паперу і картону	43,6	128,2	68,8	157,8

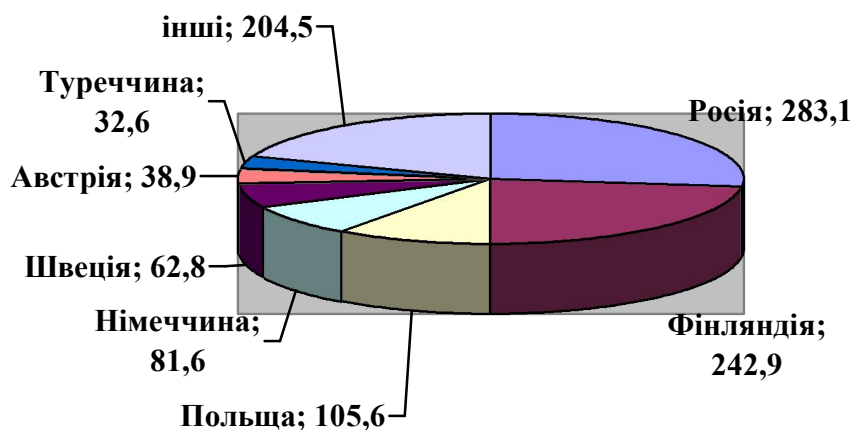
Примітка. Побудовано на основі: [191; 30 – 31].

Табл. А. 4

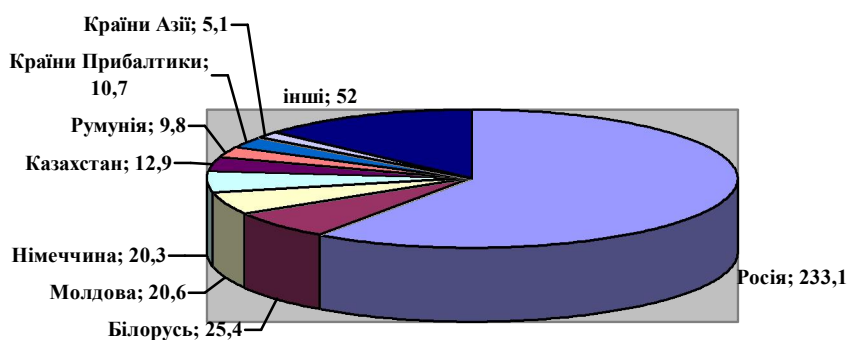
Внутрішньоторговий оборот продукції
целюлозно-паперової промисловості, \$ млн.

Найменування	Внутрішньоторговий оборот		
	2005	2006	2007
Паперова маса	65,5	70,5	72,5
Папір і картон	1277,0	1530,2	1778,2
Всього	1342,5	1600,7	1702,3

Примітка. Побудовано на основі: [191; с. 31].



Експорт целюлозно-паперової продукції по країнах у 2008 р.,
ТИС. ТОНН



Примітка. Побудовано на основі: [199].

Сьогодні в Україні близько 100 підприємств займаються виробництвом картонно-паперової продукції, тоді як у 1990 році їх було лише 24. Починаючи з 2000 року, підприємства галузі забезпечують щорічний приріст обсягу випущеної продукції на 10—14%.

Сьогодні в Україні діють чотири потужні виробники гофрокартону та транспортної тари. Це відкриті акціонерні товариства “Київський картонно-паперовий комбінат”, “Рубіжанський картонно-тарний комбінат”, “Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” і “Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат”. До того ж ВАТ “Київський КПК” — найбільший виробник паперу санітарно-гігієнічного призначення, а ВАТ “Жидачівський ЦПК” — єдиний виробник газетного паперу в Україні. ВАТ “Дніпропетровська паперова фабрика” — єдиний у країні виробник целюлозного паперу для друку та один із лідерів з виробництва зошитів, ВАТ “Корюківська фабрика технічного паперу” — європейський лідер з виробництва шпалер, у ВАТ “Малинська паперова фабрика” виготовляють унікальні види електротехнічного та фільтрувального паперу і картону [199].

ДОДАТОК Б

Авторські та нормативні визначення термінів,
пов'язаних з об'єктом дослідження

Автор	Визначення	Джерело
1	2	3
Бірюкова І. К., Кодрянський А. В.	Під виробничими запасами слід розуміти різноманітну сировину, матеріали, паливо, предмети та засоби праці, які кожне підприємство купує для виробництва продукції та інших господарських потреб. При цьому до виробничих запасів належать не всі засоби праці, а лише та їх частина, яка відноситься до засобів в обороті.	[11, с. 80]
Бойчик І. М., Харів П. С., Хопчан М. І., Піча Ю. В.	Виробничі запаси – це предмети праці, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємства у вигляді запасів.	[49]
Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Чижевська Л. В., Берега С. Л. та ін.	Виробничі запаси – це сукупність матеріалів, які має у своєму розпорядженні підприємство для здійснення процесу виробництва. Запаси – це придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. Виробничі запаси – це частина оборотних засобів на підприємстві, ще не залучених до процесу виробництва і таких, що не надійшли на робочі місця. Запаси – це матеріальні елементи виробництва, які одноразово та повністю переносять свою вартість на новостворений продукт. Матеріальні запаси – резерви матеріальних ресурсів, запаси засобів виробництва, призначені для забезпечення безперервності процесу виготовлення продукції.	[18, с. 67]
Голов С. Ф., Костюченко В. М.	Запаси – це активи, які: а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; б) знаходяться в процесі виробництва продукції (послуг) з метою продажу; або в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі (процесі надання послуг).	[33, с. 189]
Завгородній В. П.	Виробничі запаси – це оборотні засоби, що включають у себе: сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали та обладнання до встановлення, малоцінні та швидкозношувані предмети.	[57, с.152]
Кейлер В. А.	До складу виробничих запасів, як основної частини оборотних фондів, належать: сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, пальне, купівельні та комплектуючі вироби, запасні частини для ремонтів основних виробничих фондів тощо.	[68]

Продовж. дод. Б

1	2	3
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Виробничі запаси – це належні підприємству запаси сировини і матеріалів (в тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.	[60]
Коноплицький В. А., Філіна А. І.	Виробничі запаси - це частина запасів засобів виробництва, призначених для забезпечення безперебійності виробничого процесу. Матеріальні запаси підприємства - це запаси матеріальних ресурсів, включаючи незавершену і готову продукцію, якими володіє підприємство (фірма).	[69]
Костюк П. А.	Виробничі запаси – це сукупність всіх матеріалів, які має підприємство.	[71]
Косміна Р. М.	Виробничі запаси – це активи, які: 1) утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу; 3) утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг.	[70, 86]
Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О.	Запаси - активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.	[76, с. 81]
МСБО 2 “Запаси”	Запаси – це активи, які: а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; б) знаходяться в процесі виробництва продукції (послуг) з метою продажу; або в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі (процесі надання послуг).	
Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д.	Матеріальні запаси – це сировина, напівфабрикати (незавершене виробництво) та готова для продажу продукція.	[114]
Родников А. Н.	Матеріальні запаси – це продукція виробничо-технічного призначення, яка знаходиться на різних стадіях виробництва і обігу, виробу народного споживання та інші товари, що очікують на вступ у процес виробничого або особистого споживання.	[151]

1	2	3
Покропивний С. Ф.	До виробничих запасів відносяться: запаси сировини основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів, палива і пального, тари, ремонтних деталей і вузлів, малоцінних інструментів господарського інвентарю (реманенту) та інших предметів, а також аналогічних предметів, що швидко спрацьовуються.	[50, с.193]]
Орлова В. К., Савич В. І., Костецька Л. А., Турій О. В., Сенчішак С. В., Перезозова І. В., Негрич І. М.	Запаси – це активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.	[22, с. 109]
П(С)БО 2 “Баланс”	У статті “Виробничі запаси” показується вартість запасів МШП, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу	[131]
П(С)БО 9 “Запаси”	Запаси - активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.	[132]

ДОДАТОК В

**Виробництво продукції по основних техніко-економічних показниках
за 2007 рік в Жидачівському ЦПК**

Назва продукції	Од. виміру	Факт. 2006 р.	Факт. 2007 р.	% (факт. 2007 р. до факт. 2006 р.)
1	2	3	4	5
Папір – всього (без паперу для гофрування і картону м. К – 2)	т	40523	45095	111,3
- газетний м.А	т	33435	34894	104,4
- газетний м.Б	т	391	236	60,4
- обгортковий – всього	т	6697	9965	148,8
а) обгортковий м.Е	т	5398	8837	163,7
б) обгортковий м.Ж	т	609	558	91,6
в) обгортковий м.Д	т	690	570	82,6
Картон – всього	т	105530	106134	100,6
- картон коробковий	т	14180	15431	108,8
- картон тарний – разом	т	91350	90703	99,3
а) папір для гофрування	т	54226	51633	95,2
б) тарний м. К – 1, К – 2	т	34364	39070	113,7
в) картон тарний (хмарист)	т	152	0	0,0
г) картон м. К – 2 Д	т	348	0	0,0
д) картон м. К – 2Д (НС-2)	т	2260	0	0,0
Вироби з паперу і картону				
- картонна тара транспортна	тис. м2	93489	100982	108,0
а) ящики з гофрокартону	тис. м2	52456	58909	112,3
б) товарний гофрокартон м. Т-22	тис. м2	20542	22036	107,3
в) гофрокартон техн. призначення	тис. м2	20491	20037	97,8
- картон склеєний м.КС, ПКС	тн	5852	4889	83,5
- ящик зі склеєного картону	тис. м2	1482	1586	107,0
- тара горбкувата для яєць	млн. шт	27.2	39.9	146,7
- целюлоза високого виходу	тн	34363	38551	112,2
- деревна маса	тн	29119	30819	105,8

Продовж. дод. В

1	2	3	4	5
Техніко-економічні показники				
Товарна продукція в діючих цінах				
- всього по ВАТ	тис. грн.	268599,4	309691,9	115,3
Товарна продукція в порівн. цінах на 01.01.2006				
- всього по ВАТ	тис. грн.	253972,6	297454,3	117,1
Собівартість товарної продукції	тис. грн.	256736,2	289646,5	112,8
Затрати на 1грн. товарн. продукції	коп.	95,58	93,53	97,9
Рентабельність продукції	%	4,6	6,9	
Чистий прибуток по ВАТ	тис. грн.	2449,5	9941,2	
Середньо-облікова чисельність штатних працівн. облікового складу				
- всього по ВАТ	чол.	2794	2751	98,5
Кількість відпрацьованих годин одним працюючим				
- за нормою	год.	2012	2004	99,6
- фактично	год.	1847	1810	98,0
Фонд оплати праці				
-всього по ВАТ	тис. грн.	21509,4	28386,2	132,0
Середньо-місячна зарплата				
-всього по ВАТ	грн.	638,11	854,66	133,9
Сума протермінованої заборгованості із зар. плати станом на 01.07.2006 р.				
-всього по ВАТ	тис. грн.			

ДОДАТОК Ж

Витяг з переліку рахунків, які використовуються
для обліку матеріальних запасів на ВАТ ЖЦПК

17.03 2007

Прибуток за період по кредиторам

№ рах № п/о	№ фактури	Дата провод- ки	№ п/н	Мате- ріал	Загальна сума	Сума у грн.	Відхи- лення	ПДВ Сума
		Рах.			Партія			
Період 01.03. 2007 – 31. 03.2007 р.								
3556	ТзОВ «Пакпоом»			Київ				
01108	5100003570 16.03.2006				47109.96 GRN	47109,96	0,00	7851,66
	4900010389	201.23	Технолог 27470		Стрічка п/п 12 мм		13200,00	76230
	4900010389	201.23	Технолог 27478		Стрічка п/п 5 мм		441000,00	11466,00
	4900010389	201.23	Технолог 27742		Стрічка лип. двохстор. (шт.)		150,000	10500,00
	4900010389	201.23	Технолог 27470		Плівка стретч.		211,850	16530,00
Всього по:	4900010389	Сума						39258,30
Усього по кредиторам						47109,96		
Усього:						47109,96	0,00	7851,66
Усього по прихідних:			39258,30					
Усього по фактурах без ПДВ:			39258,30					
ПДВ 644			7851,66					

17.03 2007

Прибуток за період по кредиторам

№ рах № п/о	№ фактури	Дата провод- ки	№ п/н	Мате- ріал	Загальна сума	Сума у грн.	Відхи- лення	ПДВ Сума
		Рах.			Партія			
Період 01.03. 2007 – 31. 03.2007 р.								
3579	ПП«Західенергопром»			Львів				
29	5100003567 16.03.2006				4662,60 GRN	4662,60	0,00	777,10
	4900010345	221	ЕЛЕК-СВ 48611		Ящик NRP-12		2,00	170,00
	4900010345	207	ЕЛЕК-СВ 32709		Автом.вим. S-3B63		2,00	192,00
	4900010345		ЕЛЕК-СВ 32796		Автом.вим. 30125A		18,000	323,50
	4900010345	221	ЕЛЕК-СВ 38719		Рукавиці діелектр		50,000	1100,00
	4900010345	201.23	ЕЛЕК-СВ 37325		килими діелектричні		100,000	2100,00
Всього по:	4900010389	Сума						3885,50
Усього по кредиторам						4662,60		
Усього:						4662,60	0,00	777,10
Усього по прихідних:			3885,50					
Усього по фактурах без ПДВ:			3885,50					
ПДВ 644			777,10					

ДОДАТОК 3

Витяг з „Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій ВАТ „Жидачівський ЦПК” ”

201.11	Макулатура
201.12	Баланси ДМЗ і ЗПЦ
201.13	Баланси ЗПЦ
201.17	Транспорт макулатури
201.18	Транспорт ДМЗ
201.19	Транспорт ЗПЦ
201.21	Підтоварник ДМЗ
201.22	Підтоварник ЗПЦ
201.23	Матеріали ЦМС
201.239	Цінові різниці (ЦМС)
201.29	Транспорт ЦМС
202	Покупні напівфабрикати (целюлоза, хімікати, картон)
202.9	Транспорт напівфабрикатів
203.1	Нафтопродукти (бензин, дизпаливо)
203.20	Тверде паливо (вугілля)
203.21	Дрова паливні ДМЗ і ЗПЦ
203.22	Дрова паливні ЗПЦ
203.3	Природний газ
203.4	Паливно-мастильні матеріали
203.5	Електоренергія
203.9	Транспортування пал.
204	Тара і тарні матеріали
205	Будівельні матеріали та устаткування до установки
205.9	Транспорт будмат
207	Запасні частини
207.9	Транспорт запчастин
209	Інші матеріали
221	Малоцінні та швидкозношувані предмети
229	Транспорт. МШП
231	Допоміжне виробництво
232	Основне виробництво
233	Напівфабрикати вл. виробництва
260	Готова продукція
281.1	Товари на складах
281.9	Транспорт. товарів
283	Товари на комісії
284	Тара під товарами
285	Торгова націнка

ДОДАТОК К 1

**Результати діяльності підприємств
целюлозно-паперової промисловості України за 2005 – 2006 рр.**

Результати діяльності Київського КПК

Види продукції	2005 р.	2006 р.	2006/2005 рр.,%
Картон коробковий, тонн	91001	95056	104,5
Картон тарний, включаючи папір для гофрування, тонн	98114	103650	105,6
Папір туалетний, тис. рул.	255785	262155	102,5
Вартість товарної продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	640640	669652	104,5
Вартість товарної продукції в діючих цінах, тис. грн.	620608	689019	111

Результати діяльності Корюківської ФТБ

Види продукції	2005 р.	2006 р.	2006/2005 рр.,%
Шпалери, тис. ум. од.	89237	96226	92,7
Вартість товарної продукції в порівняльних цінах, тис. грн.	391523	407614	104,1
Вартість товарної продукції у діючих цінах, тис. грн.	382667	428919	112,1

Результати діяльності Рубіжанського КТК

Види продукції	2005 р.	2006 р.	2006/2005 рр.,%
Картон тарний, включаючи папір для гофрування, тонн	162090	164113	101,2
Тара картонна транспортна, тис. кв. м	190260	202649	106,5
Товарний гофрокартон, тис. кв. м	5848	5055	86,4
Вартість товарної продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	384866	427860	111,2
Вартість товарної продукції в діючих цінах, тис. грн.	411647	465613	113,1

Результати діяльності Жидачівського ЦПК

Види продукції	2005 р.	2006 р.	2006/2005 рр.,%
Газетний папір	35731	37317	106,2
Картон тарний, включаючи папір для гофрування, тонн	90703	100301	105,6
Картон коробковий	15431	11955	77,5
Картон палітурний	2985	2263	75,8
Деревна маса	30819	33346	108,2
Тара картонна транспортна, тис. кв. м	58909	56486	95,9
Товарний гофрокартон, тис. кв. м.	42073	39334	93,5
Вартість товарної продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	308249	329038	106,7
Вартість товарної продукції в діючих цінах, тис. грн.	309692	352525	113,8

Результати діяльності Малинської ПФ

Види продукції	2005 р.	2006 р.	2006/2005 рр.,%
Папір, всього тонн	7558	9126	120,7
Картон, всього тонн	4852	5115	105,4
Вартість товарної продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	95674	108107	113
Вартість товарної продукції в діючих цінах, тис. грн.	97652	116295	119,2

Результати діяльності Ізмаїльського ЦКК

Види продукції	2005 р.	2006 р.	2006/2005 рр.,%
Картон тарний, включаючи папір для гофрування, тонн	28646	30867	107,8
Тара картонна транспортна, тис. кв. м.	31128	35418	113,8
Товарний гофрокартон, тис. кв. м.	20167	21524	106,7
Вартість товарної продукції в порівняльних цінах, тис. грн.	59900	75260	125,6
Вартість товарної продукції в діючих цінах, тис. грн.	63827	78267	122,6

П р и м і т к а. Побудовано на основі: [125; 13–15].

Виробництво основних видів
картонно-паперової продукції в Україні за 2006 р.

Види продукції	Роки		% до 2005 р.
	2005 р.	2006 р.	
Папір газетний, т			
Жидачівський ЦПК	35130	37317	106,2
«Кронекс Україна»	601	542	90,2
Всього	35731	37859	106,0
Письмово-друковані види паперу, т			
Дніпропетровська ПФ	12201	14221	116,6
«Кронекс Україна»	2615	1876	71,7
Понінківський КПК	41	0	0,0
Всього	14857	16097	108,3
Картон тарний, вкл. папір для гофрування, т.			
Рубіжанський КТК	162090	164113	101,2
Київський КПК	98114	103650	105,6
Жидачівський ЦПК	90703	100301	110,6
Ізмаїльський ЦПК	28646	30867	107,8
Дніпропетровська ПФ	15039	13739	91,4
«Донецьк-Вторма»	14414	15190	105,4
Миропольська ПФ	9623	9896	102,8
«Колопапір»	5640	5226	92,7
Чижовська ПФ	4144	5620	135,6
«Львівкартонпласт»	3028	2155	71,2
«Славута-Папір»	100	154	154,0
Понінківський КПК	2216	0	0,0
Всього	433757	450911	104,0
Картон коробочний, т.			
Київський КПК	91001	95056	104,5
Жидачівський ЦПК	15431	11955	77,5
«Львівкартонпласт»	2426	3130	129,0
Всього	108858	110141	101,2
Картон палітурний, т.			
Жидачівський ЦПК	2985	2263	75,8
Понінківський КПК	0	0	
Всього	2985	2263	75,8
Деревна маса, т.			
Жидачівський ЦПК	30819	33346	108,2
Папір туалетний, тис. рул.			
Київський КПК	255785	262155	102,5
Кохавинська ПФ	43210	46479	107,6
«Львівкартонпласт»	8904	9769	109,7
Всього	314259	324992	103,4
Україна	387383	380569	98,2

Примітка. Побудовано на основі: [175, с. 28].

Додаток К. 2

Продовж. дод. К. 2

Додаток К 3

Продовж. дод. К. 3

ДОДАТОК Л

Затверджую:
Голова правління ВАТ «ЖЦПК»
С.П. Пакиж
« _ » _____ 2009 р.

Бюджет придбання

Сировина та основ. матер.	Од. виміру	Планова ціна на жовт.	Залишок			Потреба		Норматив		Бюджет придбання		
			Ціна уточ. на жовт	К-сть	Сума, т., грн.	К-сть	Сума, т., грн.	Дні	К-сть	Сума, т., грн.	К-сть	Сума, т., грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Дер. хв. на ДМЗ	мЗ	181			0,0	8788,0	1586,7	10,0	2929	528,9	11717,3	2115,6
Дер. нат. на ЦЦ	мЗ	152			0,0	12013,0	1825,9	14	5606	852,1	17619,1	2677,9
Макулатура	т	561			0,0	10425,1	5848,9	5,0	1737,5	974,8	12162,6	6823,7
Целюлоза покупна	т			974,0	2568,5	724,3	1879,8	25	603,5	1566,5	353,8	1077,1
Цел. СФІ (біл). (хм)	т	3210		74	237,5	6,5	20,9	25	5,4	17,4	-62,1	-199,3
Цел. СФІ небіл.	т	2590		900	2331,0	717,8	1859,0	25	598,1	1549,1	415,9	1077,1
Карт. привіз. – всього	т	3250		23,0	83,4	108,0	390,5	15,0	54,0	195,2	139,0	502,3
КТ – білий (Світог.)	т	3625		23	83,38	105,9	383,9	15,0	53,0	191,9	135,9	492,5
КТ – (Братськ.)	т	3140			0,00	2	6,6	15,0	1	3,3	3,2	9,9
Хімікати	т											
- глинозем	т	834		63,0	52,54	97,4	81,2	10,0	32,5	27,1	66,8	55,7
-крохм. техн.	т	4342		40,0	173,68	42,3	183,7	10,0	14,1	61,2	16,4	71,3
-крохм. кукур.	т	1742		63,0	109,75	253,4	441,4	10,0	84,5	147,1	274,8	478,7
-перкол	т	32806			0,00	0,32	10,5	10,0	0,1	3,5	0,4	14,0
-барвники	т	109126		0,7	76,39	0,16	17,4	10,0	0,1	5,8	-0,5	-53,2
-каолін	т	950		71,8	68,21	2,6	2,5	10,0	0,9	0,8	-68,3	-64,9
-бура техн.	т	2810		0,1	0,28	1,6	4,5	10,0	0,5	1,5	2,1	5,8
-сульфат нат.	т	717		470,0	336,99	242,5	173,9	10,0	80,0	58,0	-146,6	-105,1
-вапняк	т	55		60,0	3,30	126,9	7,0	10,0	42,3	2,3	109,2	6,0
-сода каустич.	т	972		41,4	40,24	22,9	22,3	10,0	7,6	7,4	-10,8	-10,5
-пінозга-шувач	т	20880		0,18	3,76	0,7	14,1	10,0	0,2	4,7	0,7	15,1
Гідросульфат натрію	т	5958		6,5	38,73	8,8	52,4	10,0	2,9	17,5	5,2	31,1
Тринарійфосфат	т	2542		6,6	16,78	15,1	38,4	10,0	5,0	12,8	13,5	34,4
Клей (гідрорес)	т	5767			0,00	12,4	71,5	10,0	4,1	23,8	16,5	95,3
Модиф. крохм. клей LAY	т	4138			0,00	0,0	0,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Гідроксид. алюм.	т	965		70,0	67,55	231,9	223,8	10,0	77,3	74,6	239,2	230,8
амофос	т	1550		9,3	14,42	5,6	8,6	10,0	1,9	2,9	1,9	-2,9
натр. їдкий	т	2167		1,0	2,17	2,0	4,3	10,0	0,7	1,4	1,7	3,6
магнофлок	т	28935			0,00	0,27	7,7	10,0	0,09	2,6	0,4	10,3
Аміачна селітра	т	808,0		2,0	1,62	17,4	14,1	10,0	5,8	4,7	21,2	17,1
Амілосубтилін		52250		0,18	9,41	0,10	5,0	10,0	0,0	1,7	-0,1	-2,7
Крох. клей Вормаліт		4170		24,0	100,08	19,2	80,1	10,0	6,4	26,7	1,6	6,8
Дисперсол		20710			0,00	0,35	7,3	10,0	0,1	2,4	0,5	9,7
Сакоцел		4607		8,0	36,86	3,79	17,5	10,0	1,3	5,8	-2,9	-13,6
Всього хімікат.:					1172,18		1663,4			554,5		1298,6
Вугіл. (у зим. Період)	т	249			0,00	0	0,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Продовж. дод. Л

Всього затрат:					3824,1		13195,1			4672,0		14495,2
ДОПОМІЖНІ МАТЕРІАЛИ І ТАРА												
Клей ПВА	т	3750		3,8	14,25	9,1	34,2	10,0	3,0	11,4	8,4	31,4
Фарб. для рек.	т	29000		0,6	17,40	3,35	97,0	10,0	1,1	32,3	3,9	112,0
Дріт обмідн.	т	6900		0,2	1,38	0,95	6,5	10,0	0,3	2,2	1,1	7,3
Оліфа	т	7417			0,00	0,00	0,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Стріч. липка на перез.	т	1800		2,0	3,60	13,71	24,7	10,0	4,6	8,2	16,3	29,3
Силік-глиба на гіл.	т	767		15,0	11,51	24,0	18,4	10,0	8,0	6,1	17,0	13,0
Сод. кауч. на сукна	т	2167			0,00	3,0	6,5	10,0	1,0	2,2	4,0	8,7
Пральн. порошок	т	2200			0,00	1,4	3,1	10,0	0,5	1,0	1,9	4,1
Аміачна вода	л	341			0,00	250	0,9	10,0	803,3	0,3	333	1,1
Мідний купорос	т	6500		0,4	2,60	0,9	5,9	10,0	0,3	2,0	0,8	5,2
Сірчана кислота	т	300			0,00	0,1	0,0	10,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Мастило «Сілікон»	шт	3,8		16,0	0,06	55,0	0,2	10,0	18,3	0,1	57,3	0,2
Поліакриламід	т	1600			0,00	0,2	0,3	10,0	0,1	0,1	0,3	0,4
Корок пластмас.	тшт	260,0		3,0	0,78	49,2	12,8	10,0	16,4	4,3	62,6	16,3
Канат заправ.	тмп	5000		0,5	2,50	4,7	23,5	10,0	1,6	7,8	5,8	28,8
Суровий реагент	т	2576		1,0	2,58	15	38,6	10,0	5,0	12,9	19,0	48,9
Гембар	т	58330		0,1	5,83	0,10	5,8	10,0	0,0	1,9	0,0	1,9
Шпаг. поліпроп.	т	10250		0,40	4,10	0,3	3,1	10,0	0,1	1,0	0,0	0,0
Стріч. ПХВ	тмп	26		192,8	5,01	522,0	13,6	10,0	174,0	4,5	503,2	13,1
Стріч. лип. «СКОЧ»	тмп	50,0		22,6	1,13	22,0	1,1	10,0	7,3	0,4	6,7	0,3
Стреч. плів.	тмп	100,00			0,00	590,0	59,0	10,0	196,7	19,7	786,7	78,7
Затискачі	тшт	36,50			0,00	39,0	1,4	10,0	13,0	0,5	52,0	1,9
Плів. поліет.	т	5500		0,3	1,65	3,20	17,6	10,0	1,1	5,9	4,0	21,8
Фарба штемпельна	л	35			0,00	12,0	0,4	10,0	4,0	0,1	16,0	0,6
Піддони	т.шт	18750			0,00	4,9	91,9	10,0	1,6	30,6	6,5	122,5
Всього доп. матер.					166,5		591,5			197,2		622
Матеріали ненормовані												
Polimin PR 8247 ф. BASF	т	24570			0,0	9,0	221,1	10,0	3,0	73,7	12,0	294,8
Всього ненорм. матер					0,0		221,1			73,7		294,8
Разом доп. матер.					166,52		812,7			270,9		917,0

ДОДАТОК М

**ПЕРЕЛІК СТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА
ОБЛАДНАННЯ ВАТ „ЖИДАЧІВСЬКИЙ ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВИЙ
КОМБІНАТ”**

На комбінаті діє таке обладнання з випуску товарної продукції:

– **паперове виробництво – чотири папероробні машини:**

ПРМ № 1 – обрізна ширина – 3150 мм, швидкість – 250 м/хв., продуктивність 31 тис. т/рік паперу для гофрування та картону тарного;

ПРМ № 2 – обрізна ширина полотна – 3350 мм, швидкість – 170 м/хв., продуктивність 31 тис. т/рік паперу для гофрування та паперу обгорткового;

ПРМ № 3 – обрізна ширина 2520 мм, швидкість – 195 м/хв., продуктивність 32 тис. т/рік картону тарного, оснащена АСУТП;

ПРМ № 5 – обрізна шириною 2520 мм, швидкість – 700 м/хв., продуктивністю 33 тис. т/рік газетного та друкарських видів паперу, оснащена АСУТП;

– **картонне виробництво** – нова картоноробна машина з виробництва коробкового та покрівельного картону пущена в дію у 1998 році, обрізна ширина полотна – 2900 мм, швидкість машини по приводу – 200 м/хв. Діє лінія по склеювання картону, значна частина якого іде на виготовлення склеєного ящика з нанесенням друку. Загальна потужність – 60 тис. тон коробкового картону в рік;

– **целюлозний завод** пущено в експлуатацію у 1964 році, (фірма „Тампела” Фінляндія), виготовляє целюлозу високого виходу сульфатним методом на варильному апараті „Пандія”, проектна потужність 50 тис. т/рік, встановлений содорегенераційний котел СРК 145 – 56 т паперу/рік ;

– **фабрика гофротари**, діє лінія з виготовлення гофрокартону ЛСГПК-2, закуплена в АТ „Петрозаводськбуммаш”, виробнича потужність лінії – 65 млн.

м2 гофрокартону за рік, виготовляє гофрокартон тришаровий, п'ятишаровий з профілями „С” і „В”. Малий гофроагрегат ЛГКП-2 потужністю 20 млн. м2 гофрокартону на рік, виготовляє гофрокартон двошаровий, тришаровий з профілем „С”. Частина гофрокартону продається як товарна продукція, але більша її частина переробляється в цеху на переробному обладнанні в гофроящики. Зокрема задіяна автоматична технологічна лінія „Флексокомпакт- 1224” (Франція), з виготовлення гофроящиків великих і середніх розмірів, дає змогу виготовляти широкий асортимент ящиків з двоколірним друком. Встановлена автоматична лінія „Куріоні 2200” для виготовлення гофроящиків середніх і малих розмірів з трьохколірним друком.

– **фабрика споживчої тари** (тара горбкувата для яєць) – продуктивність 70 млн.шт/рік, фірма „Хартман” (Данія).

– **деревно- масний завод** оснащений чотирма парами гідравлічних дефібрерів типу „Трейт-норзен”, продуктивністю 30 тис. т/рік. У 1999 р. проведена реконструкція електродвигунів першої і другої пари дефібрерів.

– **макулатурно-хімічний цех** – в даний час механізовано виробництво з прийому, зберігання, переробки і подачі макулатурної маси на основне виробництво, потужністю 100 тис. т/рік .

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азаренков Г. Ф. Економічний аналіз: Навч. посіб. / Г. Ф. Азаренков, З. Ф. Петряєва, Г. Г. Хмеленко. – Харків: ХДЕУ, 2003. – 208 с.
2. Антони Р. Н. Основы бухгалтерского учета / Р. Н. Антони; пер. с англ. Б. Херсонский и М. Шнейдерман; под ред. Т. Крыловой. – М. 1992. – 318 с.
3. Апчёрч А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчёрч – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навч. посіб. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 416 с.
5. Бардаш С. В. Інвентаризація: теорія, практика, комп’ютеризація / С. В. Бардаш. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
6. Береза А. М. Основы створення інформаційних систем: Навч. посіб. / А. М. Береза. [2-е вид., доп. і перероб.] – К.: КНЕУ, 2001. – 214 с.
7. Бідюк О. О. Організаційні та методологічні аспекти ведення обліку на спільних підприємствах / О. О. Бідюк. // Науковий вісник: Зб. наук. пр. Національного університету ДПС України. – Ірпінь: НУДПСУ, 2008. – Вип. 3 (42). – С.123-135.
8. Білуха М. Т. Застосування АРМ бухгалтера в обліку і контролі на підприємстві / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко, В. П. Новодворська. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – №1. – С. 3–8.
9. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: 2005. – 886 с.
10. Білецька Л. В. Економічна теорія: Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка: Навч. посіб. / Л. В. Білецька, О. В. Білецький. – К.: ЦНЛ, 2005. – 652 с.
11. Бирюкова И. К. Бухгалтерский учет в Украине / И. К. Бирюкова, А. В. Кодрянский. – К.: Товариство “Знання”, 1998. – 408 с.
12. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – К.: „Ника-Центр”, 2000. – 720 с.

13. Бондарєва І. О. Управління виробничими запасами на підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.01 / І. О. Бондарєва. – Донецьк, 2003. — 19 с.
14. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты / В. В. Бурцев. // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 5–С.41–51.
15. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 563 с.
16. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 324 с.
17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів: Навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
19. Буфатіна І. Запаси. Облік за національними стандартами / І. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 8. – С.8–15.
20. Буфатіна І. Запаси. Облік за національними стандартами / І. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 10. – С.8–13.
21. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навч. посіб. / [Журавель Г. П., Крупка Я. Д., Палюх М. С., Гуцайлюк Л. О., Фаріон Т. І.]. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.
22. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / [Орлова В. К., Савич В. І., Костецька Л. А., Турій О. В., Сенчішак С. В. та ін.]. – [2-ге видання] – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 272 с.
23. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-практ. посібник / За ред С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.
24. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник [для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий та ін.;

за заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та доц. Н. М. Малюги. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.

25. Бухгалтерський словник / [Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 220 с.

26. Введение в бухгалтерское дело / Пер. с англ. – К.: Торгово-издательское бюро ВНУ, 1994. – 384 с.

27. Вітвицька Н. С. Контроль і ревізія: Навч.-метод. посіб. [для самот. вивч. дисц.] / Н. С. Вітвицька, О. Е. Кузьмінська. – К: КНЕУ, 2000. – 166 с.

28. Внутрішній аудит: Монографія / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. М. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.

29. Воронин А. Нулевая волна. Рынок гофрокартона при вступлении в ВТО / А. Воронин // Бумага и жизнь. – 2005. – № 6 (60). – С. 25.

30. Габрук О. Виготовлення запасів власними силами підприємствами / О. Габрук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 2 – С. 13.

31. Гаджинский А. М. Логистика: [Учебник для высших и средних специальных учебных заведений] А. М. Гаджинский / – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Информационно-внедренческий центр „Маркетинг”, 2000. – 375 с.

32. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: „Лібра”, 2004. – 880 с.

33. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: „Екаунтінг”, 2000. – 384 с.

34. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голов. – [2-ге вид.] – К.: „Лібра”, 2004. – 704 с.

35. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голов. – [4-е вид.] – К.: „Лібра”, 2006. – 710 с.

36. Гончарук Л. А. Аудит: Навч. посіб. / Л. А. Гончарук, В. С. Рудницький – [3-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2007. – 443 с.

37. Горицкая Н. Г. Изменения в бухгалтерском учете запасов или отклонения от международных стандартов в сторону старой учетной системы / Н. Г. Горицкая. //

Бухгалтерія. Налоги. Бизнес. – 2000. – № 28. – С.40–43.

38. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках [електронний ресурс] / Н. М. Грабова. – Режим доступу: <http://www.library.if.ua/books/3.html>

39. Грачова Р. Запаси. Бухгалтерський облік [Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”] / Р. Грачова. – Серія “Нова бухгалтерія”, Бібліотека “Дебету-Кредиту”, 27.11.2001. – 146 с.

40. Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: Навч. посіб. / В. М. Гужва. – К.: КНЕУ, 2001. – 400 с.

41. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. / Н. О. Гура – К.: Знання, 2004. – 541 с.

42. Гуцайлюк З. В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк – Киев: Техніка 1983. – 104 с.

43. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. / Г. М. Давидов. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: „Знання”, 2001. – 363 с.

44. Давидова Т. Облік запасів [електронний ресурс] / Т. Давидова Т. – Режим доступу: http://www.dtk.com.ua/automation/avto_buh/ukr/2002/05/html

45. Должанський В. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В. І. Должанський – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.

46. Довідник з бухгалтерського обліку / [Н. І. Циклер, Й. Д. Шляхта, Г. Г. Штулер]; за ред. Н. І. Циклер. – Ужгород: ІВА, 2000. – 356 с.

47. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: Монографія / Н. І. Дорош. – К.: Товариство „Знання”, 2001. – 402 с.

48. Драч С. В. Економічний аналіз виробничих запасів підприємств (на прикладі м'ясокомбінатів України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / С. В. Драч. – Тернопіль, 2001. – 19 с.

49. Економіка підприємства: Навч. посіб. [для студентів вищих закладів освіти] / [І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча] – К.: “Каравелла”; Львів: “Новий світ – 2000”, 2001. – 296 с.

50. Економіка підприємства: Підручник / За ред С. Ф. Покропивного [в 2 т.]. – К.: “Хвиля-Прес”, 1995. – 400 с.
51. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Ред. кол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2000. – 864 с.
52. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Ред. кол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 848 с.
53. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Ред. кол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 952 с.
54. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи розвитку / В. Єгарміна. // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 29. – С. 62 – 65.
55. Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат. 1951–2001. / за ред. В. Петраш – Ужгород: ІВА. – 2001. – 104 с.
56. Завгородній В. П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В. П. Завгородній. – К.: „Валкер”, 1997. – 976 с.
57. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік в Україні з використанням міжнародних стандартів / В. П. Завгородній. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
58. Зорій Н. М. Деякі аспекти організації фінансового контролю в Україні, проблеми та шляхи їх вирішення / Н. М. Зорій, І. В. Любезна // Наукові записки. Випуск 13, частина 1. Т.: “Економічна думка”, 2004. – С. 104 – 108.
59. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навч. посіб. / С. В. Івахненко – К: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
60. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / затв. Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99.// Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. № 6 – С. 14 – 16.
61. Інтерпретація МСФО 2 “Запасы: общие принципы учета и оценки” [електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.tacis-bankreform.ru/interpretation.html>.
62. Калита М. В. Удосконалення організації обліку, внутрішньо-господарського контролю і управління виробничими запасами [електронний ресурс] / М. В. Калита,

Л. Е. Рогозян. – Режим доступу: [http:// www.rusnauka.com/PRNIT/Economics/kalita%20m%20v.doc.htm](http://www.rusnauka.com/PRNIT/Economics/kalita%20m%20v.doc.htm)

63. Калюга Є. В. Сучасний стан і перспективи розвитку внутрішньогосподарського контролю [електронний ресурс] / Є. В. Калюга. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(26\)/ Oblik/kalyuga.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(26)/Oblik/kalyuga.php)

64. Калюга Є. В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. В. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26–31.

65. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія / Є. В. Калюга – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.

66. Кантаржи Р. Р. Оперативное планирование и контроль производственно-хозяйственной деятельности целлюлозно-бумажных предприятий / Р. Р. Кантаржи, П. С. Шайтор. – [2-е изд., перероб.] – М.: Лесная промышленность, 1984. – 304 с.

67. Кареева С. Качество – стремление к совершенству / С. Кареева // Картон и гофрокартон – 2005.– № 2 (16). – С. 11.

68. Кейлер В. А. Экономика предприятия: Курс лекций / В. А. Кейлер – М.: ИНФРА –М, Новосибирск НГАЭиУ, 1999. – 132 с.

69. Коноплицький В. А. Бізнес-словник (маркетинг, ринок, ціни, фінан-си). [Термінологічний словник–довідник] / В. А. Коноплицький, А. І. Філіна. – К.: “Альтерпресс”, 1995. – 409 с.

70. Косміна Р. М. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / Р. М. Косміна. – К.: Вища школа, 2003. 174 с.

71. Костирко І. Г. Особливості обліку запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості / І. Г. Костирко. // Економічний простір: Збірник наукових праць – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2009. – № 22/1. – С. 185 – 191.

72. Костюченко В. Облік запасів за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку / В. Костюченко. // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 41. – С.14.

73. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. / Е. А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.

74. Крикавський Є. В. Логістичне обслуговування: Підручник. / Є. В. Крикавський. – Львів: Вид-во „Львівська політехніка”, 2005. – 684 с.
75. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я. Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 354 с.
76. Крупка Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві. Навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: ПП „Прінт-інформ”, 2004 – 514 с.
77. Крупка Я. Д. Облік у будівництві: Підручник – / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: Знання, 2008. – 603 с.
78. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами / О. В. Крушельницька. – К.: Кондор, 2003. – 162 с.
79. Кудря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / О. П. Кудря-Висоцька. – К.: Алерта, 2004. – 303 с.
80. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н. В. Кужельный – М.: Финансы и статистика, 1985. – 215 с.
81. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 43 – 47.
82. Кузнецова А. Индикаторный метод управления производственными запасами / А. Кузнецова // Логистика. – 2006. – № 3. – С. 22
83. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча.– [2-е вид.] – К.: Каравела, 2005. – 560 с.
84. Ларіна Р. Р. Логістика [електронний ресурс] / Р. Р. Ларіна. – Режим доступу: [http://www. Library.if.ua/books/24.html](http://www.Library.if.ua/books/24.html).
85. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник / В. С. Лень, В. В. Гливенко – К.: Центр навчальної літератури, 2004 – 576 с.
86. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.
87. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництві (вітчизняні та зарубіжні): Навч. посіб. / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. –Тернопіль: Збруч, 1998. – 218с.

88. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: Підручник / О. В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 632 с.
89. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / О. В. Лишиленко. – Академія муніципального управління. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 253с.
90. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія / Л. Г. Ловінська. – К.:КНЕУ, 2006. – 256 с.
91. Логистика: Учебник / Под. ред. Б. А. Аникина. – М.: ИНФРА-м. Тернопіль 46000, 1998. – 327 с.
92. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 236с.
93. Любезна І. В. Роль та місце обліку і контролю матеріальних запасів в контексті облікової політики підприємства / І.В. Любезна. // „Становлення облікової політики в Україні”: зб. матеріалів Всеукраїнської наукової конференції. – Тернопіль: „Економічна думка”, 2007. – С. 142-143.
94. Любезна І.В. Проблеми обліку запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості / І. В. Любезна. // „Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в пост стабілізаційний період”: зб. матеріалів наукової конференції професорсько-викладацького складу. – Тернопіль, 2007. – С. 39–41.
95. Любезна І. В. Напрями удосконалення методики та організації обліку запасів / І. В. Любезна. // „Соціально-економічні і культурні оцінки на рубежі двох тисячоліть”: зб. матеріалів V міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2007 р. – С. 212 – 214.
96. Любезна І. В. Сутність і теоретичні основи обліку запасів целюлозно-паперової промисловості / І. В. Любезна. // Галицький економічний вісник. – 2008. – № 3 (18). – С. 160–169.
97. Любезна І. В. Завдання та загальнотеоретичні основи організації внутрішньогосподарського контролю запасів / І. В. Любезна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – №1 (43). – С. 82–85.

98. Любезна І. В. Проблеми удосконалення документального обліку запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості та шляхи їх вирішення / І. В. Любезна. // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка, Серія: Економіка, 2008. – № 22. – С. 169 – 172.

99. Любезна І. В. Особливості запасів целюлозно-паперових підприємств та необхідність їх регламентації у наказі про облікову політику / І. В. Любезна. // „Облікова політика як стратегія розвитку підприємства”: зб. матеріалів міжкафедральної науково-практичної конференції.– Чортків, 2008. – С. 32–33.

100. Любезна І. В. Поняття матеріальних ресурсів та їх класифікація / І. В. Любезна. // „Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві”: зб. матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Ч. 2. – Тернопіль: ТДЕУ, ТІ АПВ УААН, 2006. – 128–131 с.

101. Любезна І. В. Розвиток внутрішньогосподарського контролю запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості в умовах автоматизованих інформаційних систем / І. В. Любезна. // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск. Т.: Економічна думка, 2008. – С. 72 – 78.

102. Максимова В. Система об'єктів внутрішнього економічного контролю / В. Максимова. // Економіст. – 2005. – № 4 – С. 71–76.

103. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

104. Масалов Д. Не все в Донецьке добывають уголь / Д. Масалов, Т. Марцева. // Гофроиндустрия – 2006. – № 1. – С. 59–60.

105. Мезенцева Н. М. Введення прямого внутрішнього фінансового контролю – запорука підвищення ефективності управління підприємством [електронний ресурс] / Н. М. Мезенцева, В. В. Тулянцева. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/NTSB_2006/Economics/7_mezencevatuljanceva%20.doc.htm

106. Мельник Н. Г. Матеріальні ресурси в системі управління підприємством / Н. Г. Мельник, І. В. Любезна. // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 11. Т.: Економічна думка, 2006. – С. 145–151.

107. Микитенко Т. В. Організація електронного документообороту в обліку

[електронний ресурс] / Т. В.Микитенко. – Режим доступу: // [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1\(28\)/Oblik/Mukytenko.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1(28)/Oblik/Mukytenko.php).

108. Мурашко О. В. Основні напрями ефективності контролю на підприємствах [електронний ресурс] / О. В. Мурашко. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/3\(30\)/Oblik/murashko.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/3(30)/Oblik/murashko.php)

109. Мурашко О. В. Удосконалення методів і прийомів внутрішньо-господарського контролю за матеріальними цінностями в умовах автоматизації обліку [електронний ресурс] / О. В. Мурашко. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/3\(17\)/Oblik/murashko.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/3(17)/Oblik/murashko.php).

110. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

111. Нападівська Л. В. Управлінський облік: Підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападівська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

112. Неруш Ю. М. Логістика: Учебник для вузов – / Ю. М. Неруш [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 495 с.

113. Нетикша О. Стандарти внутрішнього аудиту підприємства / О. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 43-44.

114. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996 – 496 с.

115. Николайчук В. Е. Заготовительная и производственная логистика. / В. Е. Николайчук. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.

116. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. / П. П. Німчинов – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

117. Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / А. М. Поплюйко. – К., 2003. – 17 с.

118. Облік запасів. Первинна документація з обліку запасів [електронний ресурс] / [В. Карев, В. Лавренов, О. Міронов, В. Вареня, В. Барон]. – Режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/>.

119. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник / За редакцією

проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 544 с.

120. Оптнер С. Л. Системный анализ решения деловых и промышленных проблем / С. Л. Оптнер – М.: Советское радио, 1969. – 216 с.

121. Ордынский С. С. Расследование хищений в торговых организациях / С. С. Ордынский – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1954. – 183 с.

122. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

123. Охрименко А. Динамика импорта – 2005 / А. Охрименко // Бумага и жизнь. – 2006. – № 4 (70). – С. 17.

124. Охрименко А. Промежуточные итоги / А. Охрименко // Бумага и жизнь. – 2006. – № 10 (76). – С. 38 – 44.

125. Охрименко А. Итоги работы ЦБП в 2006 году / А. Охрименко // Бумага и жизнь. – 2007. – № 3 (49). – С. 12 – 15.

126. Пантелеев В. Скромна привабливість витрат при придбанні запасів / В. Пантелеев // Дебет – Кредит. – 2001. – №12. – С. 28–39.

127. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: Навч. посіб. / [П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин] – Тернопіль, 2005. – 464 с.

128. Петренко А. Г. Бухгалтерський облік і аудит / А. Г. Петренко. – Ніжин: Ніжинський держ. педагогічний ун-т ім. Миколи Гоголя, 2004. – 231 с.

129. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: Монографія. / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.

130. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ/положення Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 // Офіційний вісник України. – № 25. – 1999. – С. 1217.

131. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”: наказ/положення Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 // Офіційний вісник України. – № 25. – 1999. – С. 1217.

132. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ/положення

Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 248 // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. – 2004. – С. 67.

133. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”: наказ/положення Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 // Офіційний вісник України. – № 50. – 1999. – С. 2503.

134. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”: наказ/положення Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами і доповненнями // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. – 2004. – С. 79.

135. Пономарьова Ю. В. Логістика: Навч. посіб. / Ю. В. Пономарьова – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 192 с.

136. Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / А. М. Поплюймо. – Київ, 2003. – 17 с.

137. Поплюйко А. М. Облік запасів на складі / А. М. Поплюйко // Регіональні перспективи № 6 (25). – Кременчук: Перспектива, 2002. – С. 116–117.

138. Практикум по логистике: Учеб. пособие / Под ред. Б. А. Аникина. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 270 с.

139. Примаков С. П. Технологія паперу і картону: Навч. посіб. [для вузів.] / С. П. Примаков, В. А. Барбаш – Київ: ЕКМО, 2002. – 396 с.

140. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. – [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

141. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів / Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193. // Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6.0 – листопад 2003 р.

142. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: наказ/методичні рекомендації Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. // Бухгалтерія – 2007 – № 3 (734). – С. 29–49.

143. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. //

Офіційний вісник України. – 1999. – № 52. – С. 2606.

144. Пушкар М. С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Поліграфіст ЛТД, 1995. – 164 с.

145. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

146. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

147. Пушкар М. С. Контролінг: Монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 146 с.

148. Пушкар М. С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів: Монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

149. Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика: Підручник. / Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська. – [3-тє вид., перероб і доп.] – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 486 с.

150. Редченко К. І. Управлінський облік у Франції: панель управління “tableau de bord” / К. І. Редченко, Л. П. Підлипна та М. І. Семочко. // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 16. – Львів: ЛКА, 2004. – С. 393–401.

151. Родников А. Н. Логистика: [Терминолог. словарь] / А. Н. Родников – М: Экономика, 1995. – 251 с.

152. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.

153. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104с.

154. Свідерський Є. І. Розвиток системи внутрішнього контролю [електронний ресурс] / Є. І. Свідерський, Г. М. Курило. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1,2\(33,34\)/Oblik/sviderskij.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1,2(33,34)/Oblik/sviderskij.php)

155. Селезнев В. Основы рыночной экономики Украины: Учеб. пособие / В. Селезнев – К А.С.К., 2002.

156. Селюченко Н. Є. Оптимізація запасів підприємства з врахуванням

взаємозамінності факторів виробництва / Н. Є. Селюченко, В. П. Кічор // Вісн. НУ „Львівська політехніка”. – 2002. – №446. – С. 375–378.

157. Семюелсон Пол А. Макроекономіка / Пол А. Семюелсон, Вільям Д. Нордгауз – К.: Основи, 1995.

158. Сергеев В. И. Логистика в бизнесе: Учебник / В. И. Сергеев – М.: ИНФРА-М, 2001. – 608 с.

159. Сікора І. Проблемні аспекти гармонізації бухгалтерського обліку оборотних активів до вимог міжнародних стандартів / І. Сікора // Бухгалтерський облік і аудит, – 2005, – № 4. – С.36–42.

160. Скоун Т. Управленческий учет / Т. Скоун; пер. с англ.; под. ред. Н. Д. Эриашвили.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

161. Скригун Н. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямків управління витратами / Н. Скригун, Л. Цимбалюк – Економіка підприємств – 2003. – № 2. – С. 39–41

162. Смиричинський В. В. Управління виробничими запасами: Навч. посіб. / В. В. Смиричинський. – К.: ІСІДО, 1996. – 216 с.

163. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие [для вузов.] / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1996. – С. 636.

164. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.:КНЕУ 2000. – 578 с.

165. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній.– К.: КНЕУ, 2000. –260 с.

166. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.

167. Станкевич А. ABC – анализ: эффективная организация складских процессов / А. Станкевич. // Логистика: проблемы и решения. – 2008. – № 1 (44). – С. 44 – 48.

168. Сторожук Т. М Організація обліку матеріальних запасів [електронний ресурс] / Т. М. Сторожук. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(22\)/Oblik/storogyk.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(22)/Oblik/storogyk.php)

169. Стоун Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ / Д. Стоун, К. Хитчинг;

пер. с англ. Огибина Ю. А. и др.; под общ. ред. Б. С. Лисовика и Н. Б. Ярцева. – СПб.: АОЗТ “Литера плюс”, 1994. – 272 с.

170. Студинский В. А. Экологический вопрос бумажного производства в Украине: исторический аспект / В. А. Студинский. // Бумага и жизнь. – 2006. – № 10 (76) – С. 52–55.

171. Сук Л. П., Сук П. Я. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / Л. П. Сук, П. Я. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.

172. Таран М. И. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов: Практич. пособие / М. И. Таран, О. А. Архипова – М.: Издательство „Экзамен”, 2005.

173. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб./ Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2005. – 187 с.

174. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [електронний ресурс] / Н. М. Ткаченко. – Режим доступу: <http://www.library.if.ua/books/6.html>.

175. Украина 2006: цифры и комментарии. Итоги работы ЦБП Украины в 2006 г. // Картон и гофрокартон. – 2007. – № 1 (27). – С. 24 – 29.

176. Управління ресурсами підприємства: Навч. посіб. / Під ред. к. е. н. Ю. М. Воробйова і д. е. н. Б. І. Холода. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 288 с.

177. Управление запасами. Виды запасов // Прикладная логистика – 2005. – № 2. – С. 42 – 51.

178. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – Київ: “Знання – прес” – 2002. – 358 с.

179. Учебно-методическое пособие / [И. В. Бешуля, Н. Н. Гончарова, Л. Д. Смирнова, Н. В. Пискунова] Донецкий национальный ун-т. Кафедра „Учет и аудит”. – Донецк : ООО „Юго-Восток, Лтд”, 2004. – 184 с.

180. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей: Навч. посіб. / [П. М. Гарасим, А. Я. Кізіма, В. Д. Забчук, Т. П. Кушнірик, П. Я. Хомин]; за ред. П. Я. Хомина – Тернопіль: Астон, 2000. – 288 с.

181. Хмелевський С. М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на

матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / С. М. Хмелевський. – Київ, 2003. – 20 с.

182. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова; пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 1995. – 416 с. – (Серия „Бизнес - класс”).

183. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет: / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [10-е изд.]; пер. с англ. – СПб: Питер, 2005. – 1008 с.

184. Хорунжак Н. М. Особливості та проблеми обліку матеріалів та МШП / Н. М. Хорунжак, І. В. Любезна. // Економіка: проблеми теорії та практики Економіка: проблеми теорії та практики. Зб. наукових праць. Випуск 215. Том І. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 91 – 96.

185. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К: Академія, 2002. – 672 с.

186. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: Навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К., ЦУЛ, 2002. – 656 с.

187. Циннер Х. Киевский КБК: как быть крупнейшим / Х. Циннер // Картон и Гофрокартон. – 2007. – № 2 (28). – С. 35.

188. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч посіб. / В. Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

189. Шевченко Г. С. Моделювання макромаркетингових рішень меблевих та целюлозно-паперових підприємств в конкурентному середовищі та підходи до оцінки їх фінансових результатів / Г. С. Шевченко. // Вісник ЛДФА. – Львів, 2006. – № 10. – С.11.

190. Шейко И. Украина картонно-бумажная. Целлюлозно-бумажная промышленность Украины в первом полугодии 2005 г. / И. Шейко // Картон и гофрокартон. – 2005. – № 4 (18). – С. 16–21.

191. Шейко И. Динамика по-украински. Итоги работы ЦБП в 2006 г. / И. Шейко. // Картон и гофрокартон. – 2007. – № 1 (27). – С. 30–32.

192. Шитов Ф. А. Технология целлюлозно-бумажного производства / Ф. А. Шитов.

– Москва: Лесная промышленность, 1966. – 266 с.

193. Шкарабан С. І. Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посібник / С. І. Шкарабан, Р. В. Федорович. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – 173 с.

194. Deming W.E. Out of the Crisis. / W.E. Deming – Cambridge, Ma.: MIT Press, 1986.

195. Dries Van Wing, Canfor Europ. NV Pulp Fiction (Мирная целлюлоза) / Dries Van Wing // Бумага и жизнь. – 2006. – №8(74). – С. 23.

196. Drucker P.F. The Practice of Management. / P.F. Drucker. – New York, NY: Harper Business, 1954.

197. Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité en la française / J.L. Malo // In Melanges en l'honneur du professeur Claude perochon. – Paris: Foucher, 1995. p. 357–376.

198. <http://www.pcg-consult.com.ua/>

199. <http://www.dt.ua/2000/3993/66708/>

200. <http://paperandlife.com/journal/onlinejournal>

201. <http://logist.ru/publication.htm>

202. http://www.unicyb.kiev.ua/~boiko/it/sap_r3.htm

203. <http://www.management.com.ua/strategy/str046.html?print>

Відкрите акціонерне товариство
ЖИДАЧІВСЬКИЙ
ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВИЙ
КОМБІНАТ

Україна, 81700
 м. Жидачів Львівської обл.,
 вул. Фабрична, 4
 Телефони: (03239) 21-430, 21-420, 31-832
 факси: (03239) 40-546
 e-mail gck@zppf.com



Joint stock company
ZHYDACHIV
PULP AND PAPER MILL

Fabrichna, 4, Zhydachiv
 L'vivska oblast
 81700 UKRAINE
 Tel. (03239) 21-430, 21-420, 31-832
 fax: (03239) 40-546
 e-mail gck@zppf.com

Дата 1.09.08 № 2/4070
 Date _____ № _____

Спеціалізованій вченій Раді

Д 58.082.03 при
 Тернопільському національному
 економічному університеті

ДОВІДКА

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Любезної Ірини Василівни на тему:

„Облік і внутрішньогосподарський контроль
 матеріальних запасів”

Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат підтверджує факт взяття до уваги пропозиції Любезної Ірини Василівни щодо удосконалення первинного обліку запасів, зокрема використання аналітичних ознак до рахунку 201 та 202, які дозволяють отримувати оперативну інформацію про стан та місцезнаходження вказаних цінностей.

Голова правління



С.П. Пакіж



УКРАЇНА

Відкрите акціонерне товариство
«КИЇВСЬКИЙ КАРТОННО-ПАПЕРОВИЙ КОМБІНАТ»

08700 Київська обл.
м.Обухів, вул. Київська, 130

Для повагонних відправок:
Код 320905, ст. Нові Безрадичі ПЗ з.д.
Для контейнерів і дрібних відправок:
Код 320204, ст. Київ-товарний.
Код підприємства 7323060
тел. 76-367
Факс 70-819, 76-540
Електронна пошта info@papir.kiev.ua

Розрахунковий рахунок 26003301270093
ПІБ м.Українка МФО 321262
Код ОКПО 05509659
Свідоцтво № 13950482
ПІН 055096510163

Спеціалізованій вченій Раді

Д 58.82.03 при Тернопільському
національному економічному університеті

1.10.08р. № 4/2010

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Любезної Ірини Василівни на тему:

„Облік і внутрішньогосподарський контроль
матеріальних запасів”

ВАТ "Київський картонно-паперовий комбінат" підтверджує факт впровадження в облікову практику названого комбінату окремих результатів наукового дослідження Любезної Ірини Василівни.

Зокрема взято до уваги рекомендації аспірантки щодо порядку оцінки стану внутрішньогосподарського контролю і пропозицій з його удосконалення - шляхом розробки відповідної стратегії розвитку.

Директор з управління персоналом



Молчанов

Ю.І.Молчанов

**Відкрите акціонерне товариство
„Ізмаїльський целюлозно-
картонний комбінат”**

68600, Україна, м. Ізмаїл,
Одеська область,
вул. Нахімова, 300
тел. 380/4841/ 2-53-14, 2-57-42
факс: 380/4841/ 63-5-26
e-mail: ckk@te.net.ua
info@ckk.izmail.com.ua
http://www.ckk.com.ua



**Open Joint Stock Company
“Izmail Pulp & Board Mill”**

300, Nakhimov Street, Izmail,
Odessa region,
Ukraine, 68600
tel. 380 /4841/ 2-53-14, 2-57-42
fax . 380 /4841/ 63-5-26
e-mail: ckk@te.net.ua
info@ckk.izmail.com.ua
http://www.ckk.com.ua

Исх. № _____ от _____ 2008 г.

Спеціалізованій вченій Раді
Д 58.082.03 при Тернопільському
національному економічному університеті

ДОВІДКА

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Любезної Ірини Василівни на тему:
„Облік і внутрішньогосподарський контроль
матеріальних запасів”

Цим підтверджується, що пропозиції Любезної Ірини Василівни з питань удосконалення обліку і внутрішньогосподарського контролю запасів актуальні і мають практичну цінність при їх правильному використанні в обліково-контрольній роботі Ізмаїльського целюлозно-картонного комбінату.

Розроблена нова класифікація запасів, може бути запроваджена в облікову практику, оскільки вона відповідає міжнародним стандартам і вимогам та забезпечує більш обґрунтований механізм аналітичного обліку, зрозумілий зарубіжним партнерам.

В.о. Голови правління



І.М.Дубик



Тернопільський національний економічний університет
Ternopil National Economic University

Lvivska St. 11, Ternopil, 46020, Ukraine
 Tel./Fax +380 (352) 43 61 33
 E-mail: academ@tneu.edu.ua
 http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна
 Тел./факс +380 (352) 43 61 33
 E-mail: academ@tneu.edu.ua
 http://www.tneu.edu.ua

№ _____

“ _____ ” _____ 200 р.

На № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший проректор ТНЕУ

Журавель Г.П.



Про використання матеріалів дисертації

Любезної Ірини Василівни „Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів” подану на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Основні результати дисертаційного дослідження Любезної Ірини Василівни, в тому числі опубліковані в друкованих виданнях, мають прикладне значення та використовуються для формування навчально-методичного забезпечення з дисциплін: “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Внутрішній аудит”, „Ревізійна справа”, що читаються на факультеті обліку і аудиту Тернопільського національного економічного університету.

Декан факультету
обліку і аудиту

Крупка Я.Д.

Завідувач кафедру
обліку, ревізії і аудиту

Мех. Я.В.

Завідувач кафедру обліку
і контролінгу в промисловості

Пушкар М.С.