

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

СТЕФАНЮК Ігор Валерійович

**Облік виробничих запасів: фінансові та управлінські
аспекти/ Inventory accounting: financial and managerial
aspects**

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
освітньо-наукова програма – Міжнародний облік

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ОМОм-21
І. В. Стефанюк

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, Р.В.Романів

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"___" _____ 20__р.

Завідувач кафедри
_____ **З. В. Задорожний**

ТЕРНОПІЛЬ – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ	5
1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх роль в кругообороті активів підприємства	5
1.2. Класифікація та оцінка виробничих запасів	12
1.3. Функції відділу постачання виробничих запасів та їх зв'язок з бухгалтерією підприємства	19
 РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЇХ ВИКОРИСТАННЯМ	 30
2.1. Облік надходження виробничих запасів на підприємство	30
2.2. Методика облік відпуску виробничих запасів	40
2.3. Методи контролю за витрачанням виробничих запасів	51
2.4. Особливості обліку виробничих запасів у зарубіжних країнах	60
 РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ Й АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	 66
3.1. Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами	66
3.2. Аналіз ефективності використання виробничих запасів	76
3.3. Методика проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів	83
 ВИСНОВКИ	 93
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	99
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Виробничі запаси становлять одну з ключових і найоб'ємніших категорій активів підприємства. Ефективна діяльність підприємства залежить від вчасного й якісного постачання сировини, палива, напівфабрикатів, запасних частин, інструментів, а також від раціонального використання цих ресурсів.

Важливою складовою прийняття управлінських рішень є отримання повної та достовірної інформації про структуру запасів, адже саме вони є основою для безперервного та ефективного виробничого процесу і джерелом прибутку. Одним із головних завдань є визначення мінімально необхідного обсягу виробничих запасів, оскільки матеріальні витрати складають найбільшу частину загальних витрат підприємства. Раціональне управління цими запасами сприяє подоланню кризових ситуацій. Тому надзвичайно важливо, щоб бухгалтерський облік точно відображав інформацію про використання виробничих запасів, щоб використовувалась науково обґрунтована їх класифікація, своєчасно виявлялись відхилення від норм, а також регулярно проводився аналіз ефективності їх використання - усе це є основою для ефективного управління запасами на підприємстві.

Саме актуальність наведених питань в умовах реформування бухгалтерського обліку і зумовили вибір теми дипломної роботи.

Метою дипломної роботи є дослідження особливостей обліку, аналізу та аудиту інформації стосовно виробничих запасів підприємства. Поставлена мета обумовила формулювання таких задач дослідження:

- визначити економічну сутність виробничих запасів та їх роль в кругообороті активів підприємства;
- визначити основні ознаки класифікації та оцінка виробничих запасів;
- сформулювати функції відділу постачання та їх зв'язок з бухгалтерією підприємства;
- розкрити методику обліку поступлення виробничих запасів;

- розкрити сутність обліку руху виробничих запасів підприємства;
- здійснити порівняльну характеристику обліку виробничих запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці;
- провести аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами;
- дати характеристику ефективності використання виробничих запасів;
- визначити методику внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Об'єктом дослідження виступає діяльність ТОВ «WEST ARTBUD».

Предметом дослідження є порядок обліку, аналізу й аудиту виробничих запасів.

Наукова новизна роботи полягає в проведенні порівняльного аналізу методів обліку виробничих запасів відповідно до національних та міжнародних стандартів, а також у розробці авторських рекомендацій щодо покращення обліку в цій сфері.

Практична значущість дослідження полягає у проведенні аналізу стану та ефективності використання виробничих запасів, а також пропозицій, щодо методики внутрішнього аудиту.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

1.1 Економічна сутність виробничих запасів та їх роль в кругообороті активів підприємства

Матеріальне виробництво становить базову сферу суспільного життя, де відбувається взаємодія людини з природним середовищем та іншими людьми в межах економічних відносин. Його результатом є створення матеріальних благ і послуг. Вирішальним чинником у цьому процесі виступають продуктивні сили, які трансформують ресурси природи відповідно до потреб суспільства, забезпечуючи тим самим підвищення продуктивності суспільної праці.

У процесі виробничої діяльності фірма застосовує комплекс ресурсів, серед яких виокремлюють матеріальні (сировина, обладнання), нематеріальні (технології, патенти), грошові (фінансові активи) та трудові (робоча сила). За функціональним критерієм ці ресурси формують капітал фірми, який поділяється на основний капітал (машини, будівлі, устаткування, що використовуються тривалий час) і оборотний капітал (сировина, матеріали, грошові кошти, що витрачаються протягом одного виробничого циклу).

Матеріальні ресурси - це засоби виробництва, до складу яких входять засоби праці (машини, обладнання, інструменти) та предмети праці (сировина, матеріали, паливо, напівфабрикати тощо). Вони є базовими елементами виробничого процесу.

Варто розрізняти поняття матеріальних ресурсів і матеріальних запасів. Поняття матеріальних ресурсів має більш загальний характер і охоплює ширше коло елементів, ніж матеріальні (виробничі) запаси.

У теоретичному розумінні, матеріальні запаси - це ті предмети праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі та повністю переносять

свою вартість на виготовлену продукцію. До них, зокрема, належать: сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі, паливо тощо.

У бухгалтерському обліку більшість предметів праці обліковуються саме як виробничі запаси, що належать до складу оборотних активів.

Однак у науковій літературі поняття «матеріальні запаси» та «виробничі запаси» трактуються неоднозначно. Деякі автори вважають їх синонімами, інші ж розділяють їх за функціональним або економічним критерієм.

Матеріальні ресурси - це ширше поняття, яке включає як засоби, що багаторазово використовуються у виробництві (засоби праці), так і ті, що споживаються одноразово (предмети праці). Матеріальні запаси - це конкретна частина матеріальних ресурсів, що безпосередньо бере участь у виробничому процесі, втрачаючи свою первинну форму. У прикладному значенні, зокрема в бухгалтерії, матеріальні запаси часто ототожнюються з виробничими.

Матеріальні ресурси є невід'ємною складовою оборотного капіталу підприємства. Вони включають сировину, матеріали, комплектуючі, паливо, енергію тощо - усе, що використовується в процесі виробництва і споживається протягом одного виробничого циклу. Ці ресурси забезпечують безперервність виробничого процесу та впливають на його ефективність.

У літературі часто можна зустріти визначення «оборотний капітал», «оборотні засоби», «оборотні активи».

Бланк І.А. вважає, що «оборотний капітал – це частина капіталу підприємства, яка належить власнику і спрямовується на забезпечення підприємства оборотними засобами» [6, С. 76].

Славюк Р.А. зазначає, що «оборотні засоби - ресурси, які належать підприємству і які напевно буде перетворено на гроші чи використано іншим чином протягом року з дати складання бухгалтерського балансу» [42, С. 56].

Бондаренко О.С. підкреслює, що «оборотні активи – грошові кошти та мобільні активи, які перетворюються в грошові кошти впродовж одного виробничого циклу, що забезпечує безперервність процесу виробництва, обороту та отримання прибутку» [7, С.41].

Філімоненков О. С. вважає, що «оборотні активи – сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів, які беруть участь у створенні продукту, цілком споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на виробничий продукт упродовж операційного циклу або 12 місяців з дати балансу» [48, С.51].

Аналіз цих визначень дозволяє зробити висновок, що мова йде про одне і те ж економічне явище. З точки зору економічної теорії, це явище має назву «оборотний капітал», з точки зору бухгалтерського обліку- оборотні активи.

Таким чином, оборотний капітал - це частина капіталу підприємства, яка безпосередньо залучається в операційний (виробничий) процес і забезпечує його безперервність. Його головною особливістю є постійна участь у кругообігу засобів підприємства та повне споживання в одному виробничому циклі з повним перенесенням своєї вартості на готову продукцію.

Оборотний капітал функціонує у формі оборотних активів, які забезпечують поточну діяльність підприємства.

Основні складові оборотного капіталу:

1. Виробничі запаси: сировина і матеріали; допоміжні матеріали; паливо; запасні частини; покупні напівфабрикати та комплектуючі.
2. Незавершене виробництво: продукція, яка перебуває на проміжній стадії виготовлення.
3. Готова продукція на складі, яка очікує реалізації.
4. Грошові кошти та грошові еквіваленти: кошти в касі, на рахунках, у розрахунках тощо.
5. Дебіторська заборгованість: суми, які ще не отримано від покупців або партнерів за поставлену продукцію чи послуги.

Роль оборотного капіталу в економічній діяльності наступна:

1. Забезпечує безперервність виробництва і збуту продукції.
2. Впливає на ліквідність підприємства, тобто здатність своєчасно розраховуватися за зобов'язаннями.
3. Є важливим елементом у формуванні собівартості продукції.

4. Визначає швидкість оборотності коштів, а отже – ефективність господарської діяльності.

Особливу роль у виробничому процесі відіграють виробничі запаси.

Сопко В. виробничі запаси характеризує як «різні речові елементи виробництва, які повністю споживаються в кожному циклі і всю свою вартість переносять на вартість виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг»[40, С. 67].

Найбільш оптимальним, на нашу думку, є наступне визначення виробничих запасів. Виробничі запаси - це складова частина предметів праці, які використовуються у виробничому процесі, але ще не задіяні безпосередньо в ньому. Вони є невід’ємною частиною матеріальних ресурсів підприємства, і на відміну від основних засобів праці (які довготривало використовуються в процесі виробництва), виробничі запаси споживаються протягом одного виробничого циклу.

Економічну характеристику виробничих запасів можна коротко охарактеризувати з кількох позицій:

1) Статична форма існування (з економічної точки зору). Хоча фізично запаси можуть бути у русі (наприклад, транспортуватися зі складу на виробництво), з економічної точки зору вони мають статичний характер. Це означає, що у певний момент часу вони фіксуються як ресурс, призначений для використання у майбутньому виробництві або для продажу.

2) Змінність у розмірі. Виробничі запаси постійно споживаються у процесі господарської діяльності (використовуються у виробництві, продаються, передаються). Тому їх кількість і вартість змінюються залежно від: обсягів закупівель, інтенсивності виробничого процесу, темпів реалізації продукції, умов постачання тощо.

3) Постійне відновлення запасів. Хоча окремі партії матеріалів вибувають, підприємство регулярно поповнює запаси новими надходженнями. Таким чином, категорія запасів існує постійно, навіть якщо її фізичний склад постійно змінюється. Це явище іноді називають «оборотом запасів».

4) Залежність від господарських обставин. Обсяг запасів може суттєво змінюватися залежно від: сезону (наприклад, у сільському господарстві), економічної кон'юнктури (наприклад, при очікуванні зростання цін), стратегічного планування (створення резервів), логістичних труднощів (збільшення запасів через перебої в постачанні).

Виробничі запаси, які є невід'ємною частиною матеріальних ресурсів беруть участь в кругообороті капіталу.

Кругооборот капіталу - це безперервний рух капіталу, під час якого він послідовно проходить три взаємозалежні стадії, змінюючи свою матеріальну форму та функціональне призначення.

У процесі кругообороту капітал набуває трьох основних форм:

1. Грошова форма (грошовий капітал)

На цій стадії капітал представлений у вигляді грошових коштів, які використовуються для придбання засобів виробництва (сировини, обладнання, матеріалів) і оплати праці.

2. Виробнича форма (виробничий капітал)

На цій стадії придбані ресурси використовуються у процесі виробництва товарів чи послуг. Тут капітал існує у вигляді засобів виробництва і робочої сили, що створюють нову вартість.

3. Товарна і грошова форма (товарний капітал → знову грошовий)

Готова продукція реалізується на ринку, капітал знову набуває грошової форми. Якщо продукція успішно продана, підприємство отримує грошовий дохід, який зазвичай перевищує початкові витрати.

Схему кругообігу капіталу підприємства можна показати так:

$$Г - Т < \frac{ЗВ}{ПК} \dots \quad В(ЗВ + ВН) \dots \quad Т^1 - Г^1 (1.1)$$

I стадія (обороту); II друга стадія (виробництво); III стадія (обороту), де Г- грошові кошти,

$\Gamma - T < \frac{ЗВ}{ПК}$ - вартість закуплених засобів виробництва і робочої сили:

$V(ЗВ + ВН)$ - виробництво, у процесі якого вартість спожитих засобів виробництва (ЗВ) переноситься конкретною працею на продукт, що виробляється, створюється нова вартість (ВН);

T^1 - готова для реалізації продукція;

Γ^1 - грошові кошти від реалізації продукції;

$$\Gamma^1 = \Gamma + ДВ \quad (1.2)$$

де Γ - авансовані гроші,

ДВ - додаткова вартість

Таким чином виробничі запаси беруть активну участь на першій та другій стадії кругообороту капіталу.

У вітчизняній обліковій системі поняття «виробничі запаси, питання їх оцінки та визначення як активу дається в НП(С)БО 9 «Запаси». Структуру даного документа дано в табл. 1.1.

Таким чином 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.

Згідно з НП(С)БО 9 «запаси визнаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Якщо хоча б одна з вимог не може бути виконана, то такі запаси не відображаються в балансі, а є витратами періоду» [31].

Таким чином, не всі матеріальні цінності визнаються активами. Згідно з концепцією активів, актив - це ресурс, який контролюється підприємством у

результаті минулих подій і від якого очікується отримання економічних вигід у майбутньому. Якщо ж матеріальні цінності не відповідають цим критеріям, то вони не можуть бути визнані активами і, відповідно, не можуть обліковуватися у складі запасів.

Таблиця 1.1.

Зміст та структура НП(С)БО 9 «Запаси» [31]

Зміст положень	Розкриття змісту
1	2
П.5-15. Розкривається методика визначення первісної вартості запасів та умови їх визнання активами	Наводиться порядок визнання запасів активами, склад запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визнання первісної вартості запасів при їх надходженні.
П.16-23. Перелік методів оцінки запасів при їх вибутті	Визначено методи оцінки запасів при їх вибутті
П.24-28. Оцінка запасів на дату балансу	Розкривається методика оцінки запасів на дату складання звітності.
П.29. Розкриття інформації про записи у примітках до бухгалтерської звітності	Визначається інформація, яка обов'язково наводиться в примітках до фінансової звітності

Приклади невизнаних активів:

- 1) Матеріальні цінності, придбані для спонсорської або благодійної діяльності - не приносять економічної вигоди підприємству.
- 2) Подарунки або товари, придбані для особистих потреб працівників - не пов'язані з господарською діяльністю підприємства.
- 3) Інші матеріали, які не мають зв'язку з операційною діяльністю або які не контролюються підприємством після передачі.

У бухгалтерському обліку до виробничих запасів відносяться: сировина і матеріали, куповані напівфабрикати, тара і тарні матеріали, паливо, будівельні матеріали, конструкції, деталі та обладнання до встановлення, запасні частини, матеріали, передані у переробку, матеріали сільськогосподарського

призначення, в т. ч. насіння і корми тощо, інші матеріали.

1.2 Класифікація та оцінка виробничих запасів

Класифікація - це процес розподілу об'єктів, понять чи назв на класи, групи або розряди за спільною ознакою. В економіці класифікація використовується для впорядкування змісту та виявлення взаємозв'язків між економічними показниками.

Критерій класифікації - це універсальна й точна характеристика, яка дозволяє впорядкувати певну сукупність об'єктів за обраною логікою. Вибір правильного критерію - основа ефективної класифікації.

Ознака класифікації - це властивість або характеристика об'єкта, яка слугує основою для його включення до певної групи або класу.

Класифікація виробничих запасів виступає важливим інструментом управління на підприємстві, оскільки дозволяє ефективніше планувати, контролювати та використовувати ресурси. В умовах ринкової економіки підприємства прагнуть мінімізувати витрати та уникнути надлишкового або дефіцитного запасу, а для цього потрібно мати чітке уявлення про види запасів і їхню роль у виробництві.

Роль класифікації виробничих запасів в управлінні підприємством є надзвичайно важливою, адже правильна організація обліку та контролю за запасами безпосередньо впливає на ефективність виробничої діяльності, фінансову стабільність та конкурентоспроможність підприємства.

Науково-обґрунтована класифікація виробничих запасів дозволяє вирішити ряд завдань.

1. Оптимізація управління запасами

Класифікація дозволяє групувати запаси за різними критеріями (призначення, частота використання, вартість тощо), що полегшує їх облік і контроль. Завдяки цьому можна уникати надлишкових або дефіцитних запасів, ефективно планувати закупівлі, зменшувати витрати на зберігання.

2. Підвищення ефективності виробництва

Правильно класифіковані запаси допомагають забезпечити безперервність виробничого процесу, уникнути простоїв через відсутність матеріалів, раціонально розподіляти ресурси.

3. Полегшення контролю та обліку

Класифікація забезпечує: чітке відстеження залишків кожного типу матеріалів, спрощення інвентаризації, точність в бухгалтерському та управлінському обліку.

4. Підтримка прийняття управлінських рішень

На основі класифікації легше аналізувати, які запаси найбільш цінні та критичні, які потребують більш жорсткого контролю, де можна зменшити витрати або оптимізувати логістику.

5. Формування фінансових показників.

Виробничі запаси – це частина обігових активів, тому їхня класифікація впливає на аналіз ліквідності, рентабельності та оборотності активів, а також сприяє правильному відображенню фінансового стану підприємства.

6. Зниження ризиків

Класифікація допомагає швидко виявляти запаси, що втрачають актуальність, уникати втрат від зіпсованих або неходових матеріалів, своєчасно реалізовувати або списувати надлишкові запаси.

Таким чином класифікація виробничих запасів - це не просто облік, а стратегічний інструмент управління, який допомагає підприємству працювати злагоджено, ефективно та економічно.

Якщо говорити про наукові підходи до класифікації виробничих запасів, то мова йде про систематизоване групування запасів за певними науково обґрунтованими критеріями. Це дає змогу оптимізувати управління запасами, вдосконалити облік, планування й контроль на підприємстві. Ось основні наукові підходи:

1. Економічний підхід

Базується на ролі запасів у виробничому процесі та економічному кругообігу. Цей підхід дозволяє оцінити вартість запасів, їх оборотність і вплив на фінансові результати.

2. Функціональний підхід

Орієнтується на призначення запасів у виробничо-господарській діяльності підприємства.

Приклад класифікації: основні виробничі запаси (сировина, основні матеріали), допоміжні матеріали (змащення, очищувачі), технологічні потреби (каталізатори, інструменти), обслуговування виробництва (господарські товари)

Цей підхід зручний для управління логістикою та складськими запасами.

3. Організаційно-технологічний підхід

Даний підхід заснований на етапах використання запасів у виробничому процесі. При цьому виробничі запаси поділяють на :

- а) вхідні запаси (до початку переробки);
- б) поточні (використовуються в процесі виробництва);
- в) вихідні (готова продукція або напівфабрикати).

Такий підхід важливий для організації контролю руху запасів по етапах виробництва.

4. Управлінський підхід застосовується в системах управлінського обліку та контролю.

Класифікація ведеться з точки зору впливу запасів на виробничі рішення:

- а) стратегічні запаси (створюються на тривалий період);
- б) оперативні запаси (щоденне забезпечення);
- в) страхові (резерв на випадок перебоїв);
- г) сезонні (закуповуються в період зниження цін).

Допомагає ухвалювати обґрунтовані рішення щодо закупівлі, зберігання та використання ресурсів.

5. Класифікація за ABC/XYZ-аналізом (аналітичний підхід)

ABC — поділ за вартістю та значущістю (А — найважливіші, С — найменш значущі). XYZ — поділ за передбачуваністю попиту (Х — стабільний попит, Z — нестабільний).

Цей підхід використовується для оптимізації управління запасами та контролю за ними.

На рис 1.1 зображено найбільш застосовувані ознаки групування виробничих запасів, які розглядають у науковій літературі.

Не менш важливої крім класифікації є оцінка виробничих запасів - важлива частина бухгалтерського обліку, планування й аналізу діяльності підприємства. Щоб ця оцінка була науково обґрунтованою, застосовуються різні підходи, що базуються на економічних, фінансових, управлінських і аналітичних принципах.

Оцінка активів - це процес визначення вартості майна, ресурсів або прав, що належать фізичній чи юридичній особі. Вона є важливою складовою фінансової, економічної та управлінської діяльності як підприємств, так і держави.

Роль оцінки активів у фінансовому управлінні є досить важливою, оскільки оцінка дозволяє точно визначити вартість активів на балансі підприємства. Крім того, вона забезпечує об'єктивну основу для прийняття управлінських рішень щодо інвестування, продажу або заміни активів.

У бухгалтерському обліку правильна оцінка забезпечує достовірність фінансової звітності.

При здійсненні податкового планування оцінка допомагає визначити об'єкт оподаткування та розрахувати податкові зобов'язання.

Під час купівлі-продажу, злиття, поділу компаній, передавання у заставу тощо оцінка активів є ключовим етапом забезпечення правочинів. Фінансові установи використовують результати оцінки для визначення кредитоспроможності позичальника та вартості забезпечення. При ліквідації підприємства або реструктуризації важливим є визначення залишкової вартості активів.

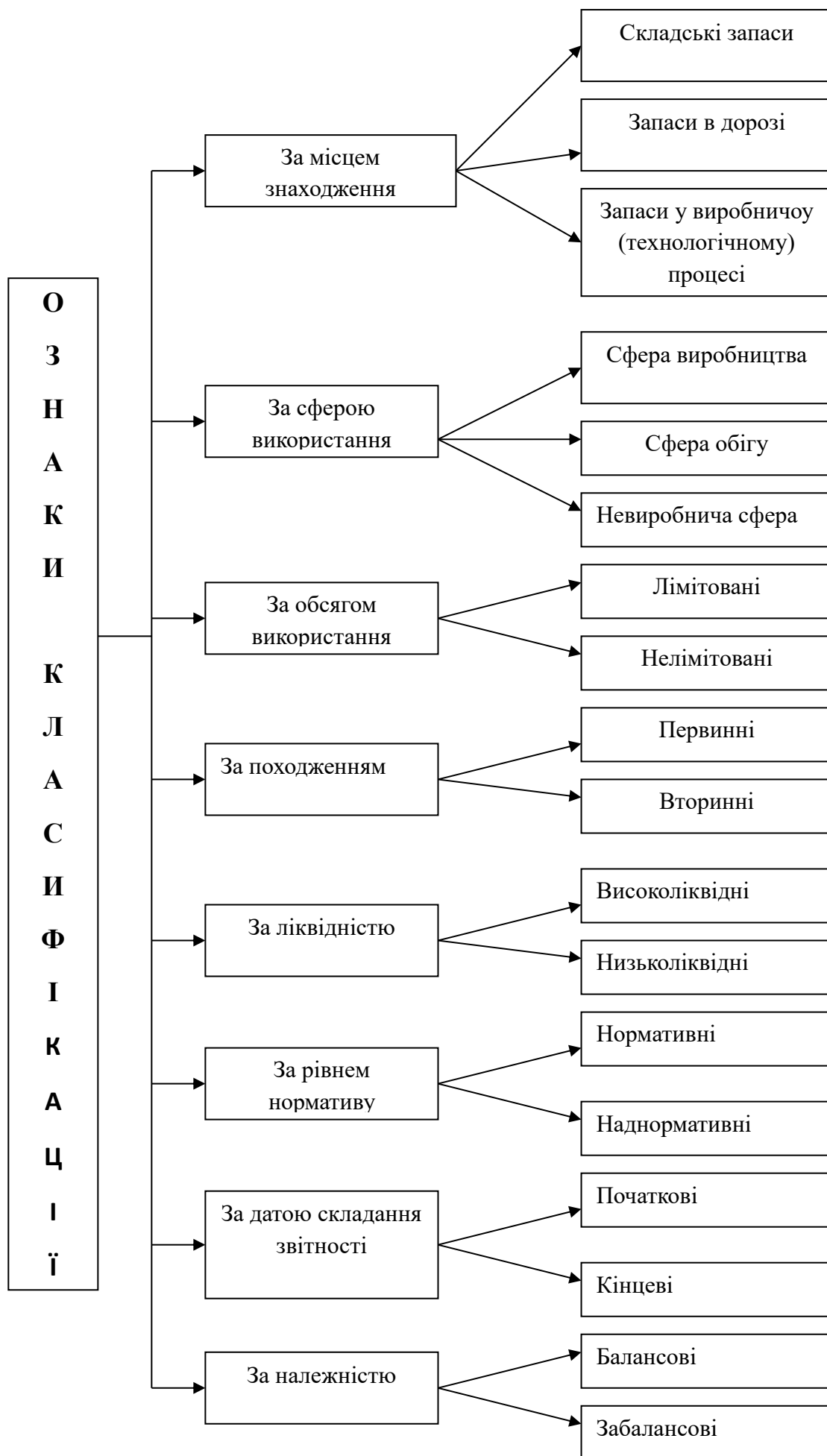


Рис.1.1. Загальноекономічна класифікація запасів [7, С. 41]

Основними підходами до науково обґрунтованої оцінки виробничих запасів є такі:

1. Фактична собівартість (історична вартість) запасів. Запаси оцінюються за ціною придбання або виробництва та включають в себе витрати на транспортування, навантаження, митні платежі тощо. Підхід широко використовується в обліковій політиці підприємств.

Перевагами є проста і точна фіксація витрат. До недоліків відноситься те, що не враховується зміна цін з часом

2. Нормативний (плановий) підхід. Оцінка запасів базується на попередньо встановлених нормах (цінах, витратах). Використовується в плануванні та нормуванні ресурсів.

Перевага: зручний для контролю та бюджетування
Недолік: відхилення від норм потребує додаткового часу на облік відхилень.

3. Відновна вартість (переоцінка за поточними цінами). Вартість запасів визначається на основі ринкових цін на момент оцінки. Дає змогу врахувати інфляцію, зміну вартості ресурсів.

Перевагами є реальна економічна оцінка. До недоліків відноситься те, що ціни можуть бути нестабільні, що ускладнює аналіз.

Наприклад, стандарт IAS 2 «Запаси» допускає такі методи оцінки: FIFO (перший прийшов — перший вийшов), Середньозважена вартість.

Перевага: уніфікація з міжнародною практикою
Недолік: потребує належного облікового забезпечення

5. Оцінка за граничною корисністю (економічний підхід).

Оцінює запаси з точки зору того, яку користь або прибуток вони можуть принести підприємству. Застосовується в економічному аналізі та стратегічному плануванні.

Перевага: дозволяє оцінити ефективність використання запасів
Недолік: суб'єктивний підхід, складний для практичного застосування

6. Оцінка за чистою вартістю реалізації (якщо очікується збиток).

Якщо собівартість перевищує вартість реалізації, запаси оцінюють за нижчою величиною. Це відповідає принципу обачності в бухгалтерському обліку.

Перевагою такої оцінки є захист підприємства від надмірного переоцінювання. До недоліків відноситься те, що такий підхід потребує обґрунтованого прогнозу ринку щодо виробничих запасів.

Найбільш застосовуваною оцінкою виробничих запасів є відображення їх за фактичною вартістю придбання (первісною вартістю).

При надходженні запасів на підприємство їх первісна вартість формується наступним чином (рис.1.2)

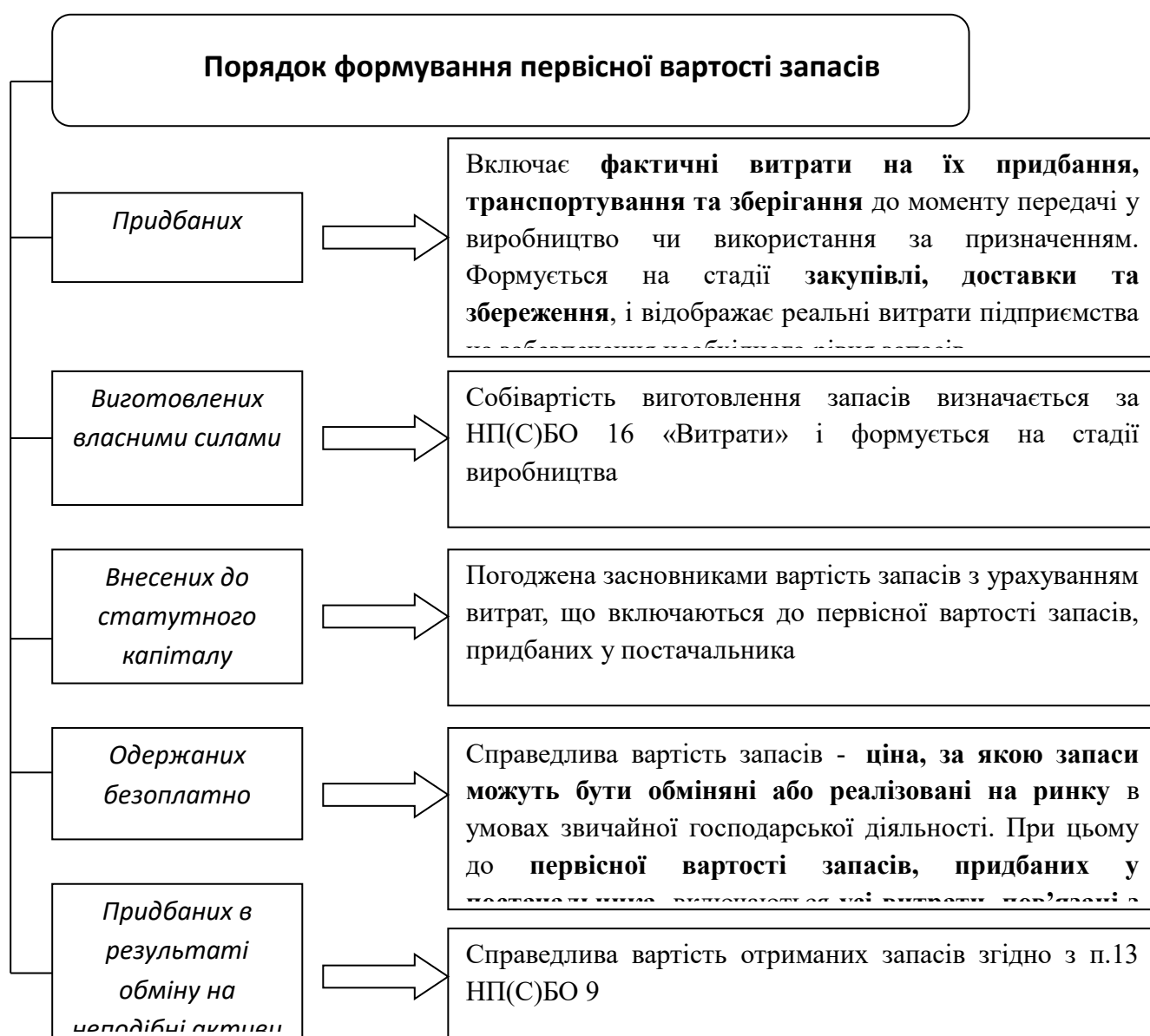


Рис.1.2. Порядок формування первісної вартості запасів.

Завдяки дії принципу історичної (фактичної) собівартості пріоритетною є оцінка запасів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

1.3. Функції відділу постачання виробничих запасів та їх зв'язок з бухгалтерією підприємства

Відділ матеріально-технічного постачання відіграє ключову роль у забезпеченні безперебійної діяльності підприємства, відповідаючи за організацію закупівель та ефективне управління ресурсами.

Основними функціями є:

1. Планування потреби у матеріальних ресурсах. Визначення обсягів та термінів постачання сировини, матеріалів, комплектуючих тощо.
2. Закупівля матеріально-технічних ресурсів. Пошук постачальників, укладення договорів, проведення тендерів.
3. Контроль якості та кількості поставок. Перевірка відповідності поставок умовам договорів, контроль за термінами.
4. Організація транспортування та зберігання. Логістика доставки, забезпечення умов зберігання, мінімізація втрат.
5. Ведення обліку матеріальних цінностей. Формування звітності про залишки, переміщення, списання тощо.

Функції матеріально-технічного постачання входять в більш ширші функції логістики.

Логістика - це наука та практика управління потоками матеріалів, інформації та фінансів у процесі переміщення товарів і послуг від постачальника до кінцевого споживача з метою досягнення максимальної ефективності.

Вона включає планування, організацію, контроль і оптимізацію всіх процесів, пов'язаних із закупівлею матеріалів; зберіганням запасів; транспортуванням; обробкою вантажів; постачанням продукції споживачу.

Закупівельна логістика — це система управління матеріальними потоками в процесі забезпечення підприємства матеріальними ресурсами, товарами та комплектуючими, необхідними для виробничої або господарської діяльності.

Мета закупівельної логістики — забезпечити безперебійне постачання ресурсів для виробництва з максимальною ефективністю, мінімізацією витрат і дотриманням встановлених термінів та якості.

Реалізація поставленої мети та завдань закупівельної логістики досягається шляхом виконання ряду функцій:

1. Організація пошуку та закупівлі необхідних матеріальних ресурсів

Організація ефективного процесу закупівлі матеріальних ресурсів є ключовою умовою забезпечення безперебійного функціонування підприємства. Основною метою закупівель є отримання ресурсів належної якості за найнижчими можливими цінами, що відповідає принципам економічної доцільності та ринкової ефективності.

Успішне здійснення закупівель неможливе без вичерпної інформації про стан ринку. Дослідження мають охоплювати такі аспекти: структуру ринку; особливості організації (співвідношення попиту і пропозиції); поведінку конкурентів; сезонні коливання цін; тенденції зміни умов постачання.

У практиці господарської діяльності використовуються різні форми і стратегії закупівель, зокрема:

а) оптові закупівлі (товарна партія) — передбачають постачання великої кількості товару за один раз. *Переваги:* простота оформлення, знижки від постачальників, гарантія повної поставки. *Недоліки:* необхідність великих складських площ, замороження обігових коштів, ризики псування чи морального старіння запасів;

б) закупівлі в міру необхідності (регулярні дрібні партії) — забезпечують високу гнучкість, знижують потребу в зберіганні, проте можуть бути дорогими через менші обсяги;

в) разові закупівлі у випадку непередбаченої потреби — використовуються для ресурсів, що не потребують довготривалого зберігання, та постачаються в терміни, наближені до моменту їх використання;

г) закупівлі за договором постачання — застосовуються для ресурсів разового або постійного споживання, з чітко визначеними умовами та графіком підвезення. Такий підхід дозволяє скоротити запаси на підприємстві, тим самим зменшивши витрати на зберігання та обслуговування.

2. Аналіз закупівельної ціни в логістиці

Аналіз закупівельної ціни є важливим етапом у процесі управління матеріально-технічним постачанням, оскільки дозволяє підприємству оцінити економічну доцільність укладання договорів з постачальниками та визначити реальну вартість закуплених ресурсів.

Закупівельна ціна - це не лише номінальна вартість товару, вказана в договорі чи рахунку. Вона включає цілу низку додаткових витрат, пов'язаних із доставкою, підготовкою і супроводом товару до моменту його фактичного використання.

Аналіз повної закупівельної ціни дає змогу:

- співставити пропозиції від різних постачальників не лише за ціною товару, а й за повною вартістю доставки та супроводу;
- виявити приховані витрати, які можуть зробити на перший погляд дешеву пропозицію економічно не вигідною;
- оптимізувати логістичний ланцюг, виключаючи зайві або дублюючі витрати;
- приймати зважені рішення щодо укладання договорів на основі реальної економічної вигоди.

3. Дослідження транспортних витрат в логістиці

Транспортні витрати є однією з ключових складових логістичних витрат, які безпосередньо впливають на собівартість продукції та ефективність всієї системи постачання. Їхнє детальне дослідження дозволяє підприємству

оптимізувати логістичні процеси та приймати обґрунтовані рішення щодо вибору маршрутів і постачальників логістичних послуг.

У процесі аналізу транспортних витрат беруться до уваги не лише тарифні ставки, а й інші фактори, що визначають загальні логістичні витрати, зокрема:

1. Відстань перевезення. Чим більша відстань тим вищі витрати, але при цьому може знижуватись середня вартість перевезення за 1 км за рахунок економії масштабу.

2. Вид транспорту. Автомобільний транспорт - гнучкий, підходить для коротких та середніх відстаней, але дорожчий для великих партій. Залізничний - вигідний для перевезення великих обсягів на великі відстані. Морський - найдешевший для міжнародних перевезень, але повільний. Авіаційний - найшвидший, проте найдорожчий, використовується лише для термінових і дорогих вантажів.

3. Швидкість доставки. Час доставки безпосередньо впливає на виробничі графіки та витрати на зберігання. Швидка доставка може виправдати себе в умовах дефіциту ресурсів або сезонного попиту.

4. Партійність вантажів. Витрати на перевезення залежать від обсягів: великі партії часто вигідніші в розрахунку на одиницю товару, але потребують більших складів і можуть уповільнювати обіг капіталу.

5. Спосіб пакування вантажу. Впливає на витрати на навантаження, розвантаження, а також на ризики пошкодження товару. Якісне пакування може зменшити логістичні втрати.

Дослідження транспортних витрат дозволяє визначити оптимальний вид транспорту та маршрут; розрахувати економічну доцільність перевезень певним способом; прогнозувати витрати в логістичному бюджеті; забезпечити своєчасність та ритмічність постачання; зменшити загальні витрати на логістику та підвищити конкурентоспроможність підприємства.

4. Організація руху матеріальних ресурсів з ринку закупівель до складів підприємства

Організація руху матеріальних ресурсів від моменту їх закупівлі до надходження на склади підприємства є ключовою ланкою логістичного ланцюга. Від правильності та ефективності цієї організації залежить своєчасність постачання, ритмічність виробництва, рівень запасів і загальна економічна ефективність діяльності підприємства.

Ефективне використання запасів досягається за умови правильної організації управління ними, яке включає наступні елементи:

1. Розробка науково обґрунтованих норм запасів

Встановлення мінімального, максимального та страхового рівнів запасів на основі статистики, прогнозів попиту та виробничих потреб.

2. Планування запасів.

Формування планів закупівель відповідно до виробничого графіка, сезонності, обсягів споживання.

3. Облік, аналіз та контроль за станом запасів

Ведення точного кількісного й якісного обліку, аналіз динаміки запасів, виявлення надлишків або дефіциту.

4. Оперативне (поточне) регулювання запасів

Прийняття рішень щодо поповнення, перерозподілу або реалізації залишків у разі відхилень від плану.

Норма запасу - це мінімально необхідна, але достатня кількість матеріальних ресурсів, яка дозволяє підприємству забезпечити безперервність виробничого процесу та товарообігу без зайвого накопичення матеріалів на складах.

Нормування здійснюється диференційовано для кожного виду запасів, оскільки кожен із них виконує свою функцію в загальній системі матеріального забезпечення. Найчастіше виділяють:

- Поточний запас - використовується в звичайному режимі для безперервного забезпечення виробництва між поставками.
- Підготовчий запас - створюється на час необхідний для приймання, перевірки, розвантаження і підготовки ресурсів до використання.

- Страховий запас - резерв, що покриває ризики у разі затримок поставок або непередбаченого зростання потреб.

Найчастіше норму поточного запасу визначають на основі інтервалу між поставками, тобто часу між двома суміжними надходженнями ресурсів.

Методи розрахунку планового інтервалу поставки:

- а) при рівномірному інтервалі поставки (графічне зображення процесу подано на (рис. 1.3):

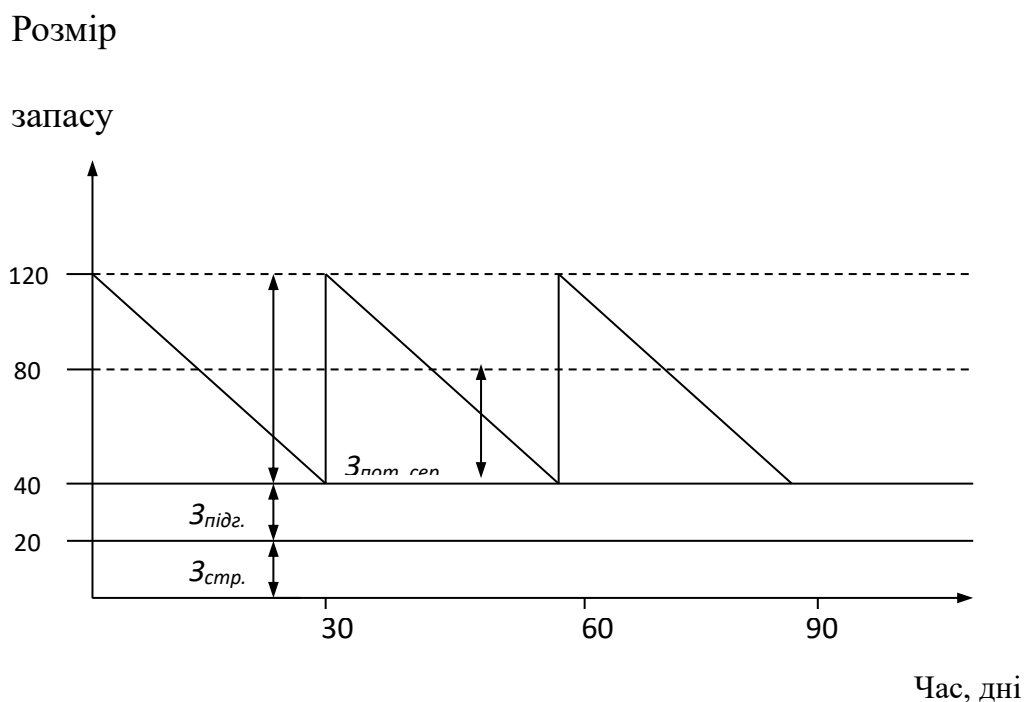


Рис. 1.3 - Графік зміни виробничих запасів при рівномірному інтервалі поставки.

Розмір виробничих запасів при рівних обсягах поставок та рівномірному середньодобовому споживанні розраховується за формулою:

$$t = \frac{V}{P} \quad (1.3)$$

де t - плановий інтервал поставки, дн.; V - величина партії поставки продукції в натуральному вимірі; P - планове середньодобове споживання продукції в натуральному вимірі;

Формула норми поточного виробничого запасу (З пот.) дозволяє визначити обсяг матеріальних ресурсів, необхідний для безперервного забезпечення виробництва в період між двома постачаннями.

Формула норми поточного виробничого запасу:

$$З_{пот.} = I_n \times C_{доб} / D \quad (1.4)$$

З пот. - норма поточного запасу (в натуральному або вартісному виразі);

I_n - інтервал постачання (у днях);

$C_{доб}$ - середньодобове споживання матеріалів у виробництві;

D - кількість днів у розрахунковому періоді (іноді цей параметр не подають, якщо формула не нормується на період).

У практиці матеріально-технічного забезпечення розповсюдженою є типова методика нормування виробничих запасів, яка дозволяє гнучко враховувати специфіку споживання матеріалів, графіки постачання та умови роботи підприємства.

Ця методика має низку переваг, головною з яких є можливість врахування не лише інтервалів поставок, а й нерівномірності споживання матеріалів у процесі виробництва.

Методика базується на детальному аналізі руху матеріальних ресурсів, який здійснюється за допомогою облікових даних про фактичне надходження та витрачання запасів. Дає змогу встановити більш точні норми запасів завдяки урахуванню сезонних коливань, планових зупинок виробництва, специфіки продукції, що виготовляється. Передбачає поділ загальної норми на структурні елементи - поточний, підготовчий, страховий та транспортний запаси, що дозволяє локалізувати джерела нестачі чи перевитрат ресурсів.

Переваги застосування типової методики наступні:

1. Підвищення точності нормування, що зменшує ризик простоїв або надлишкового накопичення;
2. Оптимізація складських запасів;
3. Зменшення втрат від псування, старіння або знецінення матеріалів;
4. Покращення фінансових показників підприємства за рахунок скорочення оборотних коштів, «заморожених» у запасах.

При відносно рівномірному споживанні ресурсів - облік проводиться за місяцями, при нерівномірному споживанні облік проводиться за конкретними датами.

Підготовчий виробничий запас - це частина загального запасу, яка забезпечує безперебійну роботу підприємства в період підготовки матеріалів до використання у виробничому процесі.

Його норма визначається з урахуванням часу, необхідного для здійснення всіх операцій, пов'язаних із підготовкою ресурсів, таких як розвантаження, перевірка якості, сушіння, сортування тощо.

Формула розрахунку:

$$Z_{\text{підг}} = t_{\text{зв}} + t_{\text{спец}} \quad (1.5)$$

де:

$Z_{\text{підг}}$ - норма підготовчого запасу в днях,

$t_{\text{зв}}$ - час на звичайні операції, такі як вивантаження, приймання, оформлення документів тощо (згідно з типовою методикою, зазвичай приймається як 1 день),

$t_{\text{спец}}$ - час на спеціальні підготовчі операції, наприклад, сушіння, розморожування, очищення, хімічна обробка, сортування тощо.

«Норму страхового виробничого запасу визначають різними методами.

Найбільш поширеним є метод, в основу якого покладений розрахунок середньозваженого середньоквадратичного відхилення фактичних інтервалів поставок від середньої запланованої величини» [3, С.119]:

$$Z_{\text{ср.}} = p \cdot \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (t_i - \bar{t})^2 V_i}{\sum_{i=1}^n V_i}}, \quad (1.6)$$

де t_i - фактичний інтервал поставки; $\bar{t}$ - середній інтервал поставки; V_i - розміри партії надходження за минулий період; p - планове середньодобове споживання продукції в натуральному вимірі; $i = 1, 2, \dots, n$ - кількість фактичних надходжень поставок за минулий період.

Відповідно до теорії математичної статистики норма страхового запасу, обчислена за цією формулою, гарантує безперебійність постачання виробництва на 68,3%.

За типовою методикою страховий запас встановлюється в розмірі 25% від максимального відхилення рівня поточного запасу перед поставками від його середньої величини.

Норма виробничого запасу дорівнює сумі розглянутих вище запасів:

$$Z_B = Z_{\text{ном.}} + Z_{\text{відг.}} + Z_{\text{ср.}} \quad (1.7)$$

Формування раціональної системи управління запасами є однією з ключових задач логістики та економіки підприємства. Серед різних аспектів цієї задачі особливе значення має визначення оптимальної величини запасів, яка забезпечує безперервність виробничого процесу при мінімально можливих витратах.

Оптимізація запасів - це не просто «підгонка» обсягів наявних запасів до існуючих умов, а активний процес управління умовами постачання, споживання та зберігання, спрямований на максимальне скорочення обсягів запасів без

шкоди для виробництва.

Основна мета оптимізації полягає в досягненні економічного балансу між витратами на зберігання запасів (оренда складів, амортизація, охорона, втрати від псування тощо) та витратами на повторне замовлення (витрати на доставку, оформлення документів, опрацювання замовлень тощо).

Критерієм оптимальної величини запасів виступає мінімізація сукупних логістичних витрат:

$$\text{Оптимум} = \min(\text{Витрати на зберігання} + \text{Витрати на замовлення}) \quad (1.8)$$

Такий підхід дозволяє знайти раціональну точку компромісу, за якої підприємство не несе зайвих витрат, але й не зупиняє виробництво через дефіцит матеріалів.

В додатку А наведена інформація, що характеризує управління запасами та використання матеріалів у виробництві, оскільки неможливо відобразити всі галузеві відмінності та специфіку промисловості, проте ці дані в достатній мірі розкривають об'єкт управління.

Така інформація має комплексний характер та заснована на фінансовому, управлінському обліку та статистичних розрахунках, однак її найбільша частина формується саме в обліку, що підтверджує зроблений висновок стосовно місця і ролі обліку в системі управління.

Співпраця між відділом постачання та бухгалтерією є необхідною для забезпечення прозорого обліку та правильного відображення господарських операцій.

Основні напрями взаємодії з бухгалтерією:

- Документальне оформлення. Відділ МТП передає в бухгалтерію накладні, рахунки, акти приймання-передачі для оприбуткування запасів.
- Формування первісної вартості запасів. Бухгалтерія на підставі даних, отриманих від МТП, формує облікову вартість запасів з урахуванням транспортних, складських, митних та інших витрат.

- Списання матеріалів у виробництво. Взаємодія необхідна для контролю залишків, оформлення вимог на матеріали та обліку їх використання.
- Фінансове планування і контроль витрат. Обидва підрозділи співпрацюють при плануванні бюджету закупівель, а також під час інвентаризації та фінансового аналізу.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ЇХ ВИКОРИСТАННЯМ

2.1. Облік надходження виробничих запасів на підприємство

Аналіз законодавчо-нормативної бази та наукової літератури дозволяє зробити висновок, що облікова політика щодо виробничих запасів досліджуваного підприємства повинна забезпечувати:

- повноту відображення всіх аспектів діяльності підприємства в бухгалтерському обліку;
- своєчасне відображення фактів господарської діяльності у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- застосування оптимальних методів оцінки виробничих запасів в бухгалтерському обліку;
- відображення фактів щодо виробничих запасів не лише за їх правовою формою, а й з урахуванням їх економічного змісту;
- забезпечення тотожності даних аналітичного обліку виробничих запасів з оборотами та залишками на рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;

У рамках облікової політики підприємства для ведення обліку запасів уточнюються такі методичні аспекти: визначення та первісна оцінка запасів; облікова одиниця запасів; облік витрат на транспортування та заготівлю; методи оцінки при вибутті запасів; інші питання (рис. 2.1).

Головне завдання обліку руху виробничих запасів — це своєчасне та правильне документальне оформлення всіх господарських операцій, пов'язаних з надходженням, зберіганням і відпуском матеріальних цінностей. Такий облік є необхідною умовою для забезпечення достовірності фінансової звітності, а також для внутрішнього контролю та управління запасами.

Функції первинного обліку щодо виробничих запасів такі:

1. Фіксація факту здійснення господарської операції - через оформлення накладних, актів приймання, ордерів тощо.
2. Забезпечення оперативної інформації для: відділу постачання; бухгалтерії; керівництва підприємства.
3. Підтримка поточного та зведеного обліку - для формування собівартості виробничих запасів, контролю залишків на складах, аналізу ефективності використання виробничих запасів.
4. Контроль за дотриманням норм та регламентів щодо зберігання й витрат матеріалів.

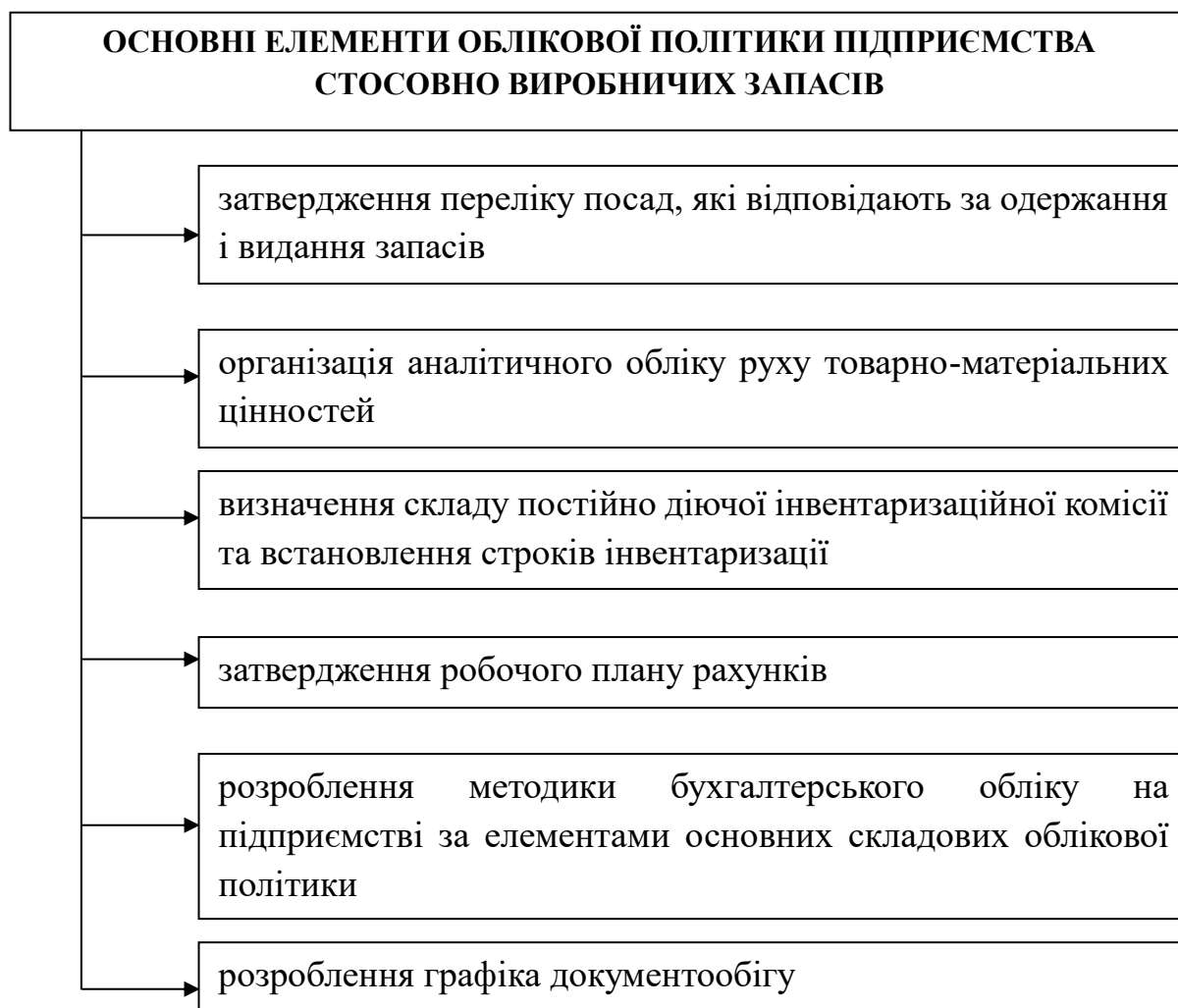


Рис. 2.1. Склад облікової політики стосовно виробничих запасів.

Виробничі запаси можуть надходити на підприємство в результаті таких

подій:

- придбання за грошові кошти;
- надходження в результаті бартерної операції;
- виготовлення на власних потужностях;
- внесення до статутного капіталу підприємства;
- в результаті безоплатного отримання.

Переважає більшість операцій з надходження виробничих запасів здійснюється шляхом придбання за плату.

Надходження виробничих запасів на підприємство здійснюється на підставі укладених договорів (контрактів, угод), які регулюють усі правові, економічні та логістичні аспекти взаємовідносин між постачальником і покупцем.

Господарський договір - це майнова угода між підприємством (господарюючим суб'єктом) та його контрагентом, що встановлює, змінює або припиняє зобов'язання сторін у сфері: господарської та комерційної діяльності; виробництва і реалізації продукції; виконання робіт; надання послуг.

У випадку з виробничими запасами найчастіше використовується договір постачання, який визначає:

- найменування та кількість товарів (матеріалів);
- строки, умови, місце і порядок поставки;
- ціни та умови оплати;
- відповідальність сторін;
- умови щодо якості та комплектності продукції;
- порядок вирішення спорів.

Договір є підставою для виникнення зобов'язань, на підставі яких надалі оформлюються первинні документи (накладні, акти приймання-передачі). Зміст договору впливає на облік виробничих запасів, зокрема на формування їх первісної вартості, визначення строків визнання активів, умов обліку зобов'язань.

Виконання господарських договорів між суб'єктами підприємницької діяльності базується на нормативно-правових засадах і дотриманні певних фундаментальних принципів, що гарантують стабільність господарських відносин і захист прав сторін.

Основні принципи виконання господарських договорів такі:

1. *Добросовісність і чесність сторін.* Кожна зі сторін повинна сумлінно виконувати свої зобов'язання згідно з умовами договору. Заборонено умисне ухилення або недобросовісне затягування виконання.

2. *Неухильне дотримання умов договору.* Зобов'язання повинні виконуватись точно у строк, у відповідному обсязі, за погодженою ціною та з дотриманням якості.

3. *Взаємна відповідальність.* Кожна зі сторін несе відповідальність за порушення договірних зобов'язань (штрафи, пеня, відшкодування збитків тощо).

4. *Своєчасність виконання.* Особливо важливо в постачанні виробничих запасів, де затримка може призвести до зупинки виробництва.

5. *Невтручання третіх осіб, крім передбачених законом випадків.* Взаємовідносини регулюються лише між сторонами договору, а втручання можливе лише за рішенням суду чи арбітражу.

6. *Пріоритет письмової форми.* З метою уникнення спірних ситуацій господарські договори укладаються у письмовій формі, з чітко визначеними умовами.

7. *Зміна або розірвання договору – за згодою сторін або за рішенням суду.* У разі виникнення обставин, які унеможливають виконання договору, допускається зміна умов або розірвання, але з дотриманням встановленого порядку.

Дотримання цих принципів сприяє зміцненню ділової репутації підприємства, забезпечує надійність партнерських відносин і правову захищеність господарських операцій.

У договорі на постачання виробничих запасів повинні бути прописані умови постачання INCOTERMS (ІНКОТЕРМС).

INCOTERMS (International Commercial Terms) - це стандартизовані міжнародні торговельні терміни, встановлені Міжнародною торговою палатою (ICC), що визначають: хто з учасників угоди відповідає за транспортування; хто несе ризики; коли відбувається перехід права власності; хто сплачує мито, страхування та інші витрати (табл. 2.1, табл. 2.2).

Таблиця 2.1

Класифікація умов INCOTERMS (Для будь-якого виду транспорту)

Умова	Назва	Сутність умови поставки
1	2	3
EXW	Ex Works (Франко-завод)	Продавець надає товар на своєму складі — далі все забезпечує покупець
FCA	Free Carrier (Франко-перевізник)	Продавець доставляє товар перевізнику в узгоджене місце.
CPT	Carriage Paid To (Перевезення оплачено до...)	Продавець оплачує перевезення до пункту призначення. Ризики — на покупцеві з моменту передачі перевізнику
CIP	Carriage and Insurance Paid To	Те саме, що CPT, але продавець ще й страхує вантаж
DAP	Delivered at Place	Доставка до пункту призначення без розвантаження
DPU	Delivered at Place Unloaded	Доставка до місця призначення з розвантаженням
DDP	Delivered Duty Paid	Продавець бере на себе всі витрати і ризики — аж до доставки товару покупцеві з розмитненням

Таблиця 2.2

Класифікація умов INCOTERMS (Для морського і водного транспорту)

Умова	Назва	Сутність умови поставки
1	2	3
FAS	Free Alongside Ship	Продавець доставляє товар до порту і розміщує його біля борту судна.
FOB	Free on Board	Продавець доставляє і вантажить товар на судно.
CFR	Cost and Freight	Продавець оплачує доставку, але ризики — з моменту завантаження.
CIF	Cost, Insurance and Freight	Те саме, що CFR, але ще включає страхування товару.

Вибір терміну INCOTERMS дозволяє уникати непорозумінь між сторонами, чітко визначати відповідальність за ризики, витрати і документообіг, спростити міжнародні контракти.

Правильна організація первинного обліку господарських засобів є ключовим чинником забезпечення достовірного списання вартості матеріальних ресурсів на виробничі потреби, їх об'єктивної оцінки та коректного відображення у фінансовій звітності. Матеріальні, сировинні та паливні ресурси відіграють одну з провідних ролей у функціонуванні підприємства, що зумовлює підвищені вимоги до документального оформлення операцій, пов'язаних з їх надходженням, зберіганням і використанням у виробничому процесі. Складність даного процесу полягає в необхідності формування ефективної структури документообігу, здатної забезпечити своєчасне надходження достовірної інформації для ведення обліку, здійснення контролю та оперативного управління рухом матеріально-сировинних цінностей.

Відповідно із статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи мають складатися під час здійснення господарської операції, а в разі відсутності такої можливості - безпосередньо після її завершення. Відповідальність за порушення строків складання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, а також за недостовірне відображення в них облікових даних, покладається на осіб, що їх склали та підписали.

«Первинні облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати наступні обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу

ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції» [10, С118].

Відомості, відображені в первинних документах, що прийняті до обліку, підлягають систематизації у регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом застосування методу подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. З метою своєчасного відображення господарських операцій у відповідних регістрах, на підприємстві повинні бути встановлені чіткі строки передачі первинних документів до бухгалтерської служби.

Основну частину виробничих запасів підприємство придбаває у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). У разі відвантаження (відпуску) матеріально-виробничих цінностей постачальник оформлює рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, у яких зазначаються найменування продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, ставка та сума податку на додану вартість, а також загальна сума, що підлягає сплаті.

На придбані виробничі запаси постачальник реєструє податкову накладну на ім'я покупця у ЄРПН, яка дає право на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику.

Приймання матеріалів, що надходять на склад підприємства, здійснюється на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей. У випадках, коли під час приймання виявляються розбіжності між фактичною кількістю отриманих матеріалів та даними, зазначеними в накладній, оформлюється прибутковий ордер. У разі виявлення нестачі або псування матеріальних цінностей під час приймання від залізничного транспорту чи порту складається комерційний акт, а при прийманні на складі — Акт приймання. Зазначені документи слугують підставою для подання претензій винній стороні: транспортній організації — у разі порушень, пов'язаних з перевезенням, або постачальнику — у випадках недовантаження чи неналежного пакування, що спричинило пошкодження вантажу.

Матеріали, доставлені автотранспортом, оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних. З 01.01.2025 року діє нова форма ТТН. Приймання матеріалів, що надходять від внутрішніх цехів та інших структурних підрозділів підприємства (зокрема невикористаних матеріалів, виробничих відходів — таких як обрізки, стружка, обрубки, а також невикористаного браку, матеріальних цінностей, отриманих у результаті списання основних засобів або малоцінних і швидкозношуваних предметів, зношених шин, утильної гуми тощо), здійснюється на підставі накладної, що оформлюється цехом-здавальником або відповідним підрозділом.

Кореспонденцію рахунків з обліку запасів представлено в Додатку Б.

Запаси, що надходять на підприємство без відповідних товаросупровідних документів постачальника (так звані невідфактуровані поставки), підлягають обліку на підставі приймальних актів. У разі виявлення нестачі матеріальних цінностей під час приймання вантажу, до обліку зараховується лише фактично отримана кількість. На суму виявленої нестачі, що виникла в процесі транспортування, на підставі належним чином оформлених документів (актів) висувається претензія винній стороні (зокрема, транспортній організації) або передається справа до судового органу. У випадках тривалого перебування вантажу в дорозі підприємство повинне вживати відповідних заходів для його розшуку.

Важливою умовою нормальної господарської діяльності є постійний контроль за виконанням договорів і замовлень на поставку виробничих запасів та їх облік. Порушення умов договору-поставки або замовлення на поставку виробничих запасів породжує відповідальність постачальника у вигляді штрафних санкцій і відшкодування збитку, завданого покупцеві.

У разі обґрунтованої відмови від оплати розрахункових документів за отримані матеріали у зв'язку з їх невідповідністю умовам договору (як-от якість, номенклатура, ціна тощо), такі запаси не визнаються як активи підприємства. Вони оформлюються актом приймання на відповідальне зберігання та відображаються на позабалансовому рахунку до моменту врегулювання спірних

питань або повернення постачальнику.

На рис 2.2. відображені рахунки обліку, які використовуються для обліку виробничих запасів.

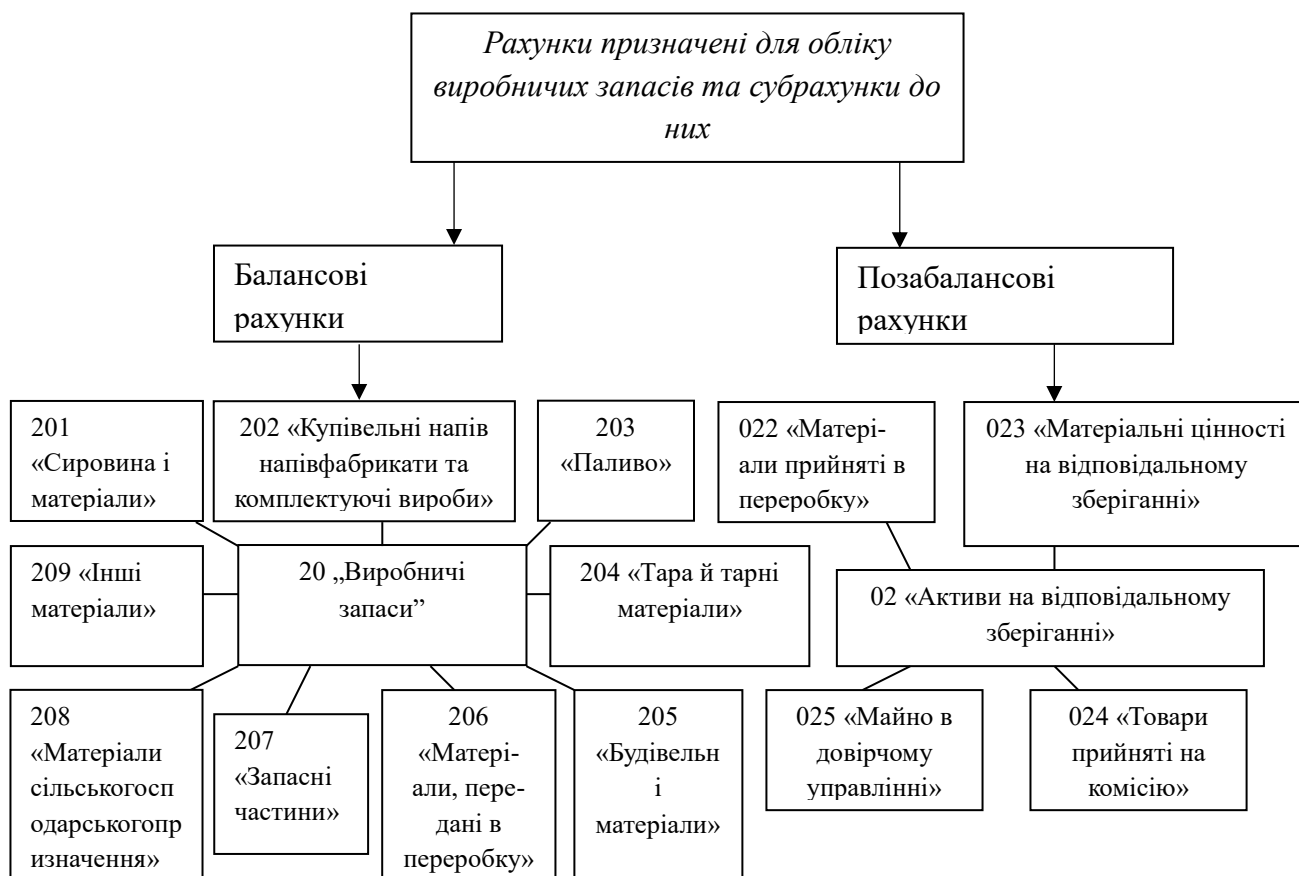


Рис.2.2. Балансові та позабалансові рахунки обліку виробничих запасів

Аналітичний облік виробничих запасів здійснюється за найменуваннями або за однорідними групами запасів. У середині кожної групи запаси класифікуються за видами, сортами, марками, типами та розмірами. Кожному найменуванню, сорту чи розміру запасів присвоюється унікальне числове позначення - номенклатурний номер, який вноситься до спеціального реєстру — номенклатури-цінника. У цьому реєстрі також зазначаються одиниця виміру та, за можливості, облікова ціна запасів. Система кодування номенклатури-цінника побудована на змішаному порядково-серійному принципі. Відомості, що містяться в номенклатурах-цінниках, фіксуються на електронних носіях і використовуються багаторазово в процесі обліку.

У всіх документах, що супроводжують рух виробничих запасів, обов'язково зазначаються як найменування матеріалу, так і його номенклатурний номер. Це дозволяє мінімізувати ймовірність помилок при заповненні прибуткових і видаткових документів, а також під час здійснення записів у складському та бухгалтерському обліку запасів (рис.2.3).

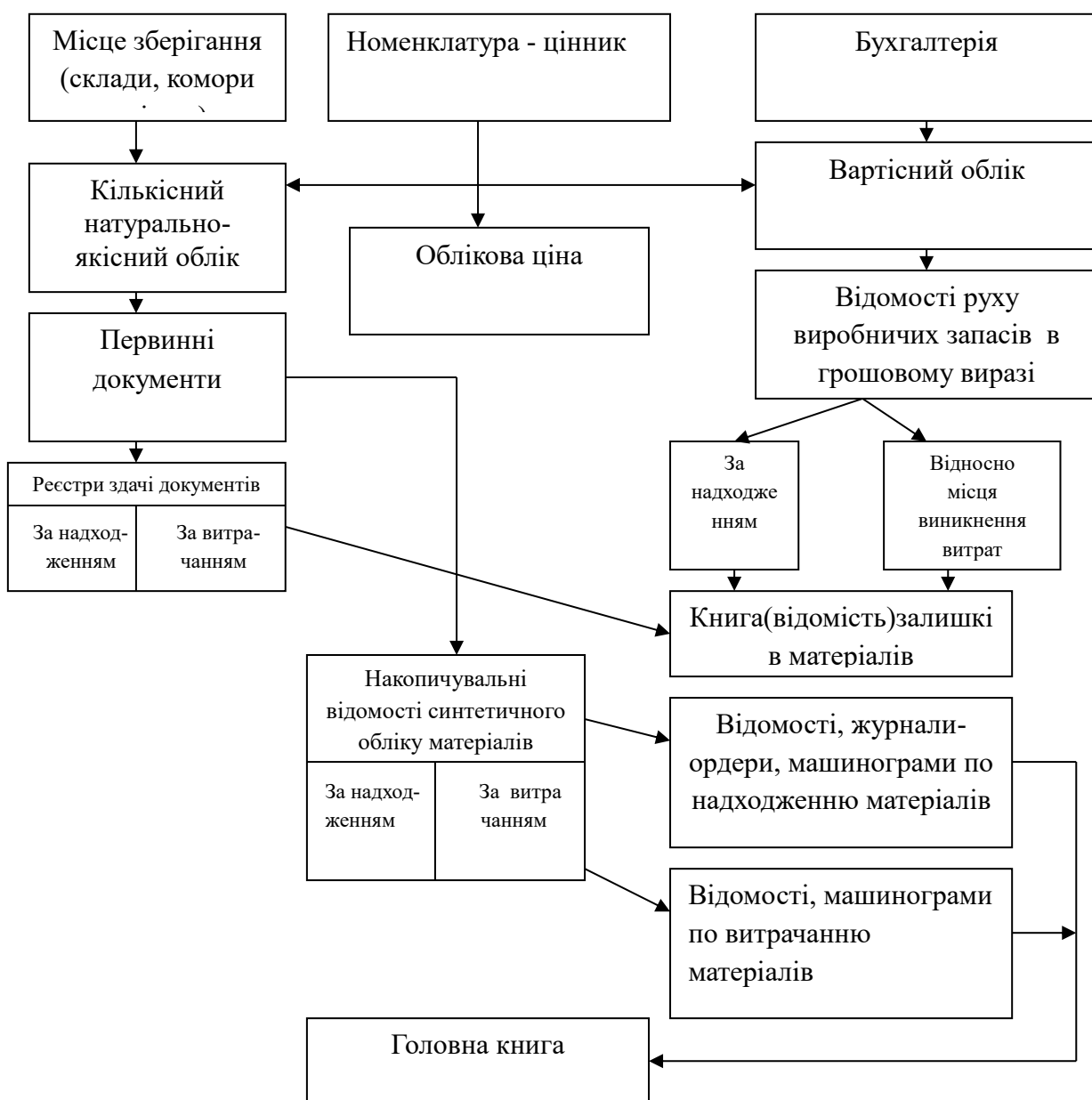


Рис.2.3.Схема організації обліку запасів на підприємстві

Для ефективної організації обліку матеріальних ресурсів доцільним є формування на підприємстві номенклатури-цінника. Номенклатура являє собою

впорядкований перелік найменувань матеріалів, напівфабрикатів, запасних частин, палива та інших матеріальних ресурсів, що використовуються в діяльності підприємства. Номенклатурний перелік повинен містити повну інформацію щодо кожного виду або групи матеріалів, зокрема: технічно коректну назву, детальну характеристику (вид, марку, сорт, розмір, одиницю виміру тощо), а також номенклатурний номер - умовне цифрове позначення, що відображає відповідні параметри матеріалу. Крім того, у переліку зазначається облікова ціна для кожної позиції або групи матеріалів.

2.2. Методика облік відпуску виробничих запасів

Відпуск виробничих запасів зі складу у виробництво, на господарські потреби або для інших цілей є важливою складовою системи бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів. Його організація повинна забезпечувати точне, своєчасне та достовірне відображення руху запасів, контроль за їх цільовим використанням, а також правильне визначення собівартості продукції.

Основними первинними документами, які використовуються для оформлення відпуску запасів, є лімітно-забірні картки, накладні (вимоги), акти списання, тощо. Вибір способу документального оформлення залежить від характеру виробничого процесу, частоти та обсягів відпуску.

Вартість відпущених у виробництво матеріалів визначається відповідно до обраного підприємством методу оцінки вибуття запасів, що має бути закріплено в обліковій політиці.

Оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» здійснюється за одним з таких методів:

1. Ідентифікованої собівартості одиниці запасів.
2. Середньозваженої собівартості.
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

4. Нормативних затрат.
5. Ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із зазначених методів.

Метод 1. Оцінка за ідентифікованою собівартістю

Оцінка виробничих запасів за ідентифікованою собівартістю є одним із методів, передбачених національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». Суть цього методу полягає у тому, що кожна одиниця запасів обліковується за первісною вартістю її придбання або виготовлення, яка точно ідентифікована.

Цей метод є доцільним у випадках, коли запаси не є взаємозамінними, а також тоді, коли вони призначені для спеціальних замовлень або проектів. Застосування ідентифікованої собівартості дає змогу досягти високої точності в оцінці запасів та правильного формування собівартості продукції, робіт чи послуг.

Водночас, через складність у практичному застосуванні (необхідність ведення індивідуального обліку кожної одиниці запасів) цей метод використовується обмежено — здебільшого в галузях з високою питомою вартістю ресурсів (машинобудування, авіація, проєктно-орієнтоване виробництво тощо).

Приклад

Підприємство придбало два типи деталей для виготовлення машин:

- Партія 1: 100 од. по 200 грн = 20 000 грн
- Партія 2: 100 од. по 220 грн = 22 000 грн

При відпуску у виробництво вказується конкретна партія. Наприклад, якщо використано 50 деталей з Партії 2, то на витрати йде сума: $50 \times 220 \text{ грн} = 11\,000 \text{ грн}$

Цей метод дозволяє точно знати, з якої партії взято запаси, і уникнути усереднення чи умовних оцінок.

Метод 2. Оцінка за середньозваженою собівартістю

Метод середньозваженої вартості полягає в оцінці вибуття запасів за середньою ціною, яка розраховується на дату відпуску на основі співвідношення загальної вартості запасів і їх кількості. Цей підхід широко застосовується у підприємствах з масовим виробництвом, де запаси є взаємозамінними, і дозволяє зменшити вплив коливань цін на облікові показники.

Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за такою формулою:

«Середньозважена собівартість одиниці = (Залишок на початок місяця + Отримано ідентичних запасів протягом місяця) / (Кількість запасів, що залишилися на початок місяця + Кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця). Отже, в чисельнику формули проставляють значення в грошовому (вартісному) вимірі, у знаменнику ці ж значення — у кількісному вимірі (тобто у фізичних одиницях)» [17, С.167].

Приклад

На початок місяця: 100 одиниць по 200 грн = 20 000 грн

Протягом місяця придбано: 50 одиниць по 220 грн = 11 000 грн

Загальна кількість: 150 одиниць. Загальна вартість: 31 000 грн

Середньозважена вартість = $31\,000 / 150 = 206,67$ грн/од.

При відпуску у виробництво 60 одиниць: $60 \times 206,67 = 12\,400,20$ грн

Алгоритм обчислення середньої вартості одиниці запасів залежить від обраного методу обліку. Середньозважена оцінка може здійснюватися як на кінець звітного періоду (у разі періодичного методу обліку), так і після кожного надходження запасів (у разі постійного обліку вибуття).

У періодичному методі при визначенні вартості вибуття враховуються всі надходження запасів протягом звітного періоду. Натомість при постійному

обліку до розрахунку включаються лише ті надходження, які мали місце до моменту останнього вибуття.

Застосування даного методу є доцільним у випадках обліку взаємозамінних запасів, для яких не передбачено ідентифікації конкретних одиниць при вибутті. Основним недоліком середньозваженого методу є складність оперативного розрахунку середньої вартості в умовах щоденних надходжень та витрат матеріальних ресурсів.

У межах постійної системи обліку запасів, метод середньозваженої собівартості передбачає перегляд облікової вартості запасів щоразу після їх надходження. Зокрема, нова середня собівартість формується шляхом усереднення вартості щойно отриманих запасів із залишками, які вже перебувають на підприємстві. У результаті утворюється єдина облікова партія з уніфікованою ціною, що розраховується як співвідношення загальної вартості запасів до їх загального обсягу.

У разі застосування періодичної системи обліку, яка є доволі поширеною на практиці, метод середньозваженої собівартості базується на умовному припущенні, що всі запаси були отримані та використані одночасно — наприкінці звітного періоду. Суть цього підходу полягає в тому, що загальну вартість запасів, придбаних протягом звітного періоду, ділять на сумарну кількість одиниць, що надійшли. У результаті розраховується середня вартість придбання одиниці запасів, яка й використовується для оцінки вибуття протягом цього періоду.

Перевагами методу є : простота автоматизації у програмному забезпеченні; згладжує вплив інфляції на оцінку запасів; уніфікований підхід до оцінки в умовах частих закупівель.

До недоліків відноситься те, що неможливо простежити фактичне походження конкретної партії; може знижувати точність обліку в умовах суттєвих цінових коливань; не відображає реальний рух запасів у часі.

Метод 3. Оцінка за методом ФІФО

Метод ФІФО (First In, First Out — перші надійшли, перші й відпускаються) ґрунтується на принципі хронології надходження запасів. Згідно з цим методом припускається, що перші одиниці запасів, які були придбані, також будуть першими використаними чи проданими, що дозволяє уникнути їх псування. Крім того, цей метод передбачає стабільність грошової одиниці. Одиниці запасів, які залишаються на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень.

Метод ФІФО (First In, First Out) при постійному обліку припускає, що витрати на вибуття запасів обчислюються безпосередньо під час їх використання. Вартість кожної партії запасів визначається за фактичними цінами, за якими вони надійшли на склад, і використовується для обчислення собівартості витрачених запасів. Кожна одиниця товару або матеріалу, яка була отримана першою, вважається першою, що вибуває, і її вартість додається до загальної собівартості проданих або використаних запасів.

Цей підхід дозволяє відображати точну собівартість витрачених товарно-матеріальних цінностей, що відповідає хронології їх надходження. Таким чином, собівартість проданих запасів формується на основі вартості перших одиниць, які надійшли, а залишки, що залишаються на складі, оцінюються за ціною останніх надходжень. Це дає змогу уникнути змішування вартостей різних партій і забезпечує точний облік витрат.

При періодичному обліку, як зазначалося раніше, реальний процес надходження та вибуття запасів не фіксується безпосередньо в момент їх здійснення. Замість цього використовуються послідовні етапи: спочатку обліковуються всі надходження запасів за звітний період, а потім проводиться облік їх вибуття. Бухгалтер формує підсумки щодо оприбуткування запасів за весь період, після чого здійснює списання запасів у хронологічному порядку — починаючи з першої партії, що надійшла, і поступово рухаючись до останньої партії, до моменту повного вибуття запасів в кінці звітного періоду.

Для визначення вартості залишків запасів на кінець звітного періоду проводиться інвентаризація. Після цього сальдо залишку на кінець періоду розраховується як добуток кількості залишкових запасів у натуральному

вираженні та ціни одиниці запасу, отриманої при їх надходженні (у разі придбання) або собівартості (якщо запаси були самостійно виготовлені). Таким чином, у межах періодичної системи обліку вартість залишків визначається на основі останніх надходжень, а списання запасів відбувається відповідно до принципу ФІФО — перші надійшли, перші й відпускаються.

Переваги методу ФІФО:

1. *Простота застосування.* Метод ФІФО є простим і інтуїтивно зрозумілим, що робить його зручним для використання на практиці, оскільки він ґрунтується на природному принципі: перші запаси використовуються першими.
2. *Відповідність реальному руху запасів.* В реальному житті часто використовуються першими ті товари чи матеріали, які надійшли на склад раніше, що робить метод ФІФО економічно доцільним і логічним для багатьох галузей.
3. *Стабільність у період інфляції.* У періоди зростання цін метод ФІФО призводить до того, що собівартість проданих товарів є меншою (оскільки перші запаси зазвичай мали нижчу вартість), що може сприяти зниженню податкового навантаження.
4. *Відображення реальної вартості залишків.* Оскільки залишки оцінюються за останніми цінами, це забезпечує більш актуальну оцінку запасів на балансі підприємства, що є корисним для інвесторів та кредиторів.
5. *Підходить для довгострокового зберігання товарів.* Метод ФІФО є ефективним для підприємств, які мають справу з товарами або матеріалами, які не зберігаються довго або можуть псуватися з часом (наприклад, продукти харчування).

Недоліки методу ФІФО:

1. *Підвищення податкового навантаження в умовах інфляції.* В період інфляції вартість проданих товарів за методом ФІФО може бути занижена, що, в свою чергу, збільшує прибуток підприємства. Це може призвести до більшого податкового навантаження.

2. *Не відображає поточну собівартість.* У випадку різких змін вартості запасів, метод ФІФО може не відображати поточну собівартість виробництва, оскільки використовуються ціни старих партій запасів, а не актуальні.

3. *Можливі складнощі в обліку великої кількості запасів.* У випадках, коли на підприємстві зберігається великий обсяг різноманітних товарів, може виникнути труднощі у правильному відстеженні першочергових надходжень та їх відповідності витратам.

4. *Не підходить для деяких видів запасів.* Метод ФІФО не є ефективним для запасів, які є взаємозамінними або швидко псуються, оскільки вони можуть не відображати реальну вартість використаних матеріалів, якщо не проводиться ідентифікація кожної одиниці запасу.

5. *Потреба в складному обліку.* Оскільки необхідно вести облік надходження та витрат кожної партії запасів окремо, це може бути затратним процесом для підприємств з великими обсягами запасів.

Таким чином, метод ФІФО має як сильні, так і слабкі сторони, і його застосування залежить від конкретних умов діяльності підприємства.

Метод 4. Метод нормативних затрат.

Нормативний метод обліку вибуття запасів - це метод, який передбачає оцінку вартості запасів, що вибувають (тобто використовуються, продаються, списуються тощо), на основі встановлених нормативів або стандартних цін (нормативної собівартості), а не фактичної вартості кожної партії.

Основні риси нормативного методу є те, що оцінка здійснюється за нормативною (стандартною) вартістю. Тобто вартість запасів визначається згідно з попередньо встановленими нормами, які можуть базуватися на середніх цінах, плановій собівартості тощо. Облік також ведеться по відхиленнях між фактичною собівартістю і нормативною. Ці відхилення аналізуються та списуються окремо.

Цей метод є особливо ефективним у серійному або масовому виробництві, де легше встановити стандартну собівартість для однорідних запасів.

Основними принципами нормативного методу, включаючи вибуття запасів є:

1. *Встановлення нормативів (стандартів)*. Встановлюються нормативні витрати на одиницю продукції: матеріали, праця, енергія, амортизація тощо. Нормативи базуються на планових даних, технологіях, цінах, тарифах. Використовуються для оцінки вартості запасів, які вибувають (передаються у виробництво, реалізуються тощо).

2. *Ведення обліку за нормативними витратами*. Усі витрати відображаються спочатку за нормативами. Замість фактичної вартості списання (як у FIFO/середньозваженому методі), застосовується стандартна ціна/норма.

3. *Визначення та облік відхилень*. Різниця між нормативними та фактичними витратами визначається як відхилення. Відхилення обліковуються окремо: відхилення за цінами (наприклад, купили дорожче), відхилення за кількістю (перевитрати або економія), відхилення за нормами праці, енергії, часу тощо.

4. *Аналіз причин відхилень*. Відхилення розподіляються між підрозділами або центрами відповідальності. Мета - контроль та управління витратами. Аналіз допомагає виявити неефективність, брак, порушення технології тощо.

5. *Коригування фактичної собівартості*. У фінансовому обліку фактична собівартість продукції/послуг формується як підсумок всіх відхилень від нормативної величини.

Цей метод зазвичай не є основним у фінансовій звітності (де перевага надається методам FIFO або середньозваженої собівартості), але активно використовується в управлінському обліку.

Приклад

Підприємство використовує нормативну собівартість 100 грн за 1 одиницю матеріалу.

1. Надійшло 100 од. матеріалів за 110 грн/од. → фактична собівартість = 11 000 грн
 - Виробництво використало 80 од. матеріалів

- Нормативна вартість 1 од. = 100 грн → використовуємо її для оцінки вибуття

Списання матеріалів у виробництво:

$$80 \text{ од.} \times 100 \text{ грн (норматив)} = 8\,000 \text{ грн}$$

2. Розрахунок відхилення:

- Фактична собівартість запасів = 11 000 грн

- Нормативна вартість = 100 од. $\times$ 100 грн = 10 000 грн

Відхилення = 11 000 – 10 000 = +1 000 грн (перевищення фактичної вартості над нормативною)

3. Визначення частки відхилення на списані запаси:

$$(80 \text{ од.} / 100 \text{ од.}) \times 1\,000 \text{ грн} = 800 \text{ грн}$$

Дані розрахунки можна оформити у вигляді Звіту (табл.2.3)

Таблиця 2.3

Звіт за витраченими матеріалами за нормативним методом

Показник	Значення
1	2
Кількість отриманих матеріалів	100 од.
Фактична ціна	110 грн/од.
Фактична вартість надходження	11 000 грн
Нормативна вартість 1 од.	100 грн
Загальна нормативна вартість	10 000 грн
Відхилення	+1 000 грн
Кількість списаних матеріалів	80 од.
Сума списання за нормативом	80 $\times$ 100 = 8 000 грн
Частка відхилення (80/100)	800 грн
Фактична собівартість вибуття	8 800 грн

До переваг методу відноситься те, що він спрощує облік та контроль запасів, дає змогу швидко розраховувати собівартість продукції, полегшує бюджетування та планування.

Недоліками є те, що може давати неточну інформацію, якщо нормативи не оновлюються відповідно до реальних цін. Потребує додаткового обліку відхилень і є досить трудомістким.

Метод 5. Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу

Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу (його ще називають метод ціни продажу або метод обліку за цінами реалізації) - це спеціальний метод, який застосовується в основному в роздрібній торгівлі, де товари обліковуються за продажними цінами, а не за собівартістю.

Запаси (товари) обліковуються за цінами продажу з урахуванням націнки. Під час вибуття запасів (продажу) їх оцінюють за цінами продажу, а потім вираховують торгову націнку, щоб визначити собівартість реалізованих товарів за формулою:

$$\text{Собівартість реалізованих товарів} = \text{Ціна продажу} - \text{Торгова націнка}$$

Перевагами є спрощення обліку в торгівлі так як легше здійснювати облік товарів у роздрібній торгівлі, де багато номенклатури й часті рухи товарів. Облік ведеться за цінами реалізації, що полегшує визначення фінансового результату та дозволяє оперативно формувати звітність. Інвентаризація проводиться за цінами продажу, що значно полегшує процес підрахунків, особливо в магазинах. Дає змогу легко відстежувати суму торгової націнки та її зміни.

До недоліків відноситься необхідність додаткових розрахунків, так як потрібно постійно вести аналітичний облік торгової націнки, що ускладнює систему обліку. Метод не дає точного уявлення про фактичну собівартість запасів, що може спотворювати фінансову інформацію. Метод непридатний для підприємств, де запаси використовуються у виробництві лише для торговельної діяльності. Для складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (МСФЗ) необхідно здійснювати перерахунок вартості запасів за іншими методами (FIFO, середньозважена тощо).

При застосуванні будь-якого методу, який перерахований вище необхідно у собівартість списаних виробничих запасів також включати розмір транспортно-заготівельних витрат.

Доцільним є облік усіх ТЗВ, що входять за НП(С)БО 9 «Запаси» до первісної (балансової) вартості запасів, здійснюється на окремому аналітичному рахунку 209 «Транспортно-заготівельні витрати».

«В цьому випадку відпадає потреба у додатковому калькулюванні купівельних цін на придбані матеріальні ресурси, а облікова інформація про витрати на купівлю, доставку та підготовку матеріальних ресурсів до використання сприятиме поліпшенню контролю та аналізу цих витрат. Крім того, значно спрощується відображення в синтетичному та аналітичному обліку фактичної собівартості матеріальних ресурсів, витрачених на виробництво та вибуття їх з інших причин».

Тільки в кінці місяця такі витрати мають включатись до фактичної собівартості матеріальних ресурсів, використаних на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) або до фактичної собівартості реалізованих цінностей за спеціальним розрахунком середнього відсотка транспортно – заготівельних витрат, який розраховується за такою формулою:

$$CB = \frac{TЗВ_n + TЗВ_з}{ЗМ_n + ПМ_з} \times 100\% \quad 2.1$$

де $TЗВ_n$, $TЗВ_з$ – сума транспортно-заготівельних витрат відповідно на початок періоду та за звітний період в цілому;

$ЗМ_n$ – залишок матеріалів на початок періоду за обліковими цінами;

$ПМ_з$ – придбані матеріальні ресурси протягом звітного періоду за обліковими цінами.

«За розрахунком на основі середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат до договірної купівельної вартості матеріальних ресурсів транспортно-заготівельні витрати, які відносять до матеріальних ресурсів, витрачених на виробництво продукції (робіт, послуг), повинні щомісяця

списуватись на збільшення купівельної договірної вартості цих матеріальних ресурсів для визначення їх фактичної собівартості (первісної вартості), а також за іншими напрямками використання» [27, С.168].

Таким чином, питання відображення в бухгалтерському обліку фактичної (первісної) вартості матеріальних ресурсів доцільно вирішувати шляхом застосування усталеної практики, а саме — ведення обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) на окремому аналітичному рахунку або у складі відповідних субрахунків. Подальше списання та розподіл ТЗВ на об'єкти калькулювання здійснюється розрахунковим методом, зокрема шляхом визначення середнього відсотка заготівельно-транспортних витрат у загальній сумі вартості придбаних запасів.

2.3. Методи контролю за витрачанням виробничих запасів

Наукові дослідження та практичний досвід сформували низку ефективних методів контролю за використанням матеріальних ресурсів, які мають бути цілеспрямовано впроваджені в роботі бухгалтерської служби. До таких методів належать:

1. Сигнальна документація - забезпечує оперативний контроль за перевищенням встановлених норм;
2. Партіонний розкрій - контроль за витрачанням матеріалів у межах окремих партій;
3. Лімітування споживання - встановлення граничних норм витрат матеріалів;
4. Аналітичні розрахунки - вивчення та аналіз показників використання матеріалів для виявлення відхилень і зловживань.
5. Інвентарний метод - виявлення фактичного залишку матеріалів та контроль за їх відповідністю даним обліку;

З бухгалтерської точки зору, метод контролю за допомогою сигнальної документації передбачає встановлення нормативів витрачання та відпуску матеріалів у межах потреб, визначених виробничою програмою. Контроль здійснюється на підставі стандартних первинних документів (вимог, накладних, актів, відомостей), у разі коли відпуск матеріалів відбувається в межах затверджених лімітів.

При цьому у зведеній формі оформлюється потреба в матеріалах по кожному центру витрат із щоденним моніторингом фактичного використання, що забезпечує контроль за дотриманням встановлених норм.

В умовах автоматизованої системи обліку організувати контроль за лімітованим відпуском матеріалів значно простіше - завдяки введенню до системи фактичних даних щодо руху матеріалів, що дає змогу автоматично відстежувати залишок встановлених лімітів у режимі реального часу.

У разі виникнення відхилень у виробничому процесі - таких як зменшення обсягів випуску продукції або зміна нормативів витрат - здійснюється заміна матеріалів, про що оформлюються відповідні сигнальні документи: акти на заміну матеріалів, акти на списання у зв'язку з браком або документи щодо перегляду норм.

У зазначених документах фіксується код причини відхилення та ідентифікуються відповідальні особи, з вини яких допущено порушення норм. Узагальнення такої інформації дозволяє провести аналіз матеріальних втрат чи економії у розрізі причин, центрів витрат та конкретних працівників.

Цей метод контролю є ефективним з точки зору управління матеріальними ресурсами, однак потребує ретельної підготовки і впровадження нормативного методу обліку витрат у системі бухгалтерського обліку.

Суть методу партійного розкрою полягає в контролі за використанням матеріалів шляхом їх розподілу на окремі партії з подальшим розкромом відповідно до технологічної карти або завдання. Кожна партія матеріалів розкрояється з урахуванням максимального виходу придатних заготовок і мінімізації відходів.

Цей метод застосовується переважно у виробництвах, де сировина піддається подальшому розкрою (швейна, меблева, взуттєва промисловість тощо) і передбачає:

- документальне оформлення розкрою за партіями матеріалу;
- визначення виходу готових заготовок з кожної партії;
- виявлення відходів і контроль їх допустимого рівня;
- облік витрат за кожною партією окремо, що забезпечує точність калькулювання собівартості продукції.

У бухгалтерському обліку це дозволяє чітко відстежувати ефективність використання матеріалів, контролювати перевитрати та обґрунтовано списувати сировину на виробництво.

З погляду бухгалтерського обліку, метод контролю за розкром партій матеріалів використовується переважно в галузях, де матеріали підлягають подальшій обробці у вигляді заготовок і деталей — зокрема, у швейній, взуттєвій, меблевій промисловості, а також у заготівельних підрозділах машинобудування та будівництва.

Сутність методу полягає в обліку витрачання матеріалів на основі технологічних карт розкрою, які передбачають максимальне використання корисної площі матеріалу та зведення до мінімуму технологічних відходів. Вибір оптимального варіанту розкрою здійснюється з урахуванням розмірів і характеристик матеріалів (тканини, деревини, металу, скла тощо), що дозволяє підвищити економічну ефективність використання сировини та забезпечити точність у розподілі витрат.

Суть методу контролю «Лімітування споживання» полягає у встановленні граничних (нормативних) обсягів витрат матеріалів, які можуть бути використані у виробничому процесі протягом певного періоду або на виготовлення конкретного обсягу продукції.

Цей метод передбачає:

- розрахунок лімітів на основі діючих норм витрат матеріалів і планових обсягів виробництва;

- оформлення лімітів у спеціальних документах - лімітно-забірних картах, які є підставою для відпуску матеріалів зі складу;
- контроль фактичного споживання шляхом порівняння з установленими лімітами;
- виявлення відхилень і аналіз причин перевитрат або економії.

Метод лімітування дозволяє здійснювати обґрунтований відпуск матеріалів, запобігати надмірному споживанню ресурсів, підвищувати ефективність виробничого процесу та забезпечувати достовірність облікових даних.

Ліміти фіксуються у спеціальному документі - лімітно-забірній карті, в якій зазначаються: найменування та код матеріалу, структурний підрозділ (цех або дільниця), відповідальний споживач, а також встановлений ліміт на місяць у натуральних одиницях виміру згідно з виробничою програмою.

Цей метод дозволяє забезпечити облік і контроль за використанням ресурсів у межах нормативів, а також сприяє підвищенню ефективності матеріально-витратного планування.

«Лімітна карта виписується у двох примірниках, один із яких знаходиться на складі, а другий - у представника цеху (дільниці, відділу). При отриманні матеріальних ресурсів завідувач складу записує в обох примірниках лімітної карти кількість виданих матеріалів і залишок. Цей факт завіряється підписом завскладу на примірнику споживача й навпаки - підписом споживача на примірнику, який зберігається на складі. Відпуск здійснюється тільки в межах ліміту. При вичерпанні ліміту споживачу треба оформити дозвіл на додатковий відпуск (може бути додаткова лімітна карта або разові документи з дозволами відповідальних осіб - начальника виробничого відділу, головного технолога тощо). Лімітна карта виписується на один вид матеріалу, що зумовлює велику кількість таких документів» [50, С.79].

Суть методу контролю «Аналітичні розрахунки» полягає у системному вивченні та аналізі кількісних і вартісних показників використання матеріальних

ресурсів з метою виявлення відхилень від встановлених норм, нераціонального використання або можливих зловживань.

З позиції бухгалтерського обліку цей метод включає:

- порівняння фактичного споживання матеріалів з нормативним (плановим) у розрізі виробничих підрозділів, номенклатури, видів продукції;
- розрахунок відхилень та їх відображення в облікових регістрах;
- аналіз коефіцієнтів використання матеріалів, рівня витрат на одиницю продукції;
- виявлення причин перевитрат або економії, у тому числі через вплив браку, технологічних змін або людського фактора;
- формування звітної інформації для управлінського контролю та прийняття рішень.

Цей метод дозволяє не лише виявляти факти неефективного використання матеріалів, а й забезпечує основу для вдосконалення нормування, планування та внутрішнього контролю витрат.

Одним з найважливіших методів контролю наявності, збереження, використання матеріальних ресурсів є інвентаризація. Статтею 10 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено «проведення інвентаризації активів і зобов'язань для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку» [22].

Під інвентаризацією слід розуміти певну послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану та оцінки майна й зобов'язань підприємства.

Інвентаризація виробничих запасів - це процедура, яка полягає у фактичній перевірці наявності матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, комплектуючих, палива тощо), що обліковуються як виробничі запаси, з метою зіставлення їх фактичної кількості з даними бухгалтерського обліку.

Основна мета інвентаризації полягає у встановленні фактичної наявності запасів; виявленні надлишків, нестач, зіпсованих чи непридатних матеріалів; забезпеченні достовірності облікових даних і фінансової звітності.

Інвентаризація передбачає:

1. Фізичний перерахунок запасів (на складах, у цехах, на відповідальному зберіганні тощо);
2. Порівняння фактичних залишків з обліковими даними;
3. Оформлення результатів інвентаризації актами (наприклад, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість);
4. Виявлення та документальне оформлення відхилень (нестач або надлишків);
5. Прийняття рішень щодо списання, оприбуткування або притягнення до відповідальності винних осіб.

Проведення інвентаризації є обов'язковим у таких випадках:

- а) перед складанням річної фінансової звітності;
- б) при передачі матеріально відповідальних осіб;
- в) у разі виявлення фактів крадіжок, псування;
- г) при ліквідації або реорганізації підприємства.

Інвентаризацію матеріальних цінностей здійснює спеціально утворена комісія відповідно до наказу керівника підприємства, при цьому до її складу обов'язково входить головний бухгалтер. Постійно діючу інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства або його заступник.

«Інвентаризаційна комісія (робоча) починає свою роботу не раніше ніж бухгалтерія обробить всю документацію щодо руху і залишків матеріальних цінностей на день проведення інвентаризації. Завідувач складу повинен підготувати матеріали до інвентаризації з таким розрахунком, щоби легко було визначати наявність матеріальних цінностей, їх техніко-економічні характеристики (сорт, фасон, розмір, якість) та порахувати кількість, масу, міру. Матеріально відповідальні особи повинні дати розписку про те, що всі документи передані в бухгалтерію. Комісія працює у присутності завідувача складу, в кінці дня склад опломбовується. Необхідно слідкувати, щоб на склад у дні інвентаризації не надходили і не списувалися матеріальні цінності» [40, С.185].

Створення комісії з інвентаризації матеріалів - це формалізований процес призначення відповідальних осіб, які здійснюють контроль та проведення інвентаризації матеріальних цінностей на підприємстві.

Керівник підприємства видає наказ (розпорядження) про проведення інвентаризації. У наказі зазначаються: підстава для інвентаризації (планова, позапланова, перед звітністю, при зміні матеріально відповідальної особи тощо); дата початку та тривалість; перелік об'єктів інвентаризації (склад, діляниця, окремі групи матеріалів тощо); склад інвентаризаційної комісії.

До складу комісії, як правило, входять: представник адміністрації (голова комісії); головний бухгалтер або уповноважений бухгалтер; працівник служби внутрішнього контролю (за наявності); матеріально відповідальна особа (без права підпису підсумкових документів); представники інших підрозділів (наприклад, комірник, технолог, інженер тощо).

Фактичні дані щодо кількості, об'єму або маси перевірених матеріальних ресурсів фіксуються в інвентаризаційному описі за формою № М-21. Цей документ складається у двох примірниках, а у випадку зміни матеріально відповідальної особи - у трьох. Опис підписується головою та всіма членами інвентаризаційної комісії.

Щодо цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, комісія здійснює облік на основі їх фактичного огляду та перерахунку, оформлюючи дані в формі № інв-5.

Матеріали або товари, що зберігаються на території інших організацій, вносяться до опису за підтвердними документами, які засвідчують факт їх передачі на зберігання.

На продукцію, яка вже відвантажена, але ще не оплачена або термін оплати за яку ще не настав, складаються окремі акти за формою № інв-4.

Якщо товари або матеріали перебувають у дорозі, комісія фіксує це в формі № інв-6, при цьому підтвердженням є документи про їх відвантаження.

У тих випадках, коли через специфіку організації виробництва комісія не може негайно провести підрахунок матеріалів і внести їх до опису, для обліку

фактичної наявності використовується інвентаризаційний ярлик (форма № інв-2).

На кожному аркуші опису матеріально відповідальна особа робить розписку, в якій підтверджує свою присутність під час перевірки, відсутність претензій до комісії та факт збереження всіх цінностей під її відповідальністю.

Якщо виявляються зіпсовані або непридатні до використання матеріали, комісія складає акт, де вказуються причини псування, його характер, ступінь зносу і зазначаються винні особи (якщо такі є).

Інвентаризаційні описи разом з висновками робочої комісії здають у бухгалтерію для виявлення наслідків інвентаризації. Для цього на цінності, в розрізі яких є відхилення від облікових даних, складається порівняльна відомість.

Працівники бухгалтерії виконують такі роботи:

- роблять взаємозалік нестач і лишків, якщо вони обумовлені пересортицею;
- проводять розрахунок природних втрат матеріалів;
- визначають кінцевий результат (лишки чи нестачі).

Результати інвентаризації відображаються на рахунках бухгалтерського обліку (Додаток В).

Від осіб, які несуть матеріальну відповідальність, обов'язково вимагається **письмове пояснення причин виявлених надлишків або нестач** матеріальних цінностей за результатами інвентаризації.

Причини виникнення нестач визначає центральна інвентаризаційна комісія, яка оформляє відповідний протокол. Цей документ має бути затверджений керівником підприємства не пізніше ніж через п'ять днів після завершення інвентаризації. У протоколі можуть розглядатися такі питання: стан складських приміщень, дотримання вимог щодо зберігання та розміщення матеріальних ресурсів, результати перевірки, рекомендації з приводу списання нестач, їх перекриття лишками при пересортиці, списання в межах норм природного убутку, а також списання зіпсованого або пошкодженого майна.

Окремо можуть бути запропоновані заходи для запобігання подібним порушенням у майбутньому.

Для усунення першопричин, які призвели до порушень, виявлених під час інвентаризації, пропонується проводити перманентну інвентаризацію.

Перманентна інвентаризація - це безперервна система контролю за наявністю та рухом матеріальних цінностей, яка передбачає регулярне, систематичне проведення інвентаризаційних перевірок протягом усього звітного періоду, а не лише на певну дату.

Така інвентаризація проводиться частинами, поетапно, з охопленням усіх видів запасів у встановлені строки (наприклад, щомісяця, щокварталу або по групах матеріалів). У результаті протягом року підприємство отримує актуальні дані про фактичну наявність матеріалів без потреби зупиняти діяльність або чекати кінця року.

Перевагами перманентної інвентаризації є: постійний контроль за збереженням запасів; швидке виявлення нестач, надлишків і помилок; можливість оперативно вживати заходів щодо усунення порушень; підвищення точності облікових даних; менше навантаження порівняно з одноразовою повною інвентаризацією.

Однак така інвентаризація потребує чіткої організації та графіка перевірок, вимагає участі кваліфікованого персоналу протягом усього періоду. Крім того, ця процедура не замінює повну інвентаризацію, якщо вона обов'язкова (наприклад, при зміні матеріально відповідальної особи, перед складанням річної фінансової звітності тощо).

Перманентну інвентаризацію на складах можна проводити методом безповторного вибіркового контролю. Це означає, що з усієї сукупності матеріальних цінностей періодично відбирається певна їх частина для перевірки. Особливістю цього підходу на повністю або частково автоматизованих складах є вимога, щоб кожна одиниця зберігання, кожен ящик або місце розміщення щонайменше один раз на рік проходила обіг. При цьому всі ресурси, що більше не використовуються, можуть бути оперативно виявлені за допомогою

електронної системи обліку. Основна перевага такого методу полягає в тому, що інвентаризація проводиться без зупинки операцій з приймання та відпуску матеріалів, а також знижується трудомісткість перевірок і аналізу їх результатів завдяки використанню комп'ютерної техніки.

2.4. Особливості обліку виробничих запасів у зарубіжних країнах

В зарубіжних облікових системах термін «Запаси» розглядаються в різних нормативних документах.

«В США для бухгалтерського обліку запасів використовується FASB Accounting Standards Codification (ASC) 330 - Inventory. Цей стандарт розроблений Financial Accounting Standards Board (FASB) і є основним нормативним документом для обліку запасів у США» [11, С.142].

ASC 330 — Inventory регулює облік запасів та містить загальні положення щодо їх оцінки, визнання, а також розкриття інформації у фінансових звітах. Ключові аспекти, які регулюються цим стандартом:

1. *Оцінка запасів.* Запаси повинні бути оцінені за найнижчою з двох величин: собівартість (cost) або чистий реалізаційний дохід (net realizable value), тобто сума, яку очікується отримати від продажу запасів, з урахуванням витрат на їх реалізацію.
2. *Методи оцінки.* ASC 330 дозволяє підприємствам використовувати різні методи оцінки запасів (табл 2.4), такі як:
3. *Невизначеність у вартості.* Якщо запаси знецінюються, необхідно провести коригування їх вартості до чистого реалізаційного доходу. Це відображає реальну можливість їх продажу.

4. *Запаси в обробці і незавершене виробництво.* Для компаній, що займаються виробництвом, стандарт також охоплює оцінку незавершеного виробництва.

Таким чином, ASC 330 є основним джерелом для бухгалтерського обліку запасів в США, встановлюючи правила оцінки та обліку, які допомагають забезпечити точність та прозорість фінансових звітів.

У США запаси поділяються на: Raw Materials (Сировина), Work-in-Process – WIP (Незавершене виробництво), Finished Goods (Готова продукція).

Компанії зобов'язані у фінансовій звітності розкривати: метод оцінки запасів (FIFO, LIFO тощо), вартість запасів за категоріями (сировина, WIP, готова продукція), метод знецінення (якщо застосовується), вплив змін у методах (наприклад, перехід з LIFO на FIFO)

Таблиця 2.4

Методи оцінки виробничих запасів у США

Метод	Дозволено за US GAAP?	Примітка
1	2	3
FIFO (перший прийшов — перший пішов)	Так	Дуже поширений
LIFO (останній прийшов — перший пішов)	Так	Унікально дозволений у США
Average Cost (середньозважена собівартість)	Так	Часто використовується
Specific Identification	Так	Для унікальних/дорогих виробів
Standard Cost (нормативна собівартість)	Так (для управлінського обліку)	Потребує коригування до фактичної

«В Європейському Союзі облік запасів регулюється **Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 2 «Запаси»**, який є частиною **Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)**. МСФЗ є основною системою стандартів, що застосовується в країнах ЄС для підготовки фінансової звітності, включаючи питання, що стосуються обліку виробничих запасів» [11].

Так, термін «запаси» у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 2 та в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 9 має подібне значення, але є деякі особливості, що стосуються застосування та трактування цього терміну в різних системах.

МСБО 2 визначає запаси як активи, що утримуються для продажу в ході звичайної господарської діяльності, в процесі виробництва для такої реалізації або в формі матеріалів і поставок, що будуть спожиті для виготовлення товарів або послуг.

НП(С)БО 9 також визначає запаси як активи, що утримуються підприємством для продажу в процесі звичайної діяльності, в процесі виробництва, а також у вигляді матеріалів та запасних частин.

Узагальнюючи, можна сказати, що основні принципи і суть визначення запасів є подібними в обох системах. Відмінності можуть полягати у деталях, таких як підходи до оцінки запасів, їх обліку, а також в уточненнях щодо специфічних категорій запасів.

Загалом, обидва стандарти прагнуть відображати запаси як важливий елемент активів, який має бути чітко облікований і оцінений для правильного відображення фінансового стану підприємства. В табл. 2.5 відображено основні відмінності обліку запасів у різних системах.

Як бачимо основною відмінністю є те, що LIFO дозволено тільки у США. Метод популярний у періоди інфляції для зменшення податкового навантаження. В Україні (і за МСФЗ) — заборонено використовувати LIFO, бо він не відображає економічну реальність. Оцінка запасів на дату балансу в обох системах передбачає знецінення (але назви та підходи дещо відрізняються).

Аналіз обліку запасів в інших країнах засвідчив, що він мало чим відрізняється.

«У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання, у випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарні-матеріальні цінності. У Люксембурзі запаси оцінюються за найменшою величиною - за собівартістю

або за ринковою вартістю. У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації. В Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. Ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати із збереження запасів, включаючи податок з продажу, якщо вони не покриваються за рахунок бюджетного фінансування» [9, С.305].

Таблиця 2.5.

Порівняння обліку запасів у США, Україні і ЄС

Параметр	US GAAP (США)	НП(С)БО / МСФЗ (Україна)
1	2	3
Методи оцінки запасів	FIFO, LIFO, Average Cost, Specific ID	FIFO, середньозважена, ідентифікована собівартість
Метод LIFO	Дозволено	Заборонено (МСФЗ та НП(С)БО)
Оцінка на дату балансу	Lower of cost or market	Нижча з собівартості та чистої вартості реалізації
Наявність обліку відхилень	Можливий, переважно у внутрішньому обліку	В НП(С)БО можливий, особливо при нормативному методі
Категорії запасів у виробництві	Raw materials, WIP, Finished goods	Сировина, незавершене виробництво, готова продукція
Регламентація обліку запасів	Accounting Standards Codification (ASC 330)	НП(С)БО 9 «Запаси», МСФЗ 2 «Запаси»
Визнання витрат	Через COGS у звіті про прибутки	Через «Собівартість реалізованої продукції»
Звітність та розкриття	Розкриття методу, змін, LCM	Розкриття методу, категорій, знецінення

Облік виробничих запасів у Німеччині ведеться відповідно до:

- HGB (Handelsgesetzbuch) — Торговий кодекс Німеччини, який регулює національні стандарти бухгалтерського обліку.
- IFRS (МСФЗ) — для компаній, що звітують на міжнародному рівні або входять до складу груп.

Німецький облік характеризується високою консервативністю, точністю та суворим контролем за вартістю запасів.

Так само, як і в більшості країн, виділяють:

Rohstoffe — Сировина

Hilfsstoffe — Допоміжні матеріали

Betriebsstoffe — Експлуатаційні матеріали (наприклад, мастила)

Unfertige Erzeugnisse — Незавершене виробництво

Fertige Erzeugnisse — Готова продукція

У фінансовій звітності компанія повинна вказувати: метод оцінки запасів (оцінка вартості та обраний метод), поділ на категорії (Rohstoffe, WIP, Fertige Erzeugnisse), відомості про знецінення запасів.

Облік виробничих запасів у Великій Британії здійснюється відповідно до:

UK GAAP (Generally Accepted Accounting Practice in the UK) – для малого та середнього бізнесу (зокрема, стандарт **FRS 102**),

IFRS (Міжнародні стандарти фінансової звітності) – для великих компаній або публічних підприємств.

Ці стандарти базуються на МСФЗ 2 «Запаси», тому облік запасів у Великобританії схожий на той, що діє в Україні за МСФЗ, але має свої практичні особливості.

У звітності запаси зазвичай поділяються на:

Raw materials – Сировина

Work-in-progress (WIP) – Незавершене виробництво

Finished goods – Готова продукція

Іноді виділяють окремо Consumables (споживні матеріали)

Оцінка ведеться за нижчою з історичної собівартості та чистої вартості реалізації.

Компанії зобов'язані вказувати:

- Метод оцінки запасів (FIFO, average cost)
- Категорії запасів (raw materials, WIP, finished goods)
- Знецінення запасів та його обґрунтування
- Зміни методів, якщо були

Облік виробничих запасів у Франції має низку особливостей, що пов'язані як з національними стандартами (PCG — Plan Comptable Général), так і з міжнародними стандартами (IFRS) для компаній, що котируються на біржі.

Французький бухгалтерський облік дуже формалізований, централізований та детально врегульований законодавчо.

У Франції запаси поділяються за такими категоріями:

Matières premières (601) – Сировина

Autres approvisionnements (602) – Допоміжні матеріали

En-cours de production (WIP) (33X) – Незавершене виробництво

Produits finis (35X) – Готова продукція

Marchandises (37X) – Товари для перепродажу

Згідно з принципом обережності (principe de prudence), оцінка проводиться за нижчою з вартостей: історичною собівартістю або чистою вартістю реалізації (NRV).

Таким чином можна зробити висновок, що невеликими виключеннями облік виробничих запасів, в основному, співпадає в країнах ЄС, США і Україні.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ Й АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1 Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами

Одним з основних факторів, що визначає рівень прибутку, є наявність і ефективність використання виробничих запасів. Забезпечення підприємства необхідними ресурсами є ключовим для його стабільного функціонування та розвитку. В умовах сучасного господарювання матеріально-технічне забезпечення має виконувати такі завдання:

- своєчасно постачати підрозділи підприємства необхідними виробничими запасами відповідно до їх кількості та якості;
- покращувати використання запасів через зменшення оборотності оборотних засобів, максимальне використання вторинних ресурсів і виробничих відходів;
- проводити аналіз можливостей постачальників і якості їх продукції, а також замінювати неприбуткових або неконкурентних постачальників.

Процес підготовки та проведення аналізу матеріальних ресурсів включає п'ять етапів. На першому етапі визначаються мета та завдання аналізу. На другому етапі розробляється детальний план дій, календарний графік, розподіляються обов'язки між учасниками, і їм надаються конкретні завдання, що відповідають загальній меті. Також створюються схеми, методики, макети аналітичних таблиць, форм та інструкції для заповнення, а також визначаються способи графічного представлення результатів аналізу.

На третьому етапі здійснюється збір необхідної інформації, такої як статистичні дані, звітність, облікові дані, планові документи та результати спеціальних досліджень. Перевіряється їх достовірність та відповідність меті аналізу.

Четвертий етап полягає в аналітичній обробці зібраної інформації, де застосовуються спеціальні методи та техніки. Порівнюються показники та

визначається вплив різних факторів. Грукуються матеріальні ресурси, які найбільше впливають на діяльність підприємства.

На п'ятому етапі підсумовуються результати, визначаються резерви виробництва, формулюються пропозиції та обґрунтовується їх економічна доцільність, зокрема щодо впровадження нових технологій чи додаткових ресурсів.

Цілі аналізу ефективного використання матеріальних ресурсів полягають у визначенні ключових параметрів, які дозволяють отримати об'єктивну та точну оцінку наявності різних видів ресурсів на підприємстві. Це необхідно для оцінки його конкурентоспроможності, а також для аналізу ефективності управлінських рішень, пов'язаних із формуванням портфеля замовлень на матеріальні ресурси. Крім того, аналіз допомагає виявити резерви для покращення використання ресурсів та розробити заходи, спрямовані на їх мобілізацію.

Для досягнення поставлених цілей необхідно вирішити ряд завдань, серед яких:

1. Аналіз умов поставок виробничих запасів, термінів та обсягів, а також оцінка ефективності формування портфеля замовлень на ресурси відповідно до укладених договорів.
2. Визначення типу складських запасів, оцінка їх руху та структури споживання виробничих запасів за певний період і в динаміці.
3. Систематизація причин відхилення фактичних показників використання виробничих запасів від запланованих у звітний та попередні періоди.
4. Моделювання взаємозв'язку між обсягами виробництва і показниками матеріаломісткості, матеріаловіддачі та іншими факторними показниками.
5. Оцінка ефективності використання виробничих запасів через кількісну оцінку впливу факторів на відхилення в показниках матеріаломісткості та матеріаловіддачі.

6. Аналіз змін оптових цін на виробничі запаси, витрат на транспортування та заготівлю, а також норм витрачання матеріальних цінностей.

7. Визначення резервів для економії виробничих запасів.

8. Оцінка варіантів мобілізації цих резервів для підвищення ефективності використання виробничих запасів.

9. Розробка політики управління виробничими запасами.

Потреби підприємства виробничих запасах визначаються в плані матеріально-технічного постачання.

План складається за основними видами матеріалів і комплектуючих виробів як у натуральних, так і у вартісних показниках.

Розрахунок здійснюється шляхом множення прогресивної норми витрат матеріалів на виробництво одиниці виробу на плановий обсяг випуску кожного виду продукції.

«Потреба в матеріалах і комплектуючих výroбах для забезпечення виробничої програми визначається за формулою:

$$P_{\text{кв}} = \sum B_{\text{вi}} \times M_{\text{i}}, \quad (3.1)$$

де

$B_{\text{вi}}$ - річна норма випуску кожного виду продукції;

M_{i} - норма витрачання матеріалів на одиницю продукції;

n - кількість позицій в номенклатурі виробів» [8, С.367].

Окрім основних виробничих потреб, підприємства також визначають потребу в матеріальних ресурсах для:

- зміни залишків незавершеного виробництва;
- забезпечення кооперованих поставок;
- ремонтно-експлуатаційних потреб;
- виготовлення інструментів та технологічної оснастки;
- проведення дослідних робіт;
- освоєння випуску нових видів продукції;

- капітального будівництва;
- створення планових залишків матеріалів на кінець періоду;
- а також для покриття інших потреб підприємства.

Розрахуємо потребу на ТОВ «WEST ARTBUD» в окремих видах матеріалів, зокрема, в цементі (табл.3.1.).

Таблиця 3.1.

Потреба у деяких виробничих запасах на ТОВ «WEST ARTBUD»

Найменування матеріалу	Од. виміру	Виріб		Норма т	Потреба в матеріалах на виробі
		найменування	План випуску, шт.		
Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В)	т.	Блок 600х100х200 PG D500	600	0,07	42
Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В)	т	Блок 400х100х100 PG D400	480	0,06	28,8
Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В)	т	Блок 350х100х150 PG D300	150	0,05	7,5
Всього за маркою матеріалу	М. кв.	X	X	X	78,3
Арматура 10 мм А240С	т.	Блок 600х100х200 PG D500	600	0,015	9
Арматура 10 мм А240С	т.	Блок 400х100х100 PG D400	480	0,01	4,8
Арматура 10 мм А240С	т.	Блок 350х100х150 PG D300	150	0,008	1,2
Всього за маркою матеріалу	М. кв.	X	X	X	15

Аналіз даних показав, для виконання плану випуску блоків у 2024 р ТОВ «WEST ARTBUD» потрібно було 78,3 т Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В) і 15 т. Арматури 10 мм А240С

У процесі аналізу виконання плану матеріально-технічного постачання оцінюється забезпечення планових потреб матеріальними ресурсами.

Аналіз забезпеченості підприємства укладеними договорами представлено в табл. 3.2.

Як видно з табл. 3.2, підприємство, що аналізується уклало договорів на постачання Цементу М500 ПЦ/А-К (Ш-В) на 2,6 т менше планової потреби і було забезпечене договорами на 96,4 %; Арматурою 10 мм А240С було забезпечене на 113,3 %, яке було і виконане, що дозволило сформувати перехідні залишки(табл.3.3).

Таблиця 3.2

Забезпеченість ТОВ «WEST ARTBUD» цементом згідно укладених договорів у 2024 р.

Виробничі запаси	Залишок виробничих запасів на початок року, т	Планова потреба на виробництво, т.	Потреба з урахуванням залишків, т	Укладено договорів, т	Відхилення від плану, т (+/-)	Коефіцієнт забезпеченості договорами (гр. 5:гр.4), %	Фактично надійшло виробничих запасів, т.	Коефіцієнт виконання договорів (гр.8: гр. 5), %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В)	5,7	78,3	72,6	70,0	-2,6	96,4	68,0	97,1

Таблиця 3.3

Забезпеченість ТОВ «WEST ARTBUD» арматурою укладеним договорам у 2024 р.

Виробничі запаси	Залишок виробничих запасів на початок року, т.	Планова потреба на виробництво, т.	Потреба з урахуванням залишків, т	Укладено договорів, т	Відхилення від плану, т (+/-)	Коефіцієнт забезпеченості договорами (гр. 5:гр.4), %	Фактично надійшло матеріалів, т	Коефіцієнт виконання договорів (гр.8: гр. 5), %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Арматура 10 мм А240С	0,7	15,0	14,3	17	+2,0	113,3	17	100

У разі наявності кількох постачальників одного виду матеріалів доцільно здійснити аналіз виконання договірних зобов'язань кожним постачальником

окремо. Такий аналіз проводиться за аналогією з аналізом виконання договорів за асортиментом та в цілому по підприємству.

«Основними причинами невиконання плану матеріально-технічного постачання можуть бути несвоєчасне укладення господарських договорів з вини працівників відділу матеріально-технічного постачання, а також їх невиконання окремими постачальниками. Для реалізації виробничої програми важливо виконати план постачання матеріалів не тільки за обсягом, а й за асортиментом та структурою. Коефіцієнт асортиментності визначається відношенням суми, зарахованої у виконання плану за асортиментом до планової потреби підприємства. Аналіз виконання плану постачання за структурою виконують порівнянням запланованої питомої ваги окремих видів матеріалів» [24, С.117].

Для забезпечення стабільної та ефективної роботи підприємств особливу роль відіграє аналіз ритмічності надходження матеріальних ресурсів. Регулярність постачання матеріалів безпосередньо впливає на безперервність виробничого процесу, своєчасне виконання виробничих програм і дотримання планових показників. З метою виявлення відхилень та своєчасного реагування на можливі перебої у постачанні, аналіз ритмічності здійснюється за основними видами матеріалів у різних часових розрізах: за підсумками року, кварталу, місяця та декади. Такий підхід дозволяє оперативно оцінити динаміку надходження ресурсів і приймати обґрунтовані управлінські рішення для оптимізації процесів матеріально-технічного забезпечення. Коефіцієнт ритмічності визначають відношенням суми, зарахованої у виконання плану ритмічності постачання матеріальних ресурсів, до плану постачання. (табл.3.4.).

Як свідчать дані табл. 3.4, план ритмічності постачання Цементу М500 ПЦ/А-К (Ш-В) у 2024 р. виконано підприємством на 50 %, Арматури 10 мм А240С теж на 50%.

«Крім економічного аналізу своєчасності і повноти надходження матеріальних ресурсів на підприємство, працівники відділу матеріально-технічного постачання разом з працівниками відповідних служб здійснюють оперативний аналіз якості матеріалів в момент їх надходження на підприємство.

Джерелами такого аналізу є акти приймання матеріалів, рекламації на матеріальні ресурси, претензії до постачальників, акти про повний і частковий виробничий брак готової продукції з вини постачальників матеріальних ресурсів, стандарти, специфікації, паспорти і технічні умови на відповідні матеріальні ресурси, а також результати проведеного аналізу якості матеріальних ресурсів заводськими лабораторіями або бюро експертиз» [24, С.119] .

Таблиця 3.4

Ритмічність постачання ТОВ «WEST ARTBUD» деякими виробничими запасами у 2024 р.(умовний приклад)

	План постачання					Фактичне надходження					Зараховано у виконання плану ритмічності постачання					Коефіцієнт ритмічності, %
Квартал Запаси	I	II	III	IV	Всього за рік	I	II	III	IV	Всього за рік	I	II	III	IV	Всього за рік	
Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В) т	25	25	25	25	100	50	50	-	-	100	25	25	-	-	50	50
Арматура 10 мм А240С т	100	100	100	100	400	150	250	-	-	400	100	100	-	-	200	50

Під час аналізу якості матеріальних ресурсів першочергова увага приділяється оцінці сировини та основних матеріалів, які є базою для виготовлення продукції підприємства. Якість цих ресурсів має вирішальне значення для забезпечення високих споживчих властивостей кінцевого продукту та стабільності виробничого процесу. На наступному етапі аналізу проводиться виявлення причин відхилень від планових показників щодо повноти і своєчасності забезпечення підприємства якісними матеріальними ресурсами. Одночасно встановлюються особи або організації, відповідальні за виявлені порушення. За підсумками аналізу складаються відповідні претензії до винних сторін і приймаються заходи для усунення виявлених недоліків, що спрямовані на налагодження своєчасного постачання виробництва необхідними ресурсами високої якості.

З метою створення стабільних умов для безперебійної роботи виробничих підрозділів на складах підприємств формуються виробничі запаси матеріальних ресурсів. Керівники підприємств та їх об'єднань зобов'язані мати в розпорядженні оперативну інформацію щодо обсягів, структури та стану наявних запасів. Проведення регулярного аналізу матеріальних запасів дозволяє своєчасно коригувати їх розміри, попереджувати виникнення наднормативних залишків одних видів ресурсів та уникати дефіциту інших, що у підсумку забезпечує раціональне використання ресурсів і підвищення ефективності виробничої діяльності підприємства.

«На підприємстві з кожного виду матеріалів повинні бути визначені нормативи, у межах яких ці запаси можуть відхилятися від своєї максимальної величини (у день надходження чергової партії) до мінімальної (напередодні надходження наступної партії за планом). Оперативний аналіз запасів за номенклатурними номерами матеріальних ресурсів доцільно здійснювати тільки по сировині, основних і допоміжних матеріалах, які використовуються на виробництво продукції. Оперативний аналіз матеріалів, здебільшого призначених для обслуговування виробництва та управління, доцільно здійснювати по окремих групах. На кожному підприємстві треба виділити матеріальні ресурси, по яких недопустимі відхилення від норми запасу» [24, С.121].

Практичний досвід свідчить, що на багатьох підприємствах нормативи матеріальних ресурсів розробляються переважно у розрізі балансових статей, без деталізації за окремими видами матеріалів. При здійсненні аналізу проводиться порівняння нормативних показників за кожною балансовою статтею з фактичними залишками матеріальних ресурсів на складах. Однак така методика є вкрай трудомісткою, малоефективною з точки зору оперативності та часто не відображає реального стану забезпечення виробництва матеріалами.

Зокрема, відсутність відхилення від нормативу в рамках окремої балансової статті не гарантує фактичної збалансованості запасів за номенклатурою матеріалів. У подібних випадках нестача одних матеріалів може

бути прихована надлишком інших, що спотворює загальну картину забезпеченості підприємства ресурсами та ускладнює своєчасне прийняття управлінських рішень.

З огляду на це, для підвищення об'єктивності та точності оцінки стану матеріально-технічного забезпечення, нормативи матеріальних ресурсів необхідно формувати не лише в цілому по кожній балансовій статті, а й за окремими групами та видами матеріалів. Такий підхід дозволить своєчасно виявляти дефіцит чи надлишок окремих видів ресурсів, покращити планування постачання та оптимізувати управління виробничими запасами.

Нормативні показники по кожному виду матеріальних ресурсів фіксуються у відповідних картках складського обліку. Окрім основного нормативу, у картках також зазначаються встановлені максимальні та мінімальні рівні запасів для кожного виду матеріалів. Після кожного випадку надходження або відпуску матеріалів комірник зобов'язаний провести порівняння фактичного залишку з установленими нормативами мінімального та максимального рівнів.

У разі досягнення фактичним залишком одного з граничних рівнів - мінімального або максимального - комірник оперативно інформує відділ матеріально-технічного постачання шляхом складання сигнальної довідки. Така довідка може бути оформлена як у днях запасу матеріалів, так і в натуральних одиницях виміру (кілограми, метри, штуки тощо).

На основі отриманих сигнальних довідок працівники відділу постачання аналізують ситуацію, виявляють причини відхилень від встановлених норм і визначають відповідальних осіб. За результатами аналізу вживаються оперативні заходи щодо регулювання рівня складських запасів з метою недопущення наднормативних залишків або виникнення дефіциту.

Нормативи складських запасів можуть визначатися як у днях забезпечення виробничого процесу відповідним матеріалом, так і в абсолютних натуральних одиницях. Регулярний аналіз стану складських запасів здійснюється шляхом зіставлення фактичної наявності матеріалів із встановленими нормативами, що

дозволяє своєчасно коригувати обсяги постачання і підтримувати оптимальний рівень матеріально-технічного забезпечення підприємства.

«Фактичний складський запас матеріалів у днях визначається за формулою:

$$Зд = ЗМ/Дп, \quad (3.2)$$

де Зд - складський запас конкретного виду матеріалу в днях;

ЗМ - залишок конкретного виду матеріалу на складі в натуральних одиницях виміру;

Дп - денна потреба у цьому матеріалі» [8, С.369].

Проведемо за даними карток складського обліку аналіз наявності Цементу М500 ПЦ/А-К (Ш-В) на ТОВ «WEST ARTBUD» у 2024 р. (табл. 3.5.).

Для заповнення таблиці 3.6 розрахуємо денну потребу в матеріалах:

Цемент = $78,3 / 250$ (роб.днів) = 0,31;

Арматура = $15 / 250$ (роб.днів) = 0,06.

Таблиця 3.5

Наявність на складі Цементу М500 ПЦ/А-К (Ш-В) у 2024 р.

Матеріали (найменування, марка)	Цемент М500 ПЦ/А-К (Ш-В)	
Фактичний залишок станом на дату:	т	днів
01.01.2024	5,7	19 (5,7/0,31)
15.01.2024	2,7	9
17.02.2024	8,0	26
21.03.2024	6,2	20
21.04.2024	9,8	32
12.05.2024	10,5	34
12.06.2024	7,6	25
26.07.2024	5,0	16
06.08.2024	6,2	20
17.09.2024	7,9	26
23.10.2024	4,3	14
20.11.2024	8,7	28
18.12.2024	-	-

Як свідчать дані табл. 3.5, на початок 2024 р. на складі запас цементу становив 5,7 (або на 19 днів), в кінці періоду залишку практично не було, оскільки

підприємство недоуклало договорів на загальний обсяг 2,6 т, а укладені були виконані на 97,1%. Це призвело до того, що фактично з 18.12.2024 року підприємство вимушено простоювало.

Таблиця 3.6

Наявність на складі ТОВ «WEST ARTBUD» арматури у 2024 р.

Матеріали (найменування, марка)	Арматура	
	т.	днів
Фактичний залишок станом на дату:		
01.01.2024	0,7	12 (0,7/0,06)
15.01.2024	2,7	45
12.02.2024	1,0	17
18.03.2024	0,7	12
21.04.2024	2,1	35
09.05.2024	1,8	30
12.06.2024	0,9	15
26.07.2024	0,7	12
06.08.2024	1,8	30
17.09.2024	2,2	37
23.10.2024	0,6	10
22.11.2024	0,6	10
23.12.2024	1,0	17
01.01.2025	0,9	15

Аналіз таблиці 3.6 показує, що станом на 01.01.2025 року утворилися складські запаси арматури обсягом 0,9 т., або на 15 дні. Це пояснюється тим, що були заключні договора з надлишком 2 т. Однак, починаючи з 18.12 підприємство фактично простоювало через недовиконання плану постачання цементу.

3.2 Аналіз ефективності використання виробничих запасів

У більшості сфер економічної діяльності витрати на виробничі запаси становлять найбільшу частку в структурі собівартості виробленої продукції. Тому питання постійного зниження матеріаломісткості виробництва є одним із ключових критеріїв економічної ефективності підприємств. Незалежно від

форми власності або способу організації господарської діяльності, перед кожним підприємством стоїть завдання мінімізації витрат матеріальних ресурсів при збереженні або підвищенні якості продукції.

Аналіз ефективності використання виробничих запасів спрямований на виявлення динаміки змін швидкості обігу запасів за певний період, оцінку показників оборотності матеріалів та термінів їх зберігання. Мета такого аналізу — виявлення негативних тенденцій та чинників, які призводять до уповільнення обігу або необґрунтованого накопичення запасів, а також розробка заходів для ліквідації виявлених недоліків і використання внутрішніх резервів для підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності.

Якщо під час аналізу встановлено, що терміни обігу виробничих запасів збільшилися, що свідчить про тенденцію до зниження обсягів виробництва, виникає необхідність ухвалення рішень щодо скорочення обсягів надходження матеріальних ресурсів. Співвідношення між обсягами виробництва, реалізації продукції та рівнем матеріальних запасів є індивідуальним для кожного підприємства і визначається особливостями його комерційної діяльності та поставленими стратегічними цілями.

Проаналізуємо рівень ефективності використання виробничих запасів на прикладі ТОВ «WEST ARTBUD» та узагальнимо всі названі показники у таблиці (табл. 3.7).

Розрахувавши відповідні відхилення, вивчають їх причини, що, як правило, найбільше цікавлять керівників підприємства.

Дані табл. 3.7 свідчать, що у порівнянні з попереднім періодом матеріаломісткість зросла на 0,012 грн., а в порівнянні з плановим періодом зросла на 0,033 пункти, що є негативним моментом. З таблиці бачимо, що в періоді, який аналізується, мала місце економія матеріалів на суму 330,7 тис. грн. порівняно з минулим роком і 391,1 тис. грн. порівняно з плановим показником.

«Важливими показниками, що характеризують ефективність використання матеріальних ресурсів є показники оборотності матеріалів.

Коефіцієнт оборотності матеріалів розраховується як відношення виручки від реалізації за рік до середньорічної вартості виробничих запасів. Термін зберігання запасів є оберненим показником до попереднього. Він розраховується як відношення кількості днів у році до коефіцієнту оборотності» [36, С. 301].

Таблиця 3.7

Аналіз рівня ефективності використання матеріальних ресурсів

Показник	Попередній період 2023	Планові (нормативні) дані	Фактично 2024	Абсолютне відхилення (±)	
				від попереднього періоду	від планових (нормативних) даних
1	2	3	4	5	6
1 . Товарна продукція, тис. грн.(Без ПДВ)	7890	8100	8256	+366	+156
2. Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	5788	6200	6651	+863	+451
3. Залишок виробничих запасів на початок періоду, тис. грн.	349	300	566	+217	+256
4.Надходження виробничих запасів за період, тис. грн.	2108	2200	2467	+359	+267
5. Вибуття виробничих запасів за період, тис. грн.	2206	2100	2691	+485	+591
6. Залишок виробничих запасів на кінець періоду, тис. грн.	251	400	342	+91	-58
7. Матеріаломісткість товарної продукції, грн. (5/1)	0,280	0,259	0,326	+0,046	0,067
8. Матеріаловіддача, грн. (1/5)	3,58	3,86	3,07	+0,28	-0,79
9. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, % (5/2)	0,364	0,339	0,405	+0,041	+0,066
10. Оборотність матеріальних запасів, разів	26,3	23,1	18,2	-8,1	-4,9

11. Термін зберігання запасів, днів	9,5	10,8	13,7	+4,2	+2,9
-------------------------------------	-----	------	------	------	------

Матеріаломісткість - це економічний показник, який характеризує витрати матеріальних ресурсів на одиницю виробленої продукції. Вона відображає, скільки матеріалів (у грошовому або натуральному вимірі) витрачається на виготовлення одного виробу або надання послуги.

Іншими словами, матеріаломісткість показує ефективність використання матеріальних ресурсів у виробничому процесі: чим нижча матеріаломісткість, тим раціональніше підприємство витрачає сировину, матеріали та комплектуючі.

Матеріаловіддача — це економічний показник, який відображає ефективність використання матеріальних ресурсів у виробничому процесі. Він показує, яку кількість продукції (у вартісному або натуральному вимірі) отримано на одиницю витрачених матеріалів.

Іншими словами, матеріаловіддача показує результативність використання матеріальних ресурсів: чим вищий цей показник, тим більше продукції підприємство отримує з менших витрат матеріалів.

Аналіз свідчить, що матеріаловіддача збільшилась на 0,28 в порівнянні з минулим роком і знизилась на 0,79 пункти порівняно з плановими показниками. Питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції стосовно попереднього періоду зросла на 0,041 пункти або на 11,3%, відповідно ж до планових даних збільшилась на 0,066 або на 19,5 %. Це є негативним явищем. Ще одним негативним моментом є зниження оборотності запасів на 8,1 пункти порівняно з минулим періодом.

Проаналізуємо за даними балансу і звіту про фінансові результати за 2023 і 2024 р. показники оборотності матеріалів підприємства (табл. 3.8).

Середньорічну вартість матеріалів і активів знаходимо як середнє арифметичне їх вартості на початок і на кінець відповідного року. Коефіцієнт оборотності матеріалів і активів знаходимо як відношення виручки до середньорічної їх вартості, а період обороту - як відношення кількості днів у році до коефіцієнту оборотності.

Для розрахунку впливу факторів на зміну обсягу виручки від реалізації використаємо метод абсолютних різниць:

а) вплив зміни оборотності виробничих запасів $= (-8,1) \times 4890 \times 0,0613 = -2428$;

б) вплив зміни частки матеріалів у активах $= 18,2 \times (+0,0248) \times 4890 = 2187$;

в) вплив зміни середньорічної вартості активів $= 18,2 \times 0,0861 \times 386 = 604$;

Проведемо перевірку $-2428 + 2187 + 604 = 363$ (тис.грн.).

Отже, наші розрахунки правильні

Таблиця 3.8

Аналіз показників оборотності матеріалів на ТОВ «WEST ARTBUD» у 2023-2024 рр.

№ з/п	Показники	2023 р.	2024 р.	Відхилення	Темп росту, %
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації	7890	8256	+366	+4,6
2	Середньорічна вартість:				
	А) виробничих запасів	300,0	454,0	+154	+51,3
	Б) активів	4890	5276	+386	+7,9
3	Частка виробничих запасів у вартості активів, %	6,13	8,61	+2,48	+40,9
4	Коефіцієнт оборотності:				
	А) виробничих запасів	26,3	18,2	-8,1	-30,8
	Б) активів	1,61	1,56	-0,05	-3,1
5	Період обороту:				
	А) виробничих запасів днів	9,5	13,7	+4,2	+44,2
	Б) активів днів	155,3	160,3	+5	+3,2
6	Вплив факторів на зміну виручки:				
	А) зміни оборотності виробничих запасів	x	x	-2428	x
	Б) зміни частки виробничих запасів у активах	x	x	+2187	x
	В) зміни середньорічної вартості активів	x	x	+504	x

Як показують результати розрахунків та дані таблиці 3.8 , за 2023-2024 рр. показники оборотності матеріалів на ТОВ «WEST ARTBUD» погіршилися: коефіцієнт оборотності виробничих запасів зменшився з 26,3 до 18,2 разів на рік (на 30,8 %); зменшився і коефіцієнт оборотності усіх активів підприємства - з 1,61 до 1,56 (на 3,1 %). Період обороту виробничих запасів зріс з 9,5 до 13,7 днів, а період обороту активів - з 155,3 до 160,3 днів. Це свідчить про зниження ефективності використання активів в цілому і особливо матеріалів.

Зниження оборотності матеріалів на 8,1 пункти спричинило зменшення обсягу виручки від реалізації продукції на 2428 тис. грн. Водночас частка виробничих запасів у загальній вартості активів підприємства зросла з 6,13 до 8,61%, що сприяло збільшенню виручки на 2187 тис. грн. Зростання середньорічної вартості активів на 386 тис. грн. спричинило збільшення обсягу виручки від реалізації на 504 тис. грн.

Отже основним фактором, що спричинив зменшення обсягу реалізації продукції у 2023-2024 рр. було зниження оборотності матеріалів.

Підсумковим етапом аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання виступає оцінка резервів потенційного збільшення обсягів виробництва. При цьому враховуються тільки ті можливості скорочення витрат, що стосуються дефіцитних матеріалів, які стримували виробничий процес.

«На зростання обсягу виробництва продукції здебільшого впливають такі групи факторів предметів праці:

- 1) зміна у виконанні плану матеріально-технічного постачання (добуток різниці між фактичним і плановим надходженням матеріалів на планову матеріаловіддачу);

- 2) зміна залишків матеріалів на складі (добуток різниць між фактичною і запланованою зміною залишків матеріалів на складі за період, що аналізується, на заплановану матеріаловіддачу);

З) зміна матеріаловіддачі (добуток різниці між фактичною і запланованою матеріаловіддачею на фактичні витрати матеріалів на виробництво продукції)» [36, С.305].

На промислових підприємствах зниження матеріаломісткості дає змогу за рахунок зекономлених матеріалів виготовити додаткову кількість готової продукції. Це сприяє підвищенню фондівіддачі та зменшенню фондомісткості продукції без зміни обсягу основних і оборотних виробничих засобів. Зменшення матеріаломісткості досягається завдяки вдосконаленню технологічних конструктивних рішень і зменшенню вагових характеристик виробів, що в підсумку веде до зниження фондомісткості виробничих процесів. Матеріаломісткість, як показник ефективності використання сировини, може розглядатися як важливий елемент у системі показників результативності виробництва продукції.

«Резерв, як визначають більшість дослідників ефективності використання матеріальних ресурсів, – це недовикористані можливості зниження поточних і авансованих затрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів при даному рівні розвитку продуктивних сил і виробничих відносин» [36, С.308].

Для науково обґрунтованої організації процесу виявлення резервів суттєве значення має їх систематизація за стадіями відтворювального циклу (постачання, виробництво, збут продукції), а також за етапами створення і використання виробів (зокрема передвиробничою стадією, яка охоплює конструкторську та технологічну підготовку виробництва). Найбільш вагомою класифікаційною ознакою є резерви підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів. Ця група охоплює сукупність факторів, що визначають можливості економії різних видів матеріалів, і подається за окремими напрямками виробничої діяльності з метою окреслення шляхів раціоналізації витрат конкретних матеріалів.

За результатами проведеного дослідження нами було систематизовано основні резерви, що формуються в процесі господарської діяльності

підприємства та мають потенційний вплив на зниження рівня матеріаломісткості продукції:

- удосконалення технічного рівня виробничих процесів шляхом раціоналізації конструктивних рішень виробів, обґрунтованого вибору матеріалів та застосування взаємозамінних ресурсів;
- оптимізація виробничих технологій, зокрема впровадження безвідходних виробництв і мінімізація втрат, спричинених браком продукції;
- вдосконалення організаційних процесів виробництва і праці, що включає раціоналізацію використання матеріальних ресурсів і виробничих відходів, забезпечення своєчасного та повного постачання сировини й матеріалів необхідного асортименту, а також зменшення втрат при транспортуванні та зберіганні;
- удосконалення управлінських механізмів через створення системи прогресивних нормативів витрат основних і допоміжних матеріалів, оптимізацію розподілу матеріальних ресурсів між виробничими підрозділами відповідно до асортиментної структури продукції та підвищення ефективності їх використання.

3.3 Методика проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів

В умовах сучасної господарської діяльності суттєво зростають вимоги до функціонування служб аудиторського контролю, зокрема щодо виявлення резервів підвищення ефективності роботи підприємств, вирішення новітніх економічних завдань, а також сприяння управлінському апарату у виборі оптимальних варіантів господарської діяльності та здійсненні прогнозних розрахунків на перспективу.

З метою реалізації зазначених функцій необхідно відповідно реорганізувати структуру внутрішнього аудиту на підприємстві та забезпечити раціональне використання його організаційних форм.

Форми організації внутрішнього аудиту на підприємствах можуть суттєво варіюватися. Зокрема, на одних підприємствах створюються спеціалізовані відділи (служби) внутрішнього аудиту, на інших — виконання відповідних функцій покладається на окрему посадову особу, яка безпосередньо підпорядковується керівникові, а в окремих випадках ці завдання реалізуються ревізійною комісією. Водночас, незалежно від обраної організаційної форми, внутрішній аудит залишається невід'ємним елементом загальної системи внутрішнього контролю підприємства.

Основою ефективної організації внутрішнього аудиту на підприємстві є дотримання принципів, які визначають порядок і методи проведення аудиторських перевірок та взаємодії з іншими елементами внутрішньої системи контролю. Ключовими принципами організації процесу внутрішнього аудиту є:

1. Системність - процес внутрішнього аудиту має бути організований як суцільна і взаємопов'язана система, де кожен етап взаємодіє з іншими, що забезпечує комплексний підхід до виявлення та оцінки ризиків.
2. Комплексність - внутрішній аудит повинен охоплювати всі аспекти діяльності підприємства, включаючи фінансові, операційні та управлінські процеси, для виявлення слабких місць і потенційних резервів.
3. Планування процесу внутрішнього аудиту - для ефективності аудит повинен бути попередньо спланований, з чітким визначенням обсягів робіт, термінів та відповідальних осіб. Це дозволяє забезпечити систематичність і своєчасність перевірок.
4. Документування внутрішнього аудиту - всі етапи проведення аудиту, включаючи виявлені порушення, пропозиції та результати, мають бути належним чином задокументовані для подальшого аналізу та прийняття управлінських рішень.
5. Поінформованість керівництва - керівництво підприємства повинно бути належним чином поінформоване про результати внутрішнього аудиту, що дозволяє приймати обґрунтовані рішення щодо коригування діяльності та впровадження необхідних змін.

6. Звітність перед керівництвом - внутрішній аудит передбачає регулярне подання звітів перед керівництвом, що дозволяє забезпечити контроль за виконанням рекомендацій і виявлених недоліків у процесі діяльності підприємства.

Для проведення аудиторської перевірки обліку виробничих запасів та збору аудиторських доказів використовуються різноманітні аудиторські процедури, кожна з яких дозволяє забезпечити точність і достовірність перевірки. До основних процедур належать:

1. Фактична перевірка - це безпосереднє перевіряння наявності виробничих запасів шляхом їх фізичного огляду та порівняння з даними обліку. Ця процедура дозволяє підтвердити реальну кількість матеріальних цінностей.

2. Спостереження - процес спостереження за операціями та процесами, які відбуваються під час обліку та зберігання виробничих запасів. Це може включати спостереження за прийманням матеріалів на склад або за процесами їх обліку.

3. Арифметична перевірка - перевірка правильності арифметичних операцій у документації та облікових записах, щоб виявити можливі помилки або неточності у підрахунках кількості та вартості запасів.

4. Документальна перевірка - перевірка відповідності документів, що підтверджують операції з виробничими запасами (накладні, акти прийому, звіти про рух запасів), для встановлення достовірності інформації, що обліковується.

5. Зустрічна перевірка - перевірка даних з інших джерел, наприклад, за допомогою звірки облікових записів з іншими підприємствами або організаціями, щоб перевірити достовірність обліку запасів.

6. Опитування - метод збору інформації шляхом бесід з персоналом підприємства, відповідальним за облік та зберігання матеріальних цінностей, що дозволяє з'ясувати подробиці операцій та виявити можливі недоліки в обліку.

7. Обстеження - це перевірка стану та якості виробничих запасів, їх зберігання та умови зберігання, що може впливати на їх кількість та якість.

8. Аналітичні процедури - порівняння і аналіз даних, щоб оцінити, чи відповідають показники обліку запасів нормам та тенденціям, а також визначити можливі аномалії в процесах обліку.

9. Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво - перевірка того, як сировина та матеріали використовуються у виробничому процесі, що допомагає перевірити їх відповідність обліковим записам та виявити можливі відхилення.

На першому етапі аудиторської перевірки здійснюється огляд складів, виробничих цехів та інших приміщень для зберігання матеріальних ресурсів. У ході перевірки часто виявляються недоліки в організації зберігання матеріалів. Для цього перевіряються дотримання санітарних норм, коректність упаковки, забезпечення складів необхідними ваговими та вимірювальними приладами, а також стан охорони складських приміщень. Далі перевіряється, чи призначено відповідальних осіб за матеріальні ресурси та чи укладено договори про матеріальну відповідальність. Важливим етапом є перевірка документів, що знаходяться на складах: визначається, чи правильно і своєчасно оформляються документи при прийманні та видачі матеріалів, а також чи своєчасно ведуться записи в картках складського обліку.

«Внутрішній аудитор при виявленні в ході перевірки порушень і зловживань, повинен здійснити заходи по вилученню документів. Вилучення документів здійснюється у відповідності з нормативними документами. В першу чергу, вилучаються документи, які мають ознаки підчисток, виправлення, підробки підписів. При цьому у структурних підрозділах, які перевіряються, замість вилучених документів внутрішній аудитор залишає їх копії із зазначенням на звороті ким і коли вони були вилучені» [51, С.208].

Для належного збереження товарно-матеріальних цінностей важливими є правильна організація складського господарства, ефективний контроль за пропускною системою на підприємстві, а також наявність кваліфікованих кадрів у службах матеріально-технічного постачання та збуту продукції. Під час проведення аудиту необхідно перевірити, чи ведеться відповідна документація в

відділі кадрів щодо процесів підбору, прийому на роботу та звільнення осіб, відповідальних за матеріальні цінності, таких як завідувачі складами, експедитори та інші працівники.

«Як свідчить практика, основними причинами нестач і розкрадань товарно-матеріальних цінностей є: відсутність у ряді виробництв технічно обґрунтованих норм витрат сировини та матеріалів; списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами або заміна дорогої сировини більш дешевою без відображення цього у бухгалтерському обліку; застосування не виправдано високих норм природного збитку та виробничих витрат; приймання та відпуск матеріалів без зважування, обміру, перерахування і технічних випробувань якості; недостатня відповідальність посадових осіб за своєчасне і правильне складання первинної документації щодо витрат матеріалів; нечітка організація оперативного обліку руху вузлів та напівфабрикатів у виробничому процесі; незадовільний стан бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю» [5, С.108].

Нормування витрат матеріалів є важливим чинником для підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції. Перевірка обґрунтованості встановлених норм здійснюється через контрольний запуск сировини та матеріалів у виробничий процес. У разі потреби для визначення реальних витрат матеріальних ресурсів під час аудиту проводяться контрольні запуски матеріалів у виробництво. За результатами цих перевірок складається відповідний робочий документ аудитора, у якому зазначається кількість сировини, переданої у виробництво, використовувани технологічні режими та обладнання, а також кількість виготовленої продукції (вузлів, напівфабрикатів), отриманої з цієї сировини. Ці дані можуть бути використані для відновлення обліку витрат матеріалів. Відновлені дані необхідно порівняти з фактичними витратами окремих груп матеріалів, оцінити результат (економію чи перевитрату) і отримати пояснення від матеріально відповідальних осіб та посадових осіб з цих питань.

Невід'ємною складовою частиною контролю є забезпечення жорсткого лімітування відпуску матеріалів і сировини у виробничий процес. Ліміти визначаються на основі науково обґрунтованих норм витрат, враховуючи обсяг виробничої програми, а також залишки матеріалів, що не були витрачені на початку місяця. Для забезпечення збереження матеріальних цінностей і перевірки правильності облікових даних, під час аудиту обов'язково проводиться інвентаризація матеріалів та інших виробничих запасів. Це дозволяє підтвердити точність даних обліку і виявити можливі невідповідності або втрати.

Інвентаризація може проводитися як суцільним, так і вибіркоvim методом. Якщо обрана вибіркоva інвентаризація, рекомендується перевіряти кожне п'яте найменування цінностей відповідно до картотеки, але остаточний порядок перевірки визначає інвентаризаційна комісія. Інвентаризація здійснюється раптово і одночасно на всіх об'єктах з залученням фахівців, які мають глибокі знання технології обліку, збереження та використання матеріальних ресурсів, а також представників громадських організацій. Зазвичай інвентаризація матеріальних запасів проводиться відповідно до місця їх розташування в приміщенні.

«Товарно-матеріальні цінності, що надходять на підприємство під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами у присутності членів інвентаризаційної комісії та вносяться до окремого інвентаризаційного опису, в якому вказується, коли і від кого надійшли матеріали, дата і номер прибуткового документу, найменування, кількість, ціна і загальна сума цінностей. Товарно-матеріальні цінності, що належать іншим підприємствам і перебувають на відповідальному зберіганні, інвентаризуються одночасно з власними виробничими запасами. На ці цінності складається окремий інвентаризаційний опис, в якому робиться посилання на відповідні документи, що підтверджують прийняття цих цінностей на відповідальне зберігання» [5, С.78].

Під час інвентаризації аудитор повинен провести огляд приміщень, перевіrivши надійність заходів щодо збереження цінностей від можливих

крадіжок, пожеж і псування. Якщо виявлено недоліки в організації зберігання або в обліку матеріальних цінностей, ці порушення повинні бути зафіксовані в робочому документі аудитора. Для малоцінних і швидкозношуваних предметів, що стали непридатними, але ще не списані, комісія складає акти за встановленою формою, де вказуються термін їх експлуатації, причини непридатності та можливість використання цих предметів для інших господарських цілей. Для оцінки результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства складає порівняльні відомості, що відображають розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю матеріальних цінностей. За результатами цих відомостей визначаються наявні залишки або нестачі окремих матеріалів.

Після завершення інвентаризації аудитор повинен перевірити правильність її оформлення та коректність обробки інвентаризаційних відмінностей. Особливу увагу необхідно звернути на те, щоб вартість надлишків і нестач у порівняльних відомостях була вказана відповідно до їх оцінки в облікових регістрах. Далі слід перевірити правильність проведення записів залишків і нестач, що виникли через пересортицю. Взаємозалік надлишків і нестач через пересортицю можливий лише для матеріальних цінностей однакового найменування або схожих за виглядом, упакованих в однакову кількість в тій самій тарі, при умові, що надлишки і нестачі виникли протягом одного перевірного періоду у однієї й тієї ж матеріально відповідальної особи. У разі виявлення пересортиці матеріально-відповідальна особа повинна надати детальні пояснення.

Остаточні розбіжності між фактичною наявністю матеріальних цінностей та даними бухгалтерського обліку, виявлені під час інвентаризації, регулюються підприємством за наступним порядком:

- 1) Матеріальні цінності та інше майно, що виявились у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

- 2) Збитки від недостачі цінностей у межах затверджених норм списуються за рішенням керівництва на витрати виробництва. Норми природного збитку застосовуються лише у разі виявлення фактичних нестач,

після проведення заліку нестачі цінностей надлишками, що виникли внаслідок пересортиці. У випадку відсутності затверджених норм убуток вважається понаднормовою нестачею.

3) Понаднормові втрати та нестачі цінностей, коли винуватців не вдалося встановити або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки підприємства.

4) Інші понаднормові нестачі матеріальних цінностей, а також втрати від псування майна, відносяться на конкретних винних осіб, що несуть матеріальну відповідальність.

«Практика контрольної роботи свідчить, що найхарактернішими видами зловживань у складі операцій щодо придбання матеріальних цінностей є: приховування цінностей, які фактично надійшли, з метою їх привласнення; фіктивне оприбуткування матеріалів з метою привласнення грошових коштів, призначених для їх придбання; приховування матеріалів, що надійшли від постачальників по залізниці. Приховування матеріалів, які надійшли від постачальників по залізниці, може здійснюватися через: складання підроблених актів на нестачі вантажів; облік вантажів, які фактично надійшли, у складі матеріалів у дорозі; переадресування вантажів, що надходять на інші станції, з подальшим їх обліком у складі втрачених; списання цих вантажів з балансу на підставі відмови господарського суду в задоволенні позову до постачальників і до транспортних організацій, а також з причин закінчення строку позовної давності. Незаконне списання таких матеріалів виявляється в результаті зіставлення документів на вантажі, які не надійшли, з даними бухгалтерського обліку постачальників та рішеннями господарського суду про відмову в позовах на нестачі та ненадходження вантажів. При цьому можуть бути виявлені випадки необґрунтованості документів, що подаються в суд, а також свідоме порушення правил і строків подання позовів» [5, С.81] .

Під час переміщення матеріальних цінностей зі складу до комор виробничих підрозділів та у виробничий процес може виникати розбіжність у сумах, що є наслідком свідомих або випадкових помилок при таксуванні різних

примірників одного і того ж документа, яким оформлюється операція переміщення. Аудитор повинен здійснити перевірку правильності застосування методики внутрішніх облікових цін на підприємстві. Іноді аналітичні дані комп'ютерного обліку виявляють ситуації, коли на підприємстві обліковується певна кількість конкретного матеріалу, вартість якого становить нуль, або, навпаки, на підприємстві значиться певна сума матеріальних цінностей, але за даними обліку фактично відсутні фізичні одиниці цих ресурсів.

«Об'єктом особливої уваги під час перевірки мають бути факти відвантаження матеріалів за межі підприємства, їх реалізація своїм співробітникам чи комерційним структурам. Здійснюючи аналіз законності й доцільності реалізації виробничих запасів, аудитор повинен з'ясувати такі питання: кому і як часто реалізуються матеріали; які саме матеріали реалізуються (чи нема серед них гостродефіцитних); за якими цінами вони відпускаються (у порівнянні зі середньобіржовими цінами на ці матеріали на момент реалізації); чи сплачують покупці податок на додану вартість; чи додержуються принципу попередньої оплати при цьому» [51, С.264].

У фінансово-господарській практиці підприємств часто виникають порушення, що полягають у проведенні безтоварних операцій. Суть таких операцій полягає в тому, що за допомогою підроблених документів оформлюються неіснуючі операції з руху матеріальних цінностей, при цьому дотримуються встановлені правила їх оформлення. Безтоварні операції можуть бути як повністю, так і частково фіктивними, проте всі вони мають на меті розкрадання матеріальних цінностей або привласнення грошових коштів.

Як показує досвід аудиторської діяльності, найбільш поширеними порушеннями є:

- компенсація нестач у одному місці зберігання за рахунок надлишків у інших;
- оприбуткування виробничих запасів, які фактично не надійшли на підприємство, з метою привласнення коштів, виділених на їх придбання;

- списання фіктивно оприбуткованих виробничих запасів на витрати виробництва;
- завищення обсягів випуску продукції з метою фіктивного списання виробничих запасів;
- приховування нестач виробничих запасів під час проведення інвентаризації.

Ефективність виявлення безтоварних операцій значною мірою залежить від точного визначення ознак, які вказують на можливість їх здійснення. Такими ознаками можуть бути:

- невідповідність показників у різних примірниках одних і тих самих документів (товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур), що зберігаються у постачальника та одержувача продукції;
- відсутність платіжних доручень підприємства-покупця щодо оплати виробничих запасів;
- відсутність віз інвентаризаційної комісії на видаткових документах, доданих до останнього матеріального звіту перед проведенням інвентаризації;
- невідповідність даних у документах про рух виробничих запасів і транспортних документах;
- відсутність транспортних документів, що підтверджують перевезення відвантажених виробничих запасів, а також документів на нарахування заробітної плати за вантажно-розвантажувальні роботи.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження щодо обліку, аналізу й аудиту виробничих запасів були отримані такі результати:

1. Аналіз економічної літератури дозволяє узагальнити трактування виробничих запасів у такому формулюванні: «Виробничі запаси - це ресурси, що використовуються в процесі виробництва як об'єкти праці та повністю споживаються протягом одного операційного циклу, після чого їх вартість повністю включається до собівартості готової продукції». Оскільки різні види таких запасів мають різне функціональне призначення у виробничому процесі, потребують специфічних підходів до оцінки, визначення оптимальних обсягів закупівель, умов зберігання, вони згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку на поділяються такі категорії: сировина та матеріали; куплені напівфабрикати і комплектуючі; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали для сільського господарства; інші матеріали.

2. Роль класифікації виробничих запасів в управлінні підприємством є надзвичайно важливою, адже правильна організація обліку та контролю за запасами безпосередньо впливає на ефективність виробничої діяльності, фінансову стабільність та конкурентоспроможність підприємства. В роботі представлена пропонована класифікація за різними ознаками. Така класифікація допомагає швидко виявляти запаси, що втрачають актуальність, уникати втрат від зіпсованих або неходових матеріалів, своєчасно реалізовувати або списувати надлишкові запаси.

Науково-оґрунтована класифікація виробничих запасів повинна вирішувати такі завдання.

1. Оптимізація управління запасами.
2. Підвищення ефективності виробництва.
3. Полегшення контролю та обліку.
4. Підтримка прийняття управлінських рішень.

5. Формування фінансових показників.

6. Зниження ризиків.

3. Відділ матеріально-технічного постачання є важливою ланкою в забезпеченні стабільної роботи підприємства, оскільки відповідає за організацію закупівель і раціональне використання ресурсів.

Вважаємо, що його основними завданнями повинні бути:

- Планування потреб у матеріалах — визначення необхідних обсягів і строків постачання сировини, комплектуючих та інших ресурсів;
- Аналіз та оформлення закупівельних варіантів — пошук надійних постачальників, укладення угод, проведення тендерів;
- Контроль постачань — перевірка якості й кількості отриманих матеріалів;
- Організація логістики та зберігання — організація транспортування, створення належних умов зберігання, мінімізація втрат;
- Організація первинного обліку виробничих запасів — ведення документації щодо залишків, переміщення й списання матеріалів, складання відповідної звітності.

4. У сфері матеріально-технічного забезпечення рекомендується використовувати стандартну методику нормування виробничих запасів, яка дозволяє адаптуватися до особливостей споживання матеріалів, графіків поставок і умов роботи конкретного підприємства.

Основна перевага цієї методики — здатність враховувати не лише періодичність поставок, а й змінність у споживанні матеріалів під час виробництва. Вона ґрунтується на ретельному аналізі руху запасів, що базується на даних обліку фактичного надходження та витрат ресурсів. Завдяки цьому можна точніше визначати норми запасів, беручи до уваги сезонні зміни, планові зупинки виробництва та особливості продукції.

5. Головною метою обліку руху виробничих запасів є своєчасне та коректне документальне оформлення всіх операцій, пов'язаних із надходженням і використанням матеріальних ресурсів. Первинний облік має забезпечувати

необхідну інформацію не лише для ведення поточної та підсумкової звітності, а й для контролю та оперативного управління запасами.

Виробничі запаси можуть надходити на підприємство різними способами: через купівлю, обмін на інші активи, власне виробництво, внески до статутного капіталу або безоплатно. Найчастіше матеріальні ресурси надходять шляхом купівлі.

6. Раціональним підходом до обліку матеріальних ресурсів є ведення їх за договірними (купівельними) цінами, при цьому всі транспортно-заготівельні витрати, які згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» включаються до первісної вартості, обліковуються окремо — на аналітичному рахунку «Транспортно-заготівельні витрати». Такий підхід дозволяє уникнути необхідності додаткових розрахунків купівельних цін для кожної партії матеріалів, а також забезпечує точну і доступну інформацію щодо витрат на придбання, транспортування й підготовку матеріалів до використання. Це, у свою чергу, сприяє кращому контролю та аналізу витрат, а також спрощує ведення синтетичного та аналітичного обліку фактичної собівартості використаних і вибулих матеріалів.

7. Аналіз різних підходів до оцінки виробничих запасів при їх списанні показує, що метод ФІФО є одним із найефективніших для практичного застосування. Його основні переваги - простота використання, послідовність та об'єктивність. Цей метод унеможливорює маніпуляції з даними щодо вартості запасів, що, у свою чергу, мінімізує ризик штучного впливу на фінансові результати підприємства. Крім того, ФІФО дозволяє відображати у фінансовій звітності запаси за вартістю, наближеною до їхньої ринкової ціни. Найкраще він працює в умовах низької інфляції. Проте в умовах високої інфляції застосування ФІФО може призвести до завищення вартості запасів, заниження собівартості продукції та, відповідно, штучного завищення прибутку від реалізації.

8. Дослідження засвідчило, що система нормування перебуває в незадовільному стані. Це зумовлено відсутністю спеціалізованого підрозділу, який би відповідав за розробку та регулярне оновлення норм витрат матеріалів з урахуванням сучасних досягнень науки і техніки. Без впорядкованого підходу до

нормування матеріальних запасів і ресурсів неможливо ефективно управляти ними. Нормативна база потребує адаптації до сучасних умов господарювання, орієнтованих на мінімізацію витрат і раціональне використання ресурсів.

На сьогодні питання формування і підтримки актуальних норм витрат матеріалів залишається невирішеним як з наукового, так і з організаційного та економічного погляду. Для ефективного управління необхідна структурована система нормативної інформації, яка охоплює різні етапи виробництва, терміни дії норм, рівні управління тощо. Крім того, слід забезпечити доступ до даних про використання матеріалів у розрізі підрозділів і навіть окремих працівників.

Вирішити проблему створення добре відпрацьованого і функціонуючого нормативного господарства можна тільки за допомогою нормативного бюро, яке б підпорядковувалось безпосередньо головному інженеру чи головному економісту.

9. Поняття «запаси» трактується по-різному в різних країнах. В Україні запаси розглядаються як активи, що використовуються у виробництві, наданні послуг або перепродажі впродовж короткого періоду. У США ж запаси — це активи, призначені для реалізації протягом одного звичайного операційного циклу або для використання в одному виробничому циклі.

У нормативних документах Німеччини точне визначення терміну "запаси" не подається, проте під ними маються на увазі ресурси для короткострокового використання або продажу. У Великобританії поняття запасів визначається подібно до стандартів США, але з лінгвістичними відмінностями: в американській термінології використовують слово «inventory», тоді як у британській — «stock».

Відповідно до МСБО 2 «Запаси», під цим терміном розуміють активи, що використовуються в ході звичайної діяльності: у виробництві, для продажу або у вигляді матеріалів, необхідних для надання послуг. У міжнародній практиці, зокрема на торговельних підприємствах, більшість запасів становлять товари, які не потребують додаткової обробки перед реалізацією.

10. Аналіз засвідчив, що на досліджуваному підприємстві у порівнянні з попереднім періодом матеріаломісткість зросла на 0,012 грн., а в порівнянні з плановим періодом зросла на 0,033 пункти, що є негативним моментом.

Матеріаломісткість - це економічний показник, який характеризує витрати матеріальних ресурсів на одиницю виробленої продукції. Вона відображає, скільки матеріалів (у грошовому або натуральному вимірі) витрачається на виготовлення одного виробу або надання послуги.

Матеріаловіддача — це економічний показник, який відображає ефективність використання матеріальних ресурсів у виробничому процесі. Він показує, яку кількість продукції (у вартісному або натуральному вимірі) отримано на одиницю витрачених матеріалів.

Аналіз свідчить, що матеріаловіддача збільшилась на 0,28 в порівнянні з минулим роком і знизилась на 0,79 пункти порівняно з плановими показниками. Питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції стосовно попереднього періоду зросла на 0,041 пункти або на 11,3%, відповідно ж до планових даних збільшилась на 0,066 або на 19,5 %. Це є негативним явищем. Ще одним негативним моментом є зниження оборотності запасів на 8,1 пункти порівняно з минулим періодом.

Як показують результати розрахунків за 2023-2024 рр. показники оборотності матеріалів на ТОВ «WEST ARTBUD» погіршилися: коефіцієнт оборотності виробничих запасів зменшився з 26,3 до 18,2 разів на рік (на 30,8 %); зменшився і коефіцієнт оборотності усіх активів підприємства - з 1,61 до 1,56 (на 3,1 %). Період обороту виробничих запасів зріс з 9,5 до 13,7 днів, а період обороту активів - з 155,3 до 160,3 днів. Це свідчить про зниження ефективності використання активів в цілому і особливо матеріалів.

Зниження оборотності матеріалів на 8,1 пункти спричинило зменшення обсягу виручки від реалізації продукції на 2428 тис. грн. Водночас частка виробничих запасів у загальній вартості активів підприємства зросла з 6,13 до 8,61%, що сприяло збільшенню виручки на 2187 тис. грн. Зростання

середньорічної вартості активів на 386 тис. грн. спричинило збільшення обсягу виручки від реалізації на 504 тис. грн.

Отже основним фактором, що спричинив зменшення обсягу реалізації продукції у 2023-2024 рр. було зниження оборотності матеріалів.

У ході дослідження було узагальнено ключові внутрішні резерви підприємства, які можуть сприяти зниженню матеріаломісткості продукції за рахунок підвищення ефективності використання ресурсів. Вважаємо, що такими резервами є:

- покращення технічного рівня виробництва шляхом вдосконалення конструкцій виробів, раціонального вибору матеріалів і впровадження взаємозамінних ресурсів;
- оптимізація технологічних процесів, зокрема впровадження безвідходного виробництва та зменшення втрат, спричинених браком;
- поліпшення організації виробництва й трудових процесів: раціональне використання матеріалів та відходів, своєчасне постачання необхідної сировини та зменшення втрат під час транспортування й зберігання;
- вдосконалення системи управління через розробку сучасних норм витрат матеріалів, ефективний розподіл ресурсів між цехами з урахуванням виробничої спеціалізації та підвищення загальної продуктивності їх використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабенко Л.В., Васильєва В.Г., Коновалова О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління виробничими запасами. Економічний простір. 2021. № 166. С. 90–96. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/166-16>
2. Балабанова Л.В. Германчук А.Н. Логістика: підручник. Львів: «Магнолія 2006», 2024. 368 с.
3. Безугла Л.С. Логістика : навч. посіб. [для здобувачів закладів вищої освіти] / Л.С. Безугла, Н.І. Юрченко, Т.В. Ільченко, І.М. Пальчик, Д.В. Воловик та ін. ДДАЕУ. Дніпро: Пороги, 2021. 252 с. URL: <http://dspace.dsau.dp.ua/jspui/handle/123456789/4959>
4. Бондаренко Н., Фелонюк О. Організація складського обліку виробничих запасів на підприємстві. Облік і фінанси. 2021. № 2(92). С. 11–18. URL: <https://afj.org.ua/pdf/825-organizaciya-skladskogo-obliku-virobnichih-zapasiv-na-pidpriemstvi.pdf>
5. Брадул О.М. Аудит: підручник (у двох частинах) / О.М.Брадул, В.А. Шепелюк, С.Б. Іліна, М.О.Юнацький, А.П.Хорошенюк та інші, 4-те вид. доп. і перероб. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
6. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. К.: Ника-Центр, 1999. 528с.
7. Бондаренко О.С. Методологічні основи управління оборотними активами підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. №4. С. 40-44.
8. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2007. 704 с.
9. Бутинець Ф., Горецька Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Житомир: Рута, 2003. 544с.
10. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр навчальної і практичної літератури, 2019. 520 с.
11. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посібник. 3-тє вид. Львів. Магнолія. 2018. С. 744.

12. Воронко О.С., Штепа Н.П. Економічний аналіз : навч. посібник. Львів, «Новий Світ - 2000». 2012. С. 278.
13. Гавриленко В., Чиж В., Доценко Т. Управління виробничими запасами підприємства у забезпеченні беззбиткової діяльності. Формування компетентностей обдарованої особистості в системі позашкільної та вищої освіти. 2023. № 1. С. 153–164. DOI: <https://doi.org/10.18372/2786-823.1.17490>.
14. Ганас Л. Принципи управління виробничими запасами. URL: <https://ena.lpnu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/15a856a2-d091-489e-b5b2-0d91f5f3ca57/content>
15. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [практ. посіб.]. К.: Лібра, 2001. 840с.
16. Гончаров Ю.В., Кравченко В.І. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. № 1. С. 50–53.
17. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. 2-е вид., перероб. і доп. К.: «Центр учбової літератури», 2019. 424 с.
18. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон*. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
19. Жидєєва Л. І., Колісник О.П. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою) : навч. посіб. Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь : УДФСУ, 2020. 178 с.
20. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та вітчизняними стандартами. URL: <http://www.pidruchniki.ws>
21. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві. Тернопіль: Екон.думка, 2006. 236 с.
22. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996- XIV URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
23. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та

організацій № 291 від 30.11.1999р. (zareestrovano v Ministerstvi yustitsii Ukrainy za № 893/4186 від 21.12.1999р.), із наступними змінами і доповненнями.
URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

24. Кіндрацька Г.І. Аналіз господарської діяльності. Львівської політехніки. 2019. 320 с.

25. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 93-105.

26. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підручник; 4-е вид. доп. та перероб./ Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, П.Н.Денчук [та ін.]. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. 490 с.

27. Левиновська Л.В. Управління матеріальними ресурсами: навч. посібник Житомир: ЖІТІ, 1999. 200с.

28. Ловська І.Д. Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конвенційності. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2012. № 4(62). С. 137–139

29. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Наукові праці. Економіка*. 2012. Вип. 177. Т. 189. С. 67–71

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (МСБО 2)
URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

32. Пеняк Ю.С., Рудь О.О. Актуальні проблеми управління виробничими запасами в умовах воєнного стану в Україні. Сучасний стан, проблем та перспективи розвитку бізнесу, фінансово-кредитних та облікових систем: Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2022. С. 172–175

33. Пилипів Н.І., Борисовський М.І. Особливості класифікації запасів на целюлозно-паперових підприємствах. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 2(29). С. 138–161.

34. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88–101

35. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

36. Прокопенко І.Ф., Гнанін В.І. Методика і методологія економічного аналізу: К.:ЦУЛ, 2008. 430 с.

37. Пшенична А.Ж. Аудит. К.:ЦУЛ, 2008. 320 с.

38. Роєва О.С. Проблемні питання визначення економічної сутності виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2017. Т. 27. № 1. С. 224–229

39. Рубан Л.О., Козел М.А. Формування та оптимізація виробничих запасів у логістичній системі. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 34. С. 313–318.

40. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.:КНЕУ, 2000. 578 с.

41. Степаненко О.І. Обліковий аспект побудови класифікації виробничих запасів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2020. Вип. 30. С. 166–171.

42. Слав'юк Р.А. Фінанси підприємств: навч. посіб. Луцьк: Ред.-вид. відд. «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2001. 460с.

43. Сумець О. М. Виробнича логістика : навч. посібник / О.М. Сумець, І.О. Кононов, О.С. Огієнко, О.С. Телепнєва, В.А. Янковська. Харків : ТОВ «Пром-Арт», 2021. 120 с.

44. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету Серія: Економічні науки*. Житомир: ЖДТУ, 2021. № 2(32). С. 187-195.

45. Талайло О.О., Чернікова Є.Г. Особливості організації обліку запасів за міжнародними та національними стандартами
URL:http://www.rusnauka.com/21_DSN_2013/Economics/7_141684.doc.htm.

46. Трусова Н. В. , Терещенко М. А. Фінансовий аналіз підприємства: методика та практика. Мелітополь та інші: Мелітоп. Міськ. друк., 2019. 272 с.
47. Федорова В.О., Блага В.В. Логістика: навчальний посібник. Х.: ФОП Бровін О.В., 2019. 153 с.
48. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств. К.: МАУП, 2004. 328 с.
49. Фінансовий менеджмент: підручник. За заг. ред. Поддєрьогіна А. М. Київ : КНЕУ, 2017. 534 с.
50. Шпирко О.М., Семенова С.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання : монографія. Київ : ВД «Артек», 2018. 239 с.
51. Янчева Л.М. Аудит. / Л. М.Янчева, З. О.Макеєва, А. О.Баранова, І. В.Янчева, А. І.Кашперська та інші К. : «Знання», 2009. 335 с.