

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА
ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

**(на матеріалах Приватного акціонерного товариства «Буковинапродукт»,
с. Кам'яна, Чернівецького району, Чернівецької області)**

Студентки 2 курсу заочної форми
навчання спеціальності 071
«Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Кручко
Ліна
Орестівна

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Маначинська
Юлія
Анатоліївна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	7
1.1. Виробничі запаси, їх економічний зміст, класифікація і місце в загальній системі обліку та управління.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу надходження та використання виробничих запасів.....	12
Висновки за розділом 1.....	16
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	18
2.1. Організація обліку надходження і використання виробничих запасів	18
2.2. Фінансовий облік операцій з виробничими запасами.....	25
2.3. Облік виробничих запасів в управлінні підприємством.....	32
Висновки за розділом 2.....	40
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	44
3.1. Оцінка ефективності виробничих запасів на підприємстві.....	44
3.2. Удосконалення обліку виробничих запасів та ефективності їх використання за умов застосування цифрових систем і технологій.....	53
Висновки за розділом 3.....	58
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	67
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Консервна промисловість є одним із провідних секторів переробної промисловості національної економіки. Обсяги реалізованих харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів у загальному обсязі реалізованої продукції переробних підприємств коливалися за останні десять років від 16,6% до 22,4% [1]. Повномасштабна російсько-українська війна змінила усе. Окупація великої кількості українських територій, проблеми з логістикою створили і продовжують створювати дефіцит сировини та інших виробничих запасів, а, отже, загрожують стабільній роботі консервних заводів. З іншого боку, саме війна збільшила потребу українців в продуктах тривалого зберігання, зокрема, м'ясних та плодоовочевих консервів. Консервація входить в обов'язковий продуктовий запас українців під час воєнного стану, так само як крупи, сіль, мед, сухе молоко тощо. Тому безперебійна робота консервних заводів є необхідністю для виживання країни в цій жахливій війні, для забезпечення продовольчої безпеки держави.

Оскільки своєчасне надходження і використання виробничих запасів на підприємствах є необхідною умовою безперервного та прибуткового виробництва, тому питання обліку і аналізу виробничих запасів досліджувало багато вітчизняних науковців. Серед них Ф.Ф. Бутинець, Л. В. Бурдейна, Н.І. Коваль, Н. Кудлаєва, І. Я. Максименко, А. С. Марина, О.С. Роева, Н. Л. Правдюк, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, Н. Б. Токар та багато інших. Результати дослідження свідчать, що зазначеними науковцями глибоко розроблені теоретичні та практичні засади організації обліку і аналізу виробничих запасів. Однак, ті проблеми, з якими зіштовхнулись підприємства переробної промисловості з постачанням сировини, тари і тарних матеріалів, запасних частин та інших виробничих запасів під час російської агресії, викликають необхідність досліджувати їх, розробляти рекомендації для покращення обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами на підприємствах переробної промисловості, зокрема, консервної.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є узагальнення і поглиблення теоретико-методичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку і аналізу виробничих запасів та оцінка ефективності їх використання на підприємстві.

Мета дослідження визначила основні завдання, спрямовані на її досягнення:

узагальнити теоретичні підходи до визначення економічного змісту категорії «виробничі запаси»;

розглянути нормативно-правову базу обліку і аналізу виробничих запасів на підприємстві;

висвітлити методичні підходи до організації обліку виробничих запасів на підприємстві Приватному акціонерному товаристві (ПрАТ) «Буковинапродукт» у Чернівецькій області;

розкрити особливості фінансового обліку виробничих витрат на досліджуваному підприємстві та відображення їх у фінансовій звітності;

розкрити особливості управлінського обліку виробничих запасів підприємства;

проаналізувати виробничі запаси досліджуваного підприємства за 2020-2022 рр., оцінити ефективність їх використання та запропонувати шляхи удосконалення аналітичного забезпечення ефективності діяльності підприємства;

розробити напрями удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт».

Об'єктом дослідження є процеси надходження та використання виробничих запасів на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт» в с. Кам'яна, Чернівецького району, Чернівецькій області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку і аналізу виробничих запасів на підприємстві.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження стали класичні положення ринкової економічної теорії, фундаментальні праці вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері обліку і аналізу виробничих запасів на підприємстві

консервної промисловості, законодавчі та нормативно-правові акти України з питань обліку і аналізу виробничих запасів, оцінки ефективності їх використання на підприємств.

Під час написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались такі методи наукового дослідження:

емпіричний (спостереження за діяльністю служби матеріально-технічного забезпечення ПрАТ «Буковинапродукт»; порівняння діючої практики обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві із загальноприйнятими способами ведення обліку виробничих запасів; співбесіда з працівниками бухгалтерії підприємства);

експериментально-теоретичний (аналіз структури виробничих запасів, узагальнюючих та індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві).

Інформаційною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, праці класиків економічної теорії, офіційні статистичні матеріали, облікова та звітна інформація підприємства ПрАТ «Буковинапродукт», матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві, інтернет-ресурси тощо.

Наукова новизна. Новизна наукових результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу виробничих запасів на підприємстві. Зокрема, удосконалено:

систему аналітичних рахунків обліку сировини й матеріалів: 20101 «Основна сировина», 20102 «Додаткова сировина», 20103 «Допоміжні матеріали», 20104 «Зворотні відходи»;

систему аналітичних рахунків палива: 20301 «Рідке паливо» – для обліку бензину, дизпалива, 20302 «Паливо-мастильні матеріали для обліку машинного масла, тосолу і т.п., 20303 «Тверде паливо» – для обліку вугілля, дров і т.п;

систему аналітичних рахунків тари і тарних матеріалів 20401 «Тара одноразового користування», 20402 «Тара багаторазового користування».

Отримало подальшого розвитку:

категорійно-понятійний апарат бухгалтерського обліку виробничих запасів шляхом обґрунтування фундаментальних теоретико-методичних і прикладних організаційно-управлінських аспектів витрат на виробництво та реалізацію продукції на консервному заводі як об'єкта обліку;

проблеми автоматизації обліку виробничих запасів на консервному заводі.

Сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія для України 8.3» для автоматизації первинного і зведеного обліку виробничих запасів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати теоретично обґрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку виробничих запасів на підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені в роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають напрями підвищення ефективності його діяльності. Розроблені практичні рекомендації можуть бути використані керівництвом підприємства.

Апробація результатів дослідження. За темою дослідження опубліковано статтю на тему «Виробничі запаси підприємств консервної промисловості: обліково-аналітичний аспект». Збірник студентських праць. Випуск (грудень, 2023). Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2023, (0,2 друк. арк.).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 66 сторінок, містить 18 таблиць, 15 рисунків, додатки, список використаних джерел налічує 56 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1 Виробничі запаси, їх економічний зміст, класифікація і місце в загальній системі обліку та управління

Для успішного ведення бізнесу на виробничому підприємстві потрібна достатня кількість наявних запасів. Виробничі запаси характеризуються не тільки обсягом, структурою, але й ліквідністю. Виробничі запаси це оборотні активи, активи це те, що приносить користь підприємству. З іншого боку виробничі запаси це кошти, які могли бути використані на інші потреби.

Ефективне управління виробничими запасами передбачає контроль за їх раціональним надходженням і використанням. При цьому потрібно контролювати та вдосконалювати процес організації обліку на кожній ділянці обліку запасів для отримання достовірної інформації про надходження, використання, внутрішнє переміщення запасів, дотримання норм та встановлених лімітів на підприємстві [2]. Зрозуміло, що раціональне використання запасів призведе до зниження собівартості виготовленої промислової продукції, а отже і ціни, що приведе до збільшення прибутку підприємства.

Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів на підприємствах консервної промисловості є: раціональна організація складського господарства; розробка номенклатури запасів; наявність інструкції з обліку виробничих запасів; правильне групування, класифікація запасів; розробка норм витрачання запасів [3]. Отже, виробничі запаси є матеріальною основою процесу виробництва на підприємстві. Правильна організація обліку зберігання і використання виробничих запасів є умовою стабільного та прибуткового будь-якого переробного виробництва

При дослідженні поняття «виробничі запаси» та їх правильного розмежування на групи науковці керуються національними та міжнародними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які регулюють дану ділянку обліку на законодавчому рівні в нашій державі й за кордоном.

Поняття «виробничі запаси» звернемось до наукової літератури, де зустрічається багато різних понять вчених, економістів, пов'язаних із запасами. Проте слід врахувати, що кожне із них має власне тлумачення й несе суб'єктивний характер. Аналіз різних трактувань і тлумачень виробничих запасів показав, що це трактування є дуже різноманітним.

Так, у науковому аспекті часто застосовується поняття «виробничі запаси», замінене поняттям:

«частина матеріальних ресурсів»;

«предмети праці у виробничому та іншому господарських процесах»;

«сукупність всіх матеріалів, які має підприємство»;

«частина оборотних засобів підприємства»;

«складські запаси підприємства»;

«матеріальні активи»

Різні підходи до тлумачення поняття «виробничі запаси» з точки зору вітчизняних науковців згруповані й подані в табл. А1, Додаток А.

Попри різноманітність наведених визначень, кожне трактування доповнює одне одного. Отже, вважаємо, що виробничі запаси —це узагальнене поняття, яке включає в себе і матеріальні ресурси, і предмети праці, і засоби праці, і предмети споживання, і товари. Тобто категорія запаси тісно пов'язана з вище переліченими складовими, між ними існує певний зв'язок.

Ефективна організація обліку запасів потребує економічно обґрунтованої їх класифікації. Класифікація запасів необхідна для ведення аналітичного обліку, для правильної організації складського господарства, а також для нормування, планування, обліку, аналізу й управління запасами на підприємстві.

Визначимо класифікаційні ознаки запасів, які подано в законодавчо-нормативних документах — МСБО 2 [12] та НП(С)БО 9 [13] та в табл. В1 у Додатку В.

Так, в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [12] наведено загальну класифікацію запасів без окремої деталізації складових. Що стосується національних стандартів, то НП(С)БО 9 [13] розширює класифікаційні ознаки категорії «запаси» й доповнює список такими позиціями, як МШП та поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства. На нашу думку, така ситуація пояснюється тим, що міжнародні стандарти обліку не враховують специфіки обліку окремо взятої країни.

Пропонуємо, за результатами проведеного аналізу, узагальнену класифікацію запасів для потреб управління, яка враховує ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення. Запропоновано класифікацію запасів, що є авторською розробкою, представлено на рис. В1.

Наведемо визначення виробничих запасів з точки зору управління їх використання. М.С. Пушкар під виробничими запасами розуміє «запаси засобів виробництва, які знаходяться в складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму» [14, с.74].

Р.Б. Чейз, Еквілайн Н.Дж. та Р.Ф. Якобс розглядали виробничий запас як «запас якого-небудь ресурсу або предметів, що використовуються в організації». Також поділяли виробничі запаси на «сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво» [15, с.469]. Були спроби розглядати «виробничі запаси» як засоби виробництва, які надійшли на склади підприємства, але ще не залучені у виробничий процес. До прикладу, Т. Омеляненко під матеріально-виробничими запасами розуміє «резерв матеріальних цінностей підприємства» [16, с.556].

В енциклопедичній літературі також розглядалось поняття «виробничі запаси». Наприклад, виробничі запаси – це матеріальні запаси, наприклад,

запаси матеріальних цінностей – це готова продукція, сировина, матеріали, паливо,

запасні частини, інструмент, власні та купівельні напівфабрикати, незавершене виробництво, тара, які на певний момент є на підприємствах, складах [17, с.583].

Виробничі запаси як товарно-матеріальні запаси (або матеріально-виробничі) визначалось рядом вітчизняних науковців. Наприклад, «товари, які були куплені підприємством і зберігаються на складі для наступної реалізації; готова продукція, напівфабрикати та незавершене виробництво; різні матеріали, що зберігаються на складі і призначені для переробки в процесі виробництва або для забезпечення виробничого процесу» [18, с.81].

Найбільш цитоване визначення виробничих запасів, яке сформулював Ф.Ф. Бутинець. На його думку, виробничі запаси являють собою:

- а) сукупність всіх матеріалів, які має підприємство;
- б) придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві;
- в) частина оборотних засобів на підприємстві, ще не залучених до процесу виробництва і таких, що не надійшли на робочі місця;
- г) матеріальні елементи виробництва, які одноразово та повністю переносять свою вартість на новостворений продукт» [19, с.68].

Ряд авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво [20]. Наприклад, Миронова Ю.Ю., Калініченко Н.О., Кривогуз А.О. вважають, що малоцінні швидкозношувані предмети являють собою особливу групу оборотних коштів, які призначені для багаторазової участі в процесі виробництва. При чому вони мають якості, які характерні для основних засобів, тобто постійно зношуються і зберігають природну (речову) форму, переносять свою вартість на виготовлену продукцію поступово. В той же час способи підготовки, порядок закупок і придбання, використання у виробництві

обумовлюють ведення обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів аналогічно діючим правилам обліку матеріальних цінностей. Тому під обліком матеріальних цінностей, зазвичай, розуміють облік матеріалів, малоцінних швидкозношуваних предметів [21, с.178].

Виробничі запаси досить часто ототожнюють з матеріальними ресурсами. Бірюк О.Г. визначив матеріальні запаси як «вироби народного споживання та інші товари, які очікують вступ в процес особистого або виробничого споживання і знаходяться на різних стадіях виробництва і обороту продукції виробничо-технічного призначення» [22, с.26]. До виробничих запасів науковець відносить сировину, матеріали, комплектуючі вироби, купівельні напівфабрикати, моторне паливо, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети, включаючи ріжучий і вимірювальний інструмент, інвентар, спецодяг і т.д.

Як предмети праці виробничі запаси розглядають Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В., тобто «предмети праці які в процесі виробництва перетворюються в ті чи інші продукти, або готову продукцію, призначену для особистого чи виробничого споживання». Далі він пропонує «в більш широкому розумінні під запасами розуміти виробничі потужності і запасне устаткування, обслуговуючий персонал і транспортні засоби, готівку і бібліотечні фонди, рівень технічної і практичної підготовки спеціалістів, надійність технічних засобів і т.д. і т.п.» [23, с.3].

Виробничі запаси безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, тому Болдуєва О.В., Рибалко О.М. їх характеризують 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». До виробничих запасів відносить сировину і основні матеріали, допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, відходи (зворотні), паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети [24, с.23].

Як ми бачимо, низка вчених-економістів [25] до складу виробничих запасів відносять малоцінні швидкозношувані предмети, але до складу виробничих запасів не відносять незавершене виробництво.

Таким чином, для підприємств переробної промисловості, до якої відноситься консервна промисловість, виробничі запаси є предметами праці, які приймають участь у виробництві продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість готової продукції.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу надходження та використання виробничих запасів

Як економічна категорія поняття «виробничі запаси» разом з поняттям «запаси» з'явилися на початку 90-х років ХХ ст. з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 та введенням у дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [26].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку розроблені на базі міжнародних, проте вони мають розбіжності, які впливають на розкриття інформації користувачам. Особливості обліку запасів за міжнародними вимогами розкрито в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [12]. Порівняльну характеристику НП(С)БО 9 [13] і МСБО 2 [12] представлено в табл. Д1. (Додатку Д).

Отже, економічне трактування запасів є тотожним з боку національних та міжнародних стандартів. Також умови визнання запасів ідентичними: відповідність визначенню, висока ймовірність надходження економічних вигід, можливість достовірної оцінки. Проте М(С)БО 2 не виділяє поняття малоцінні та швидкозношувані предмети. Міжнародні стандарти не регламентують

питання класифікації запасів. Ступінь деталізації груп на практиці залежить від сфери діяльності підприємства і, відповідно, від характеру використовуваних запасів.

Міністерство фінансів України внесло зміни до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», які введені в практику підприємств з 01.01.2023 року. Введені два відносно нових терміни. Так, пункт 4 міститиме визначення первісної вартості.

«Первісна вартість — це фактична собівартість запасів, визначена відповідно до цього Національного положення (стандарту)» [13].

В самому Положенні внесено уточнення, що:

1) первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається, зокрема, з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем);

2) не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у процесі виробництва перед наступним етапом виробництва;

3) перегляд первісної вартості матеріалів та інших допоміжних матеріалів, що призначені для виробництва продукції, і її коригування до рівня чистої вартості реалізації не проводиться, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована не нижче собівартості.

Таким чином, матеріали відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо зниження ринкових цін на них призведе до того, що собівартість готової продукції перевищить чисту вартість реалізації;

Також, в пункті 13 НП(С)БО 9 з'явиться термін «подібні запаси»: Подібними вважаються запаси, що мають подібне призначення або умови використання. У царині НП(С)БО подібність чи неподібність активів згадують стосовно їх обміну, тобто бартеру. Пункт 13 НП(С)БО 9, до якого додали визначення подібних запасів, регулює саме облік запасів, придбаних в результаті обміну на подібні чи неподібні активи. Відтак подібними

вважатимуть запаси із подібними: призначенням або умовами використання. Натомість в МСФЗ, а саме МСБО 2 «Запаси», подібність запасів згадують стосовно їх оцінки до чистої вартості реалізації (ЧВР).

За параграфом 29 МСБО 2, щоб списати вартість запасів до ЧВР, подібні або взаємопов'язані одиниці запасів іноді доцільно об'єднати. Наприклад, одиниці запасів, що належать до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично їх не можна оцінити окремо від інших одиниць цієї номенклатурної групи продукції.

Зміни у Примітках до річної фінансової звітності передбачають наведення інформаціїю про суму запасів, визнаних витратами протягом періоду, та суму часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх реалізації, визнану витратами, відповідно до пункту 27 цього Національного положення (стандарту).

Також внесено зміни до Прикладу 2 "Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібною торгівлі, що застосовують оцінку товарів за цінами продажу, та окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат".

Мінфін уніс зміни до пункту 14 НП(С)БО 9. Він передбачає перелік витрат, яких не включають до первісної вартості запасів, — вони належать до витрат того періоду, в якому їх зазнали (встановили). Пункт 14 доповнили новим абзацом. Коли він набере чинності, до первісної вартості запасів не потрібно буде включати і витрати на зберігання запасів, окрім витрат, необхідних у процесі виробництва перед наступним його етапом. Тобто витрати на зберігання запасів не включайте до первісної вартості запасів. Відносьте їх до витрат звітного періоду. Виняток — витрати на зберігання, що зумовлені виробничим процесом і необхідні для підготовки до наступного етапу виробництва. Такі витрати мають потрапити до первісної вартості запасів. Зауважимо, таку саму вимогу містить пункт «б» параграфа 16 МСБО 2. Окрім цього, в пункті 14 словосполучення «витрати на збут» замінили

словосполученням «витрати на продаж». Тобто до первісної вартості запасів не включають витрати на їх продаж (абз. 5 п. 14).

Ця зміна також наближує НП(С)БО 9 до МСБО 2. Як правило, під витратами на продаж розуміють витрати, що можуть виникнути в результаті продажу запасів. У системі національних стандартів визначення витрат на продаж знаходимо в пункті 4 НП(С)БО 30.

За пунктом 25 НП(С)БО 9 запаси відображають за ЧВР, якщо на дату балансу: ціна їх продажу знизилася; вони зіпсовані чи застаріли; в інший спосіб втратили первісно очікувану економічну вигоду. Мінфін доповнив пункт 25 положенням: заборонено переглядати первісну вартість матеріалів та інших допоміжних матеріалів, призначених для виробництва продукції, та коригувати її до рівня ЧВР, якщо очікується, що готову продукцію, виготовлену з них, реалізують за ціною, не нижчою за собівартість. Матеріали слід відображати за ЧВР, якщо внаслідок зниження ринкових цін собівартість готової продукції перевищить ЧВР. Таке доповнення також зближує норми НП(С)БО 9 із нормами МСБО 2, у якому читаємо: «матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали указує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до їх чистої вартості реалізації». За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [27] в склад синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси» не включає малоцінні швидкозношувані предмети, а відводить окремий 22-й рахунок «Малоцінні швидкозношувані предмети» для малоцінних швидкозношуваних предметів строком служби не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року та субрахунок

112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» для відображення малоцінних швидкозношуваних предметів строком служби більше одного року.

Хоча в цілому рахунки класу 2 «Запаси» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів [27].

Класифікація виробничих запасів за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва розкрита в Додатку Ж, рис. Ж.1.

Таким чином, за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва виробничі запаси підприємств консервної промисловості поділяють на наступні групи:

- основна і додаткова сировину;
- допоміжні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливо;
- тару і тарні матеріали;
- будівельні матеріали;
- запасні частини; інші матеріали.

Висновки до розділу 1

1. В результаті теоретичного дослідження встановлено, що відсутня єдина точка зору у економістів при визначенні поняття і структури виробничих запасів. В національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та законодавчих і нормативних актах відсутні визначення понять «матеріальні цінності», «виробничі запаси», «сировина», «матеріали». Провівши аналіз економічної літератури, запропоновано наступне визначення терміну «виробничі запаси»: це предмети праці, які приймають участь у виробництві продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі,

споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість готової продукції.

2. Виробничі запаси підприємств консервної промисловості поділяють на наступні групи: основна і додаткова сировина; допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; тара і тарні матеріали; паливо; будівельні матеріали; запасні частини; інші матеріали.

3. У Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» у 2022 році внесені два поняття: первісна вартість, подібні (взаємопов'язані) запаси. Зміни розроблено з метою приведення НП(С)БО 9 у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств щодо відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних із запасами. Уточнено, що первісною вартістю запасів, які придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається, зокрема, з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем); не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у процесі виробництва перед наступним етапом виробництва; перегляд первісної вартості матеріалів та інших допоміжних матеріалів, що призначені для виробництва продукції, і її коригування до рівня чистої вартості реалізації не проводиться, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована не нижче собівартості.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організація обліку виробничих запасів на підприємстві

Об'єктом дослідження обрано процеси, пов'язані з обліком виробничих процесів на Приватному акціонерному товаристві (ПрАТ) «Буковинапродукт» у Чернівецькій області. ПрАТ «Буковинапродукт» є одним з потужних підприємств в Чернівецькій області, які займаються виробництвом консервованої плодоовочевої продукції. Це овочеві, зокрема, томатні консерви, а також фруктові та ягідні варення, повидла, джеми. Особливим попитом у населення користується така консервована продукція як перетерті з цукром фрукти і ягоди без додавання крохмалю та інших штучних консервантів. В цілому на підприємстві виробляється більше 60 найменувань продукції. Підприємство володіє двома зареєстрованими торговими марками «Буковинапродукт» і «Соки Буковини».

Підприємство було засновано у 1970 р. Як акціонерне товариство біло зареєстровано 12.12.1991 року. Юридична адреса підприємства: Україна, 59050 Чернівецька обл., Сторожинецький р-н, с. Кам'яна.

Код ЄДРПОУ 05398421.

Статутний капітал підприємства складає 573 000, 00грн.

Основний вид діяльності: 10.39 Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів.

Інші:

46.31 Оптова торгівля фруктами й овочами.

46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту.

10.71 Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання.

Аналіз фінансово-економічний стану ПрАТ «Буковинапродукт» був зроблений на основі річної фінансової звітності за 2020-2022 рр. (Додатки З, К, Л). У таблиці М.1 Додатку М зображені головні показники діяльності ПрАТ «Буковинапродукт», їх значення за досліджувані роки та динаміка. Значне абсолютне зменшення чистого доходу від реалізації продукції на 6002 тис. грн. дало зниження валового прибутку на 812 тис. грн. Чистий фінансовий результат підприємства у 2019-2020 роках був прибуток у сумі 108 і 27 тис. грн. 2021-2022 роки підприємство завершило зі збитками у сумі 762 і 1414 тис. грн відповідно.

Витрати підприємства за досліджуваний період зменшились на 4023 тис. грн., що відбулось переважно за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції на 5190 тис. грн (Додаток М, табл. М.2). Однак, суттєво збільшились адміністративні витрати на 494 тис. грн., витрати на збут – на 567 тис. грн. та інші операційні витрати – на 106 тис. грн.

В табл. М3. наведений вертикальний і горизонтальний аналіз активів та пасивів ПрАТ «Буковинапродукт» та динаміка та їх зміни за роки які досліджували. Протягом останніх трьох років в структурі активів діяльності компанії зменшилась частка оборотних активів (48,3% у 2020 р., 45,7% у 2022 р.), що може свідчити про зниження оборотності активів компанії. Варто врахувати те, що для ринку підприємств переробної промисловості притаманний швидкий оборот капіталу і тенденцію до зростання має попит. За даними табл. М3 можемо помітити, що необоротні активи компанії в 2020 р. мають відповідно темп збільшення, якщо зрівнювати з 2020-2020 роками. Частка необоротних активів у структурі активів зросла на 1,8 в.п. і на 13%.

Аналіз фінансового стану ПрАТ «Буковинапродукт» за 2020-2022 рр. виявив погіршення у 2022 році практично всіх показників. Звичайно, що так негативно вплинула на діяльність підприємства, як і на економіку всієї країни, російська агресія. Показники швидкої, загальної та критичної ліквідності знизились утричі. Зниження показника поточної ліквідності нижче нормативного значення і може свідчити про можливість виникнення проблем з платоспроможністю підприємства та виникнення недовіри з боку кредиторів та

інвесторів. Також дуже низький коефіцієнт абсолютної ліквідності свідчить, що підприємство не має змоги вчасно погасити борги у випадку, якщо в найближчий час настане термін платежів.

Аналіз платоспроможності підприємства за досліджуваний період виявив, що значення коефіцієнтів платоспроможності і покриття запасів нижче нормативного.

За допомогою розрахунку таких коефіцієнтів як оборотність, оборотність кредитних і дебіторських заборгованостей, строк погашення кредитних і дебіторських заборгованостей, коефіцієнт оборотності матеріальних запасів, фондівіддача оцінено ділову активність ПрАТ «Буковинапродукт» за 2020-2022 рр. Результати зображені у табл. М4. Переважно всі коефіцієнти оборотності на підприємстві погіршили свої значення. Коефіцієнт оборотності активів у 2022 р., якщо зрівнювати з 2020 р. мав схильність до зниження на 28,9%, це негативне явище. Показники оборотності поточної дебіторської заборгованості знизився у 2022 р. на 24,3%, що свідчить про уповільнення роботи з повернення засобів компанії. Показник обороту поточної кредиторської заборгованості знизився на 65,4% у 2022 р., це залежало від зменшення обсягів виробництва підприємства. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів в 2022 р. знизився на 15,7%. Коефіцієнт обертання власного капіталу став менше на 26,3%. І лише показник обертання оборотних активів збільшився за цей період на 40,7 відсотків.

Одним із головних критеріїв економічної ефективності являється рентабельність, вивчення якої дозволяє оцінити діяльність підприємства з багатьох сторін. За даними табл. М5 можна зробити висновок, що рентабельність підприємства ПрАТ «Буковинапродукт» за 2020-2022 рр. низька. У 2021-2022 роках діяльність підприємства за такими показниками як операційні витрати, витрати господарської діяльності, доходи від операційної діяльності оцінювалась як збиткова. Практично у десять разів зменшилась окупність адміністративних витрат, у 4 рази – витрат на збут.

Отже, підприємство у 2021-2022 роках стало збитковим. Показники фінансової ліквідності, стійкості, платоспроможності на підприємстві значно

погіршилися у 2022 році в умовах повномасштабної російсько-української війни.

Розглянемо організацію обліку виробничих запасів на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт». Сировиною для консервної промисловості слугують плоди овочів та фруктів, молоко, риба, м'ясо тощо. В наказі про облікову політику підприємство вказує форму організації бухгалтерського обліку (відповідно до п. 4 ст.8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26]); організаційну побудову бухгалтерії; тип організаційної структури апарату бухгалтерії; форму ведення фінансового обліку тощо. На підприємстві запроваджено журнально-ордерну форму обліку.

Бухгалтерський облік на ПрАТ «Буковинапродукт» ведеться на основі господарських операцій стосовно майна і фінансових результатів своєї діяльності в натуральних одиницях та в грошовому виразі, в результаті їх безперервного документального відображення. За здійснення бухгалтерського обліку на підприємстві відповідає структурний підрозділ – бухгалтерія, на чолі з головним бухгалтером. У своїй роботі вони керуються затвердженими посадовими інструкціями. За допомогою цих інструкцій встановлено чіткий розподіл обов'язків головного бухгалтера і працівників бухгалтерії, а також їх відповідальності.

Запаси підприємства обліковуються за ідентифікованою вартістю. Аналітичний облік руху запасів здійснювати у бухгалтерії - у кількісному та сумовому виміру; на складах - у кількісному виміру.

При оцінці виробничих запасів до однорідних груп матеріальних цінностей встановлюються однакові методи оцінки. Від правильності їх встановлення залежить точність визначення собівартості продукції, величини прибутку і рентабельності певних видів продукції. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [13] дає визначення та первісну оцінку запасів, а також характеристику методів оцінки вибуття запасів. Придбані (отримані) або виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає в себе такі фактичні витрати:

суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахтів) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для користування у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається їхня виробнича собівартість. Первинною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первинною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість. Первинна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих

запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітнього періоду.

В Наказі про облікову політику на підприємстві (Додаток Н) прийнято такі методи оцінки вибуття запасів:

при відпусканні запасів у виробництво – метод ФІФО;

при відпусканні товарів на реалізацію у фірмові магазини – метод ціни продажу:

при відпусканні запасів у реалізацію – метод ФІФО.

Однією з головних умов раціональної організації системи обліку із використання виробничих запасів на підприємстві є правильне оформлення господарських операцій первинними документами. Від правильної організації документування господарських засобів залежить правильність списання вартості запасів на виробництво, точність оцінки незавершеного виробництва та відображення їх у фінансовій звітності, а також дає можливість отримувати необхідні дані для оперативного управління підприємством, здійснювати контроль за ефективним використанням виробничих запасів.

Згідно наказу про облікову політику підприємства ПрАТ «Буковинапродукт» для обліку використання виробничих запасів використовуються наступні документи: М-8 та М-9 «Лімітно-забірна картка»; М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»; М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»; М-12 «Картка складського обліку матеріалів»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-16 „Матеріальний ярлик»; М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу»; М-20 „Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворой звітності)»; М-21 „Інвентарний опис». Завідуючий складом щоденно передає в бухгалтерію дані про рух сировини та передачу залишків по складу, тобто складає звіт про рух сировини по складу сировини (типова галузева форма № П-7). Звіт складають в двох примірниках. В бухгалтерії підприємства щоденно

на основі даних звіту про рух сировини по складу сировини бухгалтером з обліку сировини здійснюється запис в книги обліку надходжень та витрат сировини. Оперативний контроль за використанням сировини в основному виробництві консервних підприємств здійснюється за допомогою щоденного зіставлення бухгалтером акту передачі залишків сировини і матеріалів на виробництві (типова галузева форма № П-14), який виписується в двох примірниках.

В практичній діяльності головний бухгалтер на свій розсуд визначає, які документи доцільно використовувати саме на підприємстві, враховуючи його розміри та специфіку діяльності. Причому структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження інформації як для обліку, так і для контролю за рухом матеріальних запасів.

Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і додаткових довідок головний бухгалтер відображує в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства. Після обробки журнали-ордери, облікові реєстри і довідки візуються головним бухгалтером підприємства.

Під час організації обліку запасів на підприємстві важливу роль відіграє організація складського обліку. На підприємстві на складі оформлюються такі документи:

звіт про надходження сировини і матеріалів – формується як по окремій сировині, так і по всій номенклатурі; відображає кількісні дані про надходження сировини та матеріалів;

звіт про споживання сировини та матеріалів - відображує всі матеріальні потреби, що надходять з різних підрозділів підприємства;

звіт про списану сировину та матеріалів - це документ із повним переліком списаних матеріалів у вигляді певних дефектів, спричинених неправильним транспортуванням чи зберіганням або закінченням строку придатності;

Документальне оформлення обліку виробничих запасів на підприємствах консервної промисловості не завжди відповідає вимогам чинного

законодавства. Значними недоліками, які спостерігаються у обліковій практиці на консервних заводах, є використання довільних форм первинної документації, що: а) призводить до дублювання бухгалтерської інформації; б) може складатися несвоєчасно; в) має трудомісткий характер в процесі їх обробки.

Також, на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт» складський облік сировини і матеріалів, а також запасних частин, палива і паливо-мастильних матеріалів, ведеться переважно в паперовому вигляді, як результат – наявні помилки в залишках на складі, неякісний контроль за строками придатності сировини і матеріалів тощо (Додаток П).

Тому, вважаємо, що запровадження системи електронного документообігу на підприємстві покращить інформаційне забезпечення управління виробничими запасами на складах і на інших підрозділах підприємства. Процес електронного документообігу складського обліку виробничих запасів повинен базуватись на інтегрованій обробці облікової інформації, яка включає формування та обробку первинних документів. Це значно спростить роботу бухгалтера зі складання та оформлення документів, підвищить рівень достовірності, ефективності та точності обліку виробничих запасів.

2.2. Фінансовий облік операцій з виробничими запасами

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, палива, матеріалів сільськогосподарського призначення, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси» [27]. У Додатку Р на рис. Р.1 представлено рахунки та субрахунки на яких відображаються виробничі запаси на консервному заводі.

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність і рух сировини та основних матеріалів, що входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, сприяють процесу виготовлення (допоміжні матеріали). На цьому субрахунку хлібопекарське підприємство веде облік наявності і руху допоміжних матеріалів і сировини, які використовуються при виробництві продукції. За назвами цих матеріальних цінностей можуть бути відкриті відповідні субрахунки.

На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев'яні залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 «Товари».

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20.

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті.

На субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання) відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Консервній промисловості притаманний специфічний поділ сировини на основну і додаткову, тому для обліку запропоновано виділити додаткові групи

аналітичних рахунків 20101 «Основна сировина», 20102 «Додаткова сировина» (виробничого / невиробничого призначення).

До допоміжних матеріалів, які запропоновано обліковувати на аналітичному рахунку 20103 «Допоміжні матеріали», слід відносити ті матеріальні цінності, які не є складовою частиною виробленої продукції, а лише сприяють її виробництву або приймають участь в її виробництві для надання виробам необхідної якості – змащувальні матеріали, ароматичні речовини, домішки, оздоблювальні деталі для пакування тощо.

Пропонуємо до субрахунку 203 «Паливо» відкрити окремі аналітичні рахунки, наприклад, 20301 «Рідке паливо» – для обліку бензину, дизпалива, 20302 «Паливо-мастильні матеріали для обліку машинного масла, тосолу і т.п., 20303 «Тверде паливо» – для обліку вугілля, дров і т.п.

Також пропонуємо до субрахунку 204 «Тара і тарні матеріали» відкрити аналітичні рахунки, наприклад, 20401 «Тара одноразового використання» - для обліку пластикової тари; 20402 «Тара багаторазового використання» - для обліку скляної тари.

Для контролю за збереженням виробничих запасів на підприємстві, дотримання встановлених норм запасів велике значення має організація їх аналітичного обліку за назвою, видами, гатунком, розмірами і т.д. На досліджуваному підприємстві облік матеріалів на складі здійснюється в картках складського обліку матеріалів типової форми М-17.

Після закінчення звітного місяця на основі даних про залишки матеріалів на складі, які повинні визначатись в картках складського обліку після кожної операції завідуючий складом складає сальдову відомість в кількісному вираженні або книгу залишків матеріалів. В цій книзі кожний вид матеріалів обліковується під тим самим номенклатурним номером, що і в картці складського обліку. Бухгалтерія записує облікові ціни (планові або оптові) в книгу обліку залишків матеріалів і таксуванням визначає вартість кожного залишку матеріалів, підраховує загальну вартість залишків матеріалів, які числяться на перше число наступного місяця та звіряють з даними синтетичного рахунку. Якщо ці суми рівні, то сортовий облік матеріалів

ведеться правильно. Таким чином, книга залишків матеріалів виступає реєстром аналітичного обліку.

У середині складів після прийняття матеріали повинні розміщуватися за секціями, потім – за типами і сортами у штабелях, на стелажах і полицях з таким розрахунком, щоб забезпечити їх швидке приймання, відпуск та перевірку за кількістю і якістю. З цією ж метою в місці зберігання використовують ярлики (типова галузева форма П-1), на яких зазначають відомості про кожний вид запасів. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації [28; с.128].

Інвентаризація на підприємствах консервної промисловості повинна проводитись не рідше одного разу на рік перед складанням річної звітності і провадиться згідно з Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Перед інвентаризацією виробничі підрозділи підприємства повинні бути забезпечені необхідними матеріалами, оскільки в період інвентаризації матеріальні цінності не відпускаються. Всі прибуткові і видаткові документи по цьому дню повинні бути здані в бухгалтерію та в картках аналітичного обліку повинні бути завірені всі записи та виведені всі залишки виробничих запасів на день інвентаризації.

На основі описів для виявлення результатів інвентаризації складається зведена відомість, в якій послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці, здійснюється розрахунок природної нестачі і визначаються кінцеві результати інвентаризації, тобто звіряються дані бухгалтерського обліку з даними інвентаризаційних описів (актів) [29].

Незавершене виробництво на консервному заводі — це продукція на початковій стадії виробництва в межах окремого цеху, яка не має відповідного остаточного вигляду, не відповідає стандартам або технічним умовам, не може бути передана на склад і реалізована. До напівфабрикатів відносимо продукцію,

технологічний процес виробництва якої завершений в одному цеху, але для набуття готового вигляду вона має пройти подальшу обробку в інших цехах даного підприємства; ця продукція не відповідає стандартам або технічним умовам. Готова продукція не може піддаватися подальшій обробці в межах даного підприємства, наприклад, овочеві консерви, фруктові соки, джеми, повидло тощо.

Незавершене виробництво під час інвентаризації записують в той самий акт, що і сировину та матеріали. Крім того, залишки незавершеного виробництва записуються в інвентаризаційну відомість в перерахунку на вихідну сировину і матеріали по встановленим виробничим рецептурам і затвердженим нормам виходу, для чого складається відомість перерахунку [30]. Цей перерахунок дає можливість оцінити вартість незавершеного виробництва по вартості сировини і матеріалів та визначити всю вартість наявної сировини і матеріалів на виробництві, що знаходиться під звітом бригадирів-майстрів.

Тара записується до інвентаризаційного опису за кожним окремим найменуванням, видом, цільовим призначенням та якісним складом (нова, відремонтована, потребує ремонту тощо). На тару, яка стала непридатною, інвентаризаційною комісією складається відповідний акт на списання із зазначенням причин псування.

Інвентаризацію рідкого палива на консервних підприємствах проводять на перше число кожного місяця. При інвентаризації визначається наявність палива на перше число місяця і фактичні його витрати за місяць на виробництво.

Всі інвентаризаційні матеріали (зведені відомості, протоколи інвентаризаційних комісій, висновки інженерів-технологів та інших служб) з письмовим поясненням матеріально-відповідальних осіб розглядає директор хлібокомбінату, прийняті рішення оформлюють наказом [31, с.138].

У випадку недостач, надлишків і пересортиці цінностей, псування, а також браку потрібно прийняти міри по ліквідації причин та умов, за яких відбуваються втрати та псування. Виявлені нестачі відшкодовують за рахунок винних матеріально-відповідальних осіб [32, 33].

Типові бухгалтерські проведення з обліку використання, руху і вибуття виробничих запасів на ПрАТ «Буковинапродукт» представлено у Додатку Р.

Згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) відтепер запаси відображаються єдиною статтею «Запаси» [34]. Але у Примітках до річної фінансової звітності, у VIII розділі, застосовується більш детальна класифікація запасів уже з 12-ти груп. При цьому, якщо у Балансі поточні біологічні активи відображаються окремою статтею, у Примітках до фінансової звітності їх включено як складову запасів. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для запасів призначено 9 рахунків класу 2, які за групуванням інформації про запаси не узгоджені з розділом «Запаси» у Примітках до фінансової звітності й фактично являють собою ще одну класифікацію запасів.

Практичне значення для підприємств України переважно мають класифікації, що використовуються у Примітках до фінансової звітності та у Плані рахунків бухгалтерського обліку, які між собою не узгоджені. Так, щоб заповнити Примітки до фінансової звітності інформації синтетичних рахунків недостатньо, оскільки для заповнення рядків 800 – 860 необхідно скористатися субрахунками до рахунку 20 «Виробничі запаси», які надає Інструкція про застосування Плану рахунків. Утім дія Інструкції про застосування Плану рахунків не поширюється на підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ. Таким чином, основними відмінностями вітчизняної класифікації запасів у Примітках від загальної класифікації запасів у міжнародних стандартах є:

- а) більш деталізоване відображення виробничих запасів;
- б) існування статті «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- в) включення до складу запасів статті «Поточні біологічні активи».

Враховуючи, що підприємства, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, мають керуватися МСБО 2 та інформацією з Плану рахунків, у Примітках до фінансової звітності виробничі запаси більш доцільно було б відображати єдиною статтею «Виробничі запаси». У цьому аспекті слід зазначити, що у вітчизняних документах, як і в міжнародних стандартах, відсутнє визначення терміну «Виробничі запаси». Згідно з

Інструкцією про застосування Плану рахунків, рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів [27].

Згідно останніх внесених змін до НП(с)БО 9 розширено обсяг інформації про запаси, яку підприємство має розкривати у примітках до фінзвітності. Так, окрім інформації, яку наразі вимагає розкривати пункт 29 НП(С)БО 9, підприємству доведеться також розкривати у примітках інформацію про суму: запасів, визнаних витратами протягом періоду; часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх реалізації, визнану витратами відповідно до пункту 27 НП(С)БО 9. Мінфін вилучив інформацію про субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

Підходи до відображення інформації у фінансовій звітності про виробничі запаси за НП(С)БО наразі близькі до вимог МСФЗ. Але незначні відмінності, незважаючи на спільність підходів до обліку запасів, їх показники в звітності, складеної за національними і міжнародними стандартами, будуть відрізнятися.

2.3. Облік виробничих запасів в управлінні підприємством

Основою організації управлінського обліку є розробка і встановлення мети, завдань і функцій обліку, розподіл обов'язків і схема документообігу. Для забезпечення ж ефективності системи управлінського обліку необхідно переглянути класифікацію витрат на виробництво з тим, щоб отримати відповідь на питання: що, скільки і на які цілі було витрачено. Міжнародна практика обліку показує, що основними напрямками обліку повинні виступати:

- 1) облік витрат з метою визначення вартості запасів і прибутку;
- 2) облік витрат з метою прийняття управлінських рішень;
- 3) облік витрат для аналізу динаміки, контролю і регулювання [35].

При цьому перший напрямок одночасно буде служити і для фінансового і для управлінського обліку. Другий і третій напрямки використовуються в цілях забезпечення ефективності управління в цілому. Дослідження показали, що

бухгалтерський облік виробничих запасів має досить велику сферу діяльності. Наявність, збереження, нормативи використання, якість обліку і контролю, забезпечення ефективності – є основоположним аспектом ефективної діяльності підприємства і гарантій його розвитку. Саме тому перед бухгалтерами стоїть складне завдання з пошуку нових способів і інструментів контролю і аналізу, джерел інформації, які є достовірними і повними. Аналіз теорії самого процесу обліку показує, що цей предмет має базові правила, ведеться на основі законодавства і стандартів, але конкретної форми і поетапної структури контролю за окремими елементами обліку до сьогодні не існує [36-39]. Виходячи з цього, на основі міжнародного досвіду та теоретичних джерел інформації, є певні можливості вдосконалення обліку, за допомогою яких буде легше контролювати збереження і ефективність використання виробничих запасів.

Світовий бухгалтерський досвід показує, що найбільш ефективна реалізація контрольної і аналітичної функцій бухгалтерського обліку можлива в умовах поділу бухгалтерії на дві підсистеми – фінансову і управлінську. Управлінський облік виробничих запасів пов'язаний з трьома напрямками (рис. Р.1, додаток Р1).

Управління виробничими запасами в першому напрямку базується на класифікації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів. Відповідно до цілей управління групування заснована на наступних принципах: за компонентами витрат; за ступенем впливу; по відношенню до обсягу поставок; за видами робіт; за місцями виникнення витрат. Визначення необхідного розміру виробничих запасів є другим напрямком управлінського обліку виробничих запасів [40].

З проблемою визначення розміру запасів пов'язана необхідність бюджетного планування потреби в основних матеріалах, які є частиною змінних витрат підприємства, що відносяться на витрати оборотних коштів (сировина, матеріали, комплектуючі тощо).

Бюджет основних матеріалів виводиться розрахунковим шляхом на основі прогнозних обсягів випуску. Визначення бюджету основних матеріалів

здійснюється за допомогою двох основних розрахункових інструментів: методу технологічного нормування; методу порівняльного аналізу рахунків [41].

Технологічне нормування відноситься до тієї частини бюджету основних матеріалів, яка витрачається на виробничі цілі. На більшості підприємств консервної промисловості визначені питомі норми витрат за видами сировини і матеріалів у розрахунку на одну одиницю окремого виду продукції. Таким чином, завдяки їхній плановій виробничій програмі, застосовуючи технологічні норми (стандарти), розраховують виробничу потребу в розрізі видів матеріальних оборотних ресурсів на період максимальної завантаженості підприємства, на пік сезону. Метод порівняльного аналізу рахунків є більш простим в практичному застосуванні, але дає менш точні результати. Він застосовується за тими матеріалами або на тих підприємствах, де відсутня система технологічного нормування. Сутність даного методу полягає в тому, що за ряд минулих бюджетних періодів за даними оперативної звітності зіставляються обсяги виробництва і збуту з динамікою витрачання матеріальних ресурсів, і на основі застосування методу середньозваженої величини встановлюються норми витрат на даний бюджетний період. Потім ці норми витрат застосовуються до планових обсягів виробництва і збуту для визначення потреб в основних матеріалах.

На нашу думку, дана методика є неефективною для розрахунку потреби в основних матеріалах для виробничої діяльності консервних заводів. Вона може використовуватися лише стосовно тієї частини матеріалів, які відносяться до збутових витрат (наприклад, на тару, упаковку). Після визначення кількісної потреби в матеріалах необхідно здійснити планування закупівель матеріальних ресурсів [42]. Виявлення структури виробничих витрат (у тому числі і матеріальних), розробка нормативів виробництва і зіставлення фактичних даних з плановими величинами складають третій напрямок управлінського обліку виробничих запасів.

Методи обліку і контролю собівартості продукції, структура і структура вартісних позицій і методи калькулювання цін на готову продукцію залежать від особливостей галузі і виду плодоовочевих консервів. Оскільки

плодоовочева консервна промисловість є однією з найбільш матеріаломістких галузей, то в умовах обмеженості ресурсів важливе значення має раціональне їх використання. Резервом економії ресурсів є використання зворотніх відходів як вторинної сировини [43].

Розглянемо особливості консервного виробництва, які безпосередньо впливають на організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів, витрат та виробництва готової продукції.

Основним чинником особливостей консервного виробництва є його нерівномірний характер, який залежить від надходження плодовоовочевої сировини. Значна трудомісткість обліку в період заготівлі сировини та формування основної частини витрат породжує потребу в додаткових оборотних коштах; формує нерівномірний розподіл праці протягом року та простої обладнання в міжсезоння, що призводить до коливань основних показників діяльності; як правило, не співпадає в часі заготівля сировини та її переробка, що потребує чіткого розмежування витрат на заготівлю, які включаються до переробленої і не переробленої сировини, а також виробничий процес з процесом реалізації готової консервованої продукції, що викликає необхідність прогнозування обсягів виробництва на увесь рік та поетапних обсягів певного асортименту продукції.

Швидке псування сировини викликається суттєвим зменшенням часу на придбання у заготівельних організацій та переробку сировини, при цьому основним є необхідність постійного поточного аналізу обсягів та якості сировини за кожним постачальником. Адже неякісна сировина (недостиглість, перестиглість, агрохімікати, що потрапили у сільськогосподарську сировину, ураження шкідниками, фізичні пошкодження тощо), невірне поводження з нею, вміст сухих речовин призводять до змін готової продукції. Свіжість, наявність вітамінів, смакові якості, естетичність тощо залежить від багатьох факторів: санітарно – гігієнічного стану обладнання, дотримання рецептури, досконалої технології, тари, допоміжних матеріалів, кваліфікації працівників та потребує лабораторного дослідження і всебічного контролю на кожному етапі виробництва.

Висока матеріаломісткість консервного виробництва з значною номенклатурою матеріалів, потребує організації обліку не лише за їх видами, а й сортами, оскільки від якості сорту сировини залежить її використання.

Також, слід враховувати, оскільки з одного виду сировини виготовляється декілька видів основної і додаткової продукції, то це ускладнює пряме віднесення матеріальних витрат на собівартість виготовленої продукції.

Неможна не зазначити і той факт, що на консервному заводі є перенесення ризиків, тобто, наприклад, первинною сировинною базою (спад продуктивності, зниження якості продукції через погіршення матеріально-технічного забезпечення, зростання витрат і собівартості продукції тощо), безпосередньо впливає на результати діяльності консервних підприємств.

В цілому фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів представлено в Додатку С, в таблиці С.1.

Для достовірної калькуляції собівартості продукції на переробних плодоовочевих консервних підприємствах важливе значення має обґрунтована та достовірна оцінка зворотних відходів для відображення їх в обліку. Згідно діючих стандартів бухгалтерського обліку, саме такі відходи визнаються активами, якщо їх вартість можна достовірно оцінити.

В залежності від напрямів використання зворотніх відходів в бухгалтерському обліку можливе застосування двох методів їх оцінки – за справедливою вартістю або за вартістю можливого використання.

Організація обліків зворотніх відходів повинна базуватися на економічно обґрунтованому визначенні обліку об'єктів, обов'язковому оприбуткуванні та чіткому обліку руху та ефективному їх використанні, обліку їх процесу переробки чи реалізації без переробки, науково обґрунтовані оцінки відходів та використання їх на собівартість продукції, формування додаткових витрат при необхідності їх зберігання.

Виходячи з галузевих особливостей діяльності, організаційної структури, розмірів, а також внутрішніх потреб управління, підприємство може самостійно вибирати методи обліку витрат і розрахунку собівартості продукції, про що

зазначається підприємством у заяві про облікову політику. Без складання фінансової звітності, показники собівартості можуть бути використані для ціноутворення, обґрунтування відпускної ціни, а також для оцінки ефективності діяльності підприємства .

Собівартість продукції формується та визначається в бухгалтерському обліку з використанням таких нормативних документів:

- НП(С)БО 16 «Витрати» [44], що містить загальні підходи до розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізації, класифікація витрат, які використовуються у розрахунку;

- НП(С)БО 7 «Основні засоби» [45] щодо розрахунку амортизації, яка є складовою собівартості;

- Методичні рекомендації з обліку запасів, № 2 [46], які регулюють питання документування руху запасів;

- НП(С)БО 9 «Запаси», що використовується щодо розрахунку розподілу ТЗВ та первісної вартості запасів, які є основною складовою собівартості продукції;

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, № 373, які містять складові собівартості по різних галузях промисловості.

Собівартість є досить неоднозначним і змінним показником. Значення собівартості змінюється залежно від кількох правил. Так, вартість того самого продукту буде змінюватися у зв'язку зі змінами в обліковій політиці компанії, зокрема:

- методів калькулювання собівартості;

- методів оцінки списання запасів;

- бази розподілу загальновиробничих (непрямих) витрат;

- методів амортизації основних засобів, визначених строків їх корисного використання та визначеної ліквідаційної вартості;

- складу постійних і змінних витрат.

Виробничу собівартість продукції оформляють у вигляді калькуляції, як підрахунок облікових даних, які накопичувалися на основі первинних

документів: видаткових накладних, внутрішніх накладних, лімітно-забірних карток, відомостей нарахування зарплати тощо [47-48]. Документ «Калькуляція» являє собою перелік складових собівартості – статей калькуляції. В бухгалтерському обліку формування виробничої собівартості продукції здійснюють на рахунку 23 «Виробництво».

У практичній діяльності підприємств досліджуваної галузі витрати групуються за різними ознаками, виходячи з їх різноманітного характеру та відношення до виготовленої продукції. Згідно з НП(С)БО 16 [44], групування витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції за економічними елементами, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, не дозволяє оперативно здійснювати контроль та аналізувати витрати за видами продукції [45-48].

Консервне виробництво належить до матеріаломістких галузей, тому раціональне й економне використання матеріальних ресурсів має важливе значення, що забезпечує раціональна організація їх обліку. У галузі питома вага витрат матеріальних ресурсів у структурі собівартості продукції в середньому становить понад 60%, що підтверджується даними бухгалтерського обліку та звітності підприємства ПрАТ «Буковинапродукт» (Додаток С, табл. С.2).

Як бачимо, питома вага матеріальних витрат на консервному заводі у 2019 році становила 61,8%, яка поступово скоротилась до 53,8% у 2022 році. Питома вага витрат на оплату праці на заводі коливалась в межах 20-23%, відрахування на соціальні заходи – 4-5%. За останні роки значно зросла частка інших операційних витрат до 15,3% і частка витрат на амортизацію до 6,2%.

Вважаємо, що необхідно здійснити детальне групування витрат за калькуляційними категоріями, що залежить від технології виробництва та виду продукції, що дозволить контролювати вартісну діяльність і формувати в собівартість продукції [49]. Складання переліку та складу статей калькулювання собівартості плодоовочеконсервної продукції потребує коригування облікової політики з урахуванням особливостей технології та організації консервного виробництва. У відповідності до НП(С)БО 16

«Витрати» та Методичних рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, №373 [50], рекомендовані статті калькуляції наведені у Додатку С, таблиці С.3.

Непрямі витрати, на відміну від прямих, не можна безпосередньо пов'язати з певним продуктом (об'єктом витрат). На підприємствах плодоовочевого виробництва до непрямих витрат належать витрати, що впливають із координації та регулювання процесу виробництва в цехах, на ділянках, з організацією лінійного виробництва. Їх розподіл є проблематичним та пов'язаний зі складністю їх формування порівняно з іншими статтями витрат, великою кількістю ділянок управління і структурних підрозділів, широким інформаційним зв'язком із всіма ділянками підприємства. Так як виробництво плодоовочевої консервної продукції є матеріаломістким, то за базу розподілу рекомендуємо прийняти фактичні прямі витрати матеріалів та сировини [51, С.47, 52, 53].

Аналітичний облік витрат групують за видами однорідної продукції з метою обчислення її собівартості. Для цього визначають наступні групи плодоовочевих консервних продуктів: фруктові консерви, овочеві натуральні консерви, овочеві маринади і салати, томат-продукти, напівфабрикати і швидкозаморожені продукти, консерви дитячого харчування, консерви дієтичного харчування, соління і квашення, I і II обідні страви, грибні консерви, фруктові маринади, овочеві соки, соки та напої [54].

Оскільки діяльність підприємств консервного виробництва залежить у першу чергу від організації сировинної бази, яка потребує постійного оперативного аналізу обсягів та якості заготівельної сировини, тому окремим об'єктом обліку та аналізу слід виділяти організацію постачальницької діяльності. При цьому до завдань фінансового обліку можна віднести: правильне (відповідно до вимог національних стандартів) документальне забезпечення операцій з придбання та формування собівартості матеріальних ресурсів; відображення якісних параметрів сировини; належний облік зворотних відходів, втрат і браку виробництва та об'єктивна їх оцінка.

В управлінському обліку необхідно формувати інформацію щодо створення можливостей для: об'єктивної оцінки доцільності закупок, що проводяться; складання графіка оптимального ритму постачання та структури заготовлюваних ресурсів; раціональності доставки ресурсів та їх ефективного зберігання; визначення розміру доцільних запасів матеріальних ресурсів, їх цільового відпуску у виробництво та ефективного використання у кожному центрі відповідальності, своєчасне виявлення непотрібних підприємству ресурсів та їх реалізація [56, С.46].

Крім того, враховуючи важливість галузі у забезпеченні суспільства якісними харчовими продуктами, безпечними для здоров'я та відображають реальність економічної діяльності в рамках корпоративної соціальної відповідальності, необхідно виділити соціально-екологічний облік у підсистема обліку підприємств плодоовочевої промисловості. Даний вид обліку не розглядаємо як самостійний вид обліку, а як підсистему, яка формується на основі розширеного методологічного інструментарію фінансового та управлінського обліку, та яка дозволяє оцінити рівень взаємодії компанії з навколишнім та соціальним середовищем з метою складання нефінансової звітності та надання інформації про ініціативи сталого розвитку широкому колу зацікавлених користувачів [57, с.27]. Її завданнями є формування інформації щодо активів, соціально-екологічних зобов'язань та витрат, пов'язаних із системою управління якістю продукції, інноваційні екологічні технології виробництва, науково-дослідні роботи екологічного спрямування тощо.

Висновки до розділу 2

1. Об'єктом дослідження обрано процеси, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку виробничих запасів на Приватному акціонерному товаристві (ПрАТ) «Буковинапродукт». Основним видом діяльності підприємства є 10.39 Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів. За роки дослідження 2020-2022 відбулось значне абсолютне зменшення чистого доходу від реалізації продукції на 6,0 млн. грн. дало зниження валового

прибутку на 812 тис. грн. В результаті підприємство з прибуткового у 2020-2020 рр. стало збитковим з сумою чистого збитку 1,4 млн. грн. Аналіз фінансового стану ПрАТ «Буковинапродукт» за 2020-2022 рр. виявив погіршення у 2022 році практично всіх показників. Показники фінансової ліквідності, стійкості, платоспроможності на підприємстві значно погіршилися у 2022 році в умовах повномасштабної російсько-української війни.

2. На ПрАТ «Буковинапродукт» запроваджено журнально-ордерну форму обліку. Згідно наказу про облікову політику виробничі запаси підприємства обліковуються за ідентифікованою вартістю. Аналітичний облік руху виробничих запасів здійснюються у бухгалтерії у кількісному та сумовому виміру; на складах - у кількісному виміру. На підприємстві прийнято при відпусканні виробничих запасів у виробництво та реалізацію використовувати метод оцінки ФІФО. Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і додаткових довідок головний бухгалтер відображує в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства. Значним недоліком вважаємо використання на підприємстві довільних форм первинної документації, що призводить до дублювання бухгалтерської інформації; може складатися несвоєчасно; має трудомісткий характер в процесі їх обробки. Частина первинних документів, які забезпечують складський облік на підприємстві ведеться вручну на паперових носіях. Звідси наявні помилки в залишках на складі, неякісний контроль за строками придатності сировини і матеріалів тощо.

Тому, вважаємо, що запровадження системи електронного документообігу на підприємстві покращить інформаційне забезпечення управління виробничими запасами на складах і на інших підрозділах підприємства. Процес електронного документообігу складського обліку виробничих запасів повинен базуватись на інтегрованій обробці облікової інформації, яка включає формування та обробку первинних документів. Це значно спростить роботу бухгалтера зі складання та оформлення документів, підвищить рівень достовірності, ефективності та точності обліку виробничих запасів.

3. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих запасів на ПрАТ «Буковинапродукт» використовується рахунок 20 «Виробничі запаси». Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Оскільки для консервного виробництва притаманний специфічний поділ сировини на основну і додаткову, тому запропоновано відкрити додаткові групи аналітичних рахунків для обліку сировини й матеріалів: 20101 «Основна сировина», 20102 «Додаткова сировина», 20103 «Допоміжні матеріали», 20104 «Зворотні відходи». Також пропонуємо до субрахунку 203 «Паливо» відкрити окремі аналітичні рахунки, наприклад, 20301 «Рідке паливо» – для обліку бензину, дизпалива, 20302 «Паливо-мастильні матеріали для обліку машинного масла, тосолу і т.п., 20303 «Тверде паливо» – для обліку вугілля, дров і т.п. Для рахунку 204 встановити субрахунки 20401 «Тара одноразового використання», 20402 «Тара багаторазового використання».

4. Встановлено, що згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) виробничі запаси відображаються у статті «Запаси» без деталізації на групи. Але у Примітках до річної фінансової звітності, у VIII розділі, застосовується класифікація запасів уже з 12-ти груп. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для запасів призначено 9 рахунків класу 2, які за групуванням інформації про запаси не узгоджені з розділом «Запаси» у Примітках до фінансової звітності й фактично являють собою ще одну класифікацію запасів. Згідно останніх внесених змін до НП(С)БО 9 розширено обсяг інформації про запаси, яку підприємство має розкривати у примітках до фінзвітності. Так, окрім інформації, яку наразі вимагає розкривати пункт 29 НП(С)БО 9, підприємству доведеться також розкривати у примітках інформацію про суму: запасів, визнаних витратами протягом періоду;

часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх реалізації, визнану витратами відповідно до пункту 27 НП(С)БО 9.

5. Управління виробничими запасами базується на класифікації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів, а також на визначенні їх необхідного обсягу. Консервне виробництво належить до матеріаломістких галузей, тому раціональне й економне використання матеріальних ресурсів має важливе значення, що забезпечує раціональна організація їх обліку. У галузі питома вага витрат матеріальних ресурсів у структурі собівартості продукції в середньому становить понад 60%, що підтверджується даними бухгалтерського обліку та звітності підприємства ПрАТ «Буковинапродукт». Вважаємо, що складання переліку та складу статей калькулювання собівартості плодоовочеконсервної продукції потребує коригування облікової політики з урахуванням особливостей технології та організації виробництва.

Оскільки діяльність підприємства залежить у першу чергу від організації сировинної бази, яка потребує постійного оперативного аналізу обсягів та якості заготівельної сировини, окремим об'єктом обліку та аналізу слід виділяти організацію постачальницької діяльності. При цьому до завдань фінансового обліку можна віднести: правильне (відповідно до вимог національних стандартів) документальне забезпечення операцій з придбання та формування собівартості матеріальних ресурсів; відображення якісних параметрів сировини; належний облік зворотних відходів, втрат і браку виробництва та об'єктивна їх оцінка.

Враховуючи важливість продукції консервного виробництва у забезпеченні суспільства якісними харчовими продуктами, безпечними для здоров'я необхідно виділити соціально-екологічний облік у підсистема обліку підприємств плодоовочевої промисловості. Його завданнями є формування інформації щодо активів, соціально-екологічних зобов'язань та витрат, пов'язаних із системою управління якістю продукції, інноваційні екологічні технології виробництва, науково-дослідні роботи екологічного спрямування тощо.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Оцінка ефективності використання виробничих запасів на підприємстві

Оцінка використання виробничих запасів є важливим інструментом удосконалення господарського механізму управління консервним виробництвом, що сприяє підвищенню обґрунтованості фінансово-виробничих планів, вибору ефективного економічного стимулювання, розробці об'єктивних методів оцінки діяльності виробничих підрозділів консервного підприємства. Особливу роль оцінка та аналіз відіграють в прийнятті управлінських рішень з ефективного використання виробничих запасів на підприємствах консервної промисловості і для виконання всіх функцій управління: планування, контролю, стимулювання, регулювання, організації тощо.

Економічний аналіз покликаний дати оцінку використання виробничих запасів для підготовки управлінських рішень, що спрямовані на підвищення ефективності виробництва за рахунок їх раціонального використання. В цьому і полягає його основна ціль, конкретизуючи яку можна визначити наступні основні завдання економічного аналізу:

1. перевірити виконання виробничої програми за показниками використання виробничих запасів;
2. оцінити роботу підприємства в цілому, а також окремо по його структурним підрозділам за визначені проміжки часу, з метою виявлення та вимірювання внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів;
3. вивчити загальні та часткові показники використання виробничих запасів;

4. здійснити аналіз обґрунтованості норм використання матеріальних ресурсів;

5. визначити позитивні та негативні фактори, які обумовлюють відхилення фактичних показників використання сировини і матеріалів від відповідних показників за попередній період;

6. проаналізувати рівень матеріалоемності та матеріаловіддачі та дії окремих факторів на зміну їх рівня;

7. визначити кількісні та якісні фактори підвищення ефективності виробництва.

Джерелами інформації для оцінки та аналізу використання виробничих запасів на консервному підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт» є форми статистичної звітності про наявність і використання матеріалів і про витрати на виробництво, зокрема «Звіт про залишки і витрати матеріалів» (форма №3-мп); форма 1-п «Підприємство» – місячна, квартальна, річна; дані аналітичного бухгалтерського обліку про використання і залишки матеріальних ресурсів; оперативні дані відділу матеріально-технічного постачання. Крім того, джерелами аналізу використання виробничих запасів є економічна інформація, яка міститься в інвентаризаційних описах, актах про брак у виробництві, відомостях звірки рецептури, звітах про використання матеріальних цінностей та інших документах.

Найбільшу частку матеріальних ресурсів ПрАТ «Буковинапродукт» становлять виробничі запаси. Певна неритмічність, а також недопостачання виробничих запасів можуть бути повністю або частково нейтралізовані за допомогою складських запасів матеріалів та інших ресурсів. Отже, такі запаси виконують функцію амортизатора в постачанні. У розпорядженні консервного заводу декілька складів, які забезпечують виробничий процес різноманітними виробничими запасами, а також оприбуткування готової продукції.

Аналізуючи складські запаси матеріальних ресурсів ПрАТ «Буковинапродукт», дамо оцінку загальної величини складських запасів, динаміки їх залишків, структури, комплектності, наявності непотрібних і зіпсованих матеріалів та сировини.

На основі даних бухгалтерського балансу (форма №1) і приміток до нього (форма №5) проведемо аналіз динаміки зміни в обсязі виробничих запасів усього і за видами за звітний період порівняно з даними базового періоду (Додаток Т, рис. Т.1).

Оскільки ПрАТ «Буковинапродукт» виробляє плодоовочеву консервовану продукцію, тому сезон постачання сировини надто короткий, всього з кінця липня і до жовтня. Як вже відмічали раніше, неналагоджена система постачання потрібної сільськогосподарської сировини для виробництва в самий активний період призводить до порушення процесу виробництва, а може взагалі зупинити роботу підприємства. За період 2019-2022 роки обсяги виробничих запасів коливались від 1979 тис. грн (2019 р.) до 2391 тис. грн (2020 р.). У 2022 році обсяги виробничих запасів збільшились порівняно з 2021 роком на 13,3%. На рис. Т.1 представлено динаміку виробничих запасів на ПрАТ «Буковинапродукт» в 2019-2022 рр.

Як бачимо, підприємство зуміло налаштуватись до умов воєнного стану. Однак, проблем з постачанням сільськогосподарської продукції на підприємстві достатньо. Звісно, виникає багато труднощів при роботі з постачальниками: частина з них могла залишитись на окупованих територіях, частина не працює, тому що керівництво або більшість найманих працівників опинились за кордоном та інші причини. Значно збільшились ціни на паливо, а, отже, на транспортування сировини і матеріали.

У Додатку Т на рис. Т.2 представлено структуру запасів та виділено частку виробничих запасів на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт». Як бачимо, питома вага виробничих запасів в загальній структурі запасів підприємства збільшилась від 39,5% у 2019 до 57,1% у 2022 році. Також з рис. Т.2 бачимо, що значну частину запасів підприємства (більше 50%) становить готова продукція. Наявність незавершеного виробництва свідчить про наявність перехідних, незакінчених договорів з покупцями щодо виробництва і подальшої реалізації готової продукції.

Виробництво плодоовочевих консервів для ПрАТ «Буковинапродукт» є основним видом діяльності. Є також допоміжні виробництва. Це цех з розливу

мінеральної води і оцту, цех макаронних виробів, а також хлібопекарня. Однак, із-за високої виробничої собівартості готової продукції, значної конкуренції в регіоні, керівництво підприємства прийняло рішення щодо припинення діяльності окремих видів допоміжних виробництв. цех.

Як видно з табл. Т.1 Додатку Т, у 2022 році на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт» обсяги сировини і матеріалів збільшились практично удвічі. Також використання палива на підприємстві збільшилось до 27 тис. грн., або майже учетверо; запасних частин – на 3 тис. грн., або на 42,9%.

Для аналізу зміни структури виробничих запасів за видами складемо табл. Т.2, Додаток Т.

З даних таблиці Т.2 видно, що у 2020-2022 рр. в структурі виробничих запасів найбільшу питому мають тара і тарні матеріали. У 2020 році це 74,3%. До 2022 року питома вага їх скоротились до 54,1%. Збільшилась частка сировини і матеріалів до 46% при показнику 25% у 2020 році. Частка інших виробничих запасів на підприємстві незначна.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на ПрАТ «Буковинапродукт» служба матеріально-технічного постачання працює задовільно. На складах існує сировина для виробництва. Обсяги незавершеного виробництва у 2022 році дещо зменшились.

Основними причинами відхилень від нормативів є: зміна суми вступних складських запасів для виробництва;

- відхилення, пов'язані з надходженням виробничих запасів на підприємство;
- зміна обсягів випуску продукції;
- зміна норм витрат виробничих запасів на виробництво окремих видів продукції;
- асортиментно-структурні зрушення у виробництві;
- недоліки в плануванні, обліку і зберіганні сировини й матеріалів;
- прорахунки в обчисленні нормативів тощо.

Отже, можна зробити висновок, що на підприємстві ПрАТ «Буковинапродукт» необхідно розробляти заходи щодо оптимізації рівня

складських запасів, поліпшення стану їх зберігання і ефективнішого функціонування служби матеріально-технічного постачання.

Дефіцит постачання, скорочення кількості наявних матеріалів можна певною мірою компенсувати економією в процесі виробництва. Навпаки, перевитрата і відволікання виробничих запасів може призвести до того, що виробничі плани не будуть виконані із задовільним постачанням матеріалів.

Оцінка ефективності використання виробничих запасів при аналізі практики праці здійснюється за допомогою різних систем показників:

1) загальні показники: матеріаломісткість виробу, матеріалоємність, питома вага матеріальної собівартості у собівартості виробу, коефіцієнт матеріалокористування;

2) Індивідуальні показники: ефективність споживання окремих факторів виробництва в запасах (основних і допоміжних матеріалів, палива, енергії та ін.), зниження матеріаломісткості окремих видів продукції (питома матеріаломісткість). Питома щільність матеріалу окремих продуктів може бути визначена за допомогою вартості, вартості-вартості, вартості.

Під матеріаломісткістю виробу розуміємо узагальнюючий вартісний показник, який визначається як відношення суми матеріальних витрат до собівартості готового виробу, який показує, скільки матеріальних витрат припадає на одну гривню готового виробу. Місткість матеріалу визначає вартість матеріалу: зі збільшенням місткості матеріалу вартість матеріалу зростає, а зі зменшенням місткості матеріалу вартість матеріалу зменшується.

Під матеріаловіддачею розуміємо величину, зворотну матеріаломісткості, яка характеризує вихід продукції на одну гривню витрачених матеріальних ресурсів і розраховується як відношення собівартості продукції до обсягу матеріалоємності.

Для розрахунку вартості матеріалів як частки від собівартості продукції слід поділити суму витрат на матеріали на вартість готової продукції. Цей показник не тільки відображує рівень використання матеріальних ресурсів, але й відображає структуру витрат на виробництво, тобто чи є воно матеріаломістким.

Коефіцієнт використання матеріалів визначається як відношення фактичних сум матеріальних витрат до сум матеріальних витрат, розрахованих на основі планових розрахунків і фактичного випуску продукції та асортименту продукції. Він відображає рівень ефективності використання матеріалів і дотримання нормативів витрат матеріалів. Якщо коефіцієнт використання більше 1, то це свідчить про перевитрату матеріалів, якщо менше 1 — про економію матеріальних ресурсів. Порядок розрахунку узагальнюючих показників наведено в різних джерелах [38-42].

Для характеристики матеріаломісткості на ПрАТ «Буковинапродукт» розрахуємо такі узагальнюючі показники: матеріаломісткість товарного випуску, матеріаловіддачу, питому вагу матеріальних витрат у собівартості продукції та коефіцієнт використання матеріалів, використавши при цьому аналітичну табл. Т.3, Додаток Т.

Отже, на основі проведеного аналізу (табл. Т.3, Додаток Т) можна зробити наступні висновки:

По-перше, у 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріальні витрати зменшилися на 0,06 грн. на кожен гривню товарної продукції.

По-друге, у 2022 р. вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 0,19 грн.

По-третє, як результат зменшення матеріаломісткості товарної продукції у 2022 році спостерігається економія матеріалів у розмірі 337,4 тис. грн.

По-четверте, в результаті збільшення матеріаловіддачі на 0,19 грн. у 2022 р. обсяг випуску продукції на ПрАТ «Буковинапродукт» збільшився на 607,6 тис. грн.

По-п'яте, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції у 2022 р. становить 55,3%, тобто порівняно з 2020 р. вона зменшилася на 9,3%.

Ефективніше використання матеріальних ресурсів на консервному заводі стало можливим внаслідок проведення сучасної політики ресурсозбереження.

Застосування узагальнюючих показників в аналізі дозволяє отримати лише уяву про рівень ефективності використання матеріальних ресурсів і резерви її підвищення. Більш детальну інформацію забезпечує аналіз

індивідуальних показників.

Залежно від специфіки виробництва індивідуальними показниками можуть бути: сировиномісткість – у переробній галузі; металомісткість – у машинобудуванні та металообробній промисловості; паливомісткість, енергомісткість – на підприємствах тепло-електроцентралі; напівфабрикатомісткість – у збиральних виробництвах тощо.

Питома матеріаломісткість окремих виробів може бути розрахована як у вартісному, натуральному, так і в умовно-натуральному вираженні. Вартісний показник питомої матеріаломісткості розраховується як відношення вартості всіх спожитих матеріалів на одиницю продукції до її ціни. Питома матеріаломісткість у натуральному та умовно-натуральному вираженні вимірюється кількістю витрачених матеріальних ресурсів на один виріб.

У економічній літературі і в практичній діяльності застосовуються також показники параметричної, конструктивної, технологічної, відносної, питомої матеріаломісткості, коефіцієнт використання окремих видів матеріалів. Питома параметрична матеріаломісткість визначається як відношення матеріальних витрат на одиницю потужності, продуктивності, вантажопідйомності й вимірюється у вартісних і натуральних показниках (на 1 кВт/год., 1 к. с. тощо).

Однак індивідуальна питома та параметрична матеріаломісткість не відображають вагової характеристики виробів, тому виникає потреба у визначенні конструктивної питомої матеріаломісткості.

Конструктивна питома матеріаломісткість – відношення чистої ваги виробів на одиницю технічного параметру; визначається у натуральному вираженні.

Для удосконалення конструкції виробів можливе застосування прогресивних видів матеріалів, при обробці яких досягається найбільший ефект. Тому розраховується відносна матеріаломісткість, яка є відношенням конструктивної матеріаломісткості до коефіцієнта використання матеріалів на його виготовлення.

Коефіцієнт використання матеріалів доцільно визначати не тільки за всім обсягом випуску продукції, але й за окремими виробами, вузлами, деталями. У

цьому випадку він обчислюється як співвідношення корисного витрачання або чистої ваги деталі, виробу в натуральному вираженні до норми або фактичного витрачання матеріалів, використаних на їх виготовлення [42, с. 37].

Аналіз індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на ПрАТ «Буковинапродукт» наведено у табл. Т.4, Додаток Т.

Отже, на основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що фактична сировиномісткість продукції ПрАТ «Буковинапродукт» у 2022 р. зменшилася на 0,02 або на 2% порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, у 2021 р. це відхилення склало 4%.

Паливо-енергомісткість на підприємстві у 2022 році також зменшилася на 0,013 або на 1,3% порівняно з запланованою часткою палива та енергії у вартості продукції, у 2021 році таке відхилення склало 2%..

Для оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів необхідно визначити наступні показники, що характеризують використання матеріальних ресурсів як компоненту оборотних засобів:

швидкість оборотності (тривалість обороту);

коефіцієнт оборотності (кількість оборотів);

коефіцієнт завантаження [42].

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів іноді називають показником інтенсивності використання виробничих запасів. На основі проведених розрахунків (табл. Т.5, див. дод. Т) можна зробити висновок, що у 2022 р. порівняно з 2020 р. інтенсивність використання виробничих запасів зменшилася на 0,236 або на 15,7%.

Причиною зменшення коефіцієнта оборотності виробничих запасів є надлишкові виробничі запаси, які є непродуктивними і представляють інвестиції з низьким чи нульовим доходом.

Тривалість одного обороту виробничих запасів в 2022 р. становила 283 дні, в 2020 р. – 239 дні, тобто показник збільшився на 44 дні, або на 18,6% порівняно з 2020 роком.

Ефективніше використання виробничих запасів передбачає перш за все

вирішення конкретних завдань щодо економії сировини, матеріалів, палива, електроенергії. Розрізняють джерела і шляхи економії виробничих запасів:

джерела економії показують за рахунок чого може бути досягнуто економії ресурсів;

шляхи економії – яким чином, за допомогою яких заходів можна заощаджувати ті чи інші види виробничих запасів.

Ефективне використання виробничих запасів визначається багатьма факторами. Конструктори, проєктанти нових видів продукції шукають шляхи досягнення кращих параметрів якості, економії затрат матеріалів, застосовуючи найбільш прогресивні їх види. Серед усієї сукупності можливих заходів економії виробничих запасів слід виокремити, насамперед, виробничо-технічні та організаційно-економічні заходи (рис. Т.2, Додаток Т) [42].

Максимальні за величиною резерви підвищення рівня використання найважливіших видів виробничих запасів пов'язані з комплексною і ефективною переробкою сировини та оптимальним використанням відходів, тобто вторинних ресурсів.

На ПрАТ «Буковинапродукт» з 2020 року проводиться політика ресурсозбереження, тобто заходи щодо комплексної переробки сировини. Комплексна переробка сировини – це процес її промислової переробки, результатом якої є добування з вихідної сировини усіх можливих компонентів та їх повне використання, включаючи технологічні відходи. Економічна доцільність комплексної переробки сировини обумовлена великою цінністю супутньої продукції, яка міститься у вихідній сировині.

Внаслідок проведення політики ресурсозбереження, а також ефективнішого використання виробничих запасів на консервному заводі у 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріаломісткість продукції зменшилася на 0,06 грн., а матеріаловіддача збільшилася на 0,19 грн. Крім того, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції зменшилася на 9,3%. Це є позитивним моментом у діяльності підприємства. Отже, вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити

виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і матиме можливість швидшими темпами нарощувати виробництво продукції.

3.2. Удосконалення обліку виробничих запасів за умов застосування цифрових систем та інформаційних технологій

Облік виробничих запасів є досить трудомісткою ділянкою облікової роботи. Тому однією з важливих умов якісного обліку матеріалів є застосування комп'ютерних програм для автоматизації обліку з сучасними методами організації складського господарства і обліку сировини і матеріалів.

Автоматизація складського обліку сировини й матеріалів на підприємстві переробної промисловості є інтегрованим процесом обробки та передачі інформації між підрозділами [58, 59]. Такими підрозділами є відділ постачання, що включає в себе склад сировини, склад матеріалів та склад безтарного зберігання борошна і бухгалтерія, що в свою чергу включає бухгалтера по сировині, бухгалтера по матеріалах та головного бухгалтера (експерт). Всі ці підрозділи співпрацюють з відділом виробництва. На рис. Ф.1 Додатку Ф зображена типова схема автоматизації складського обліку сировини та матеріалів, яку пропонуємо запровадити на ПрАТ «Буковинапродукт».

Як видно з рис. Ф.1 автоматизація бухгалтерського обліку сировини й матеріалів передбачає створення трьох рівнів управління обліковим процесом на підприємстві консервної промисловості: нижній (об'єднує виробництво, збут, склад сировини та склад матеріалів); середній (об'єднує операції з руху сировини, матеріалів і зворотних відходів); верхній (надає інформацію для головного бухгалтера).

На нижній рівень управління обліковим процесом висуваються вимоги з правильного формування облікової інформації і первинної обробки даних з обліку надходження сировини і матеріалів на консервний завод.

Середній рівень управління здійснює обробку первинних даних, групує, зберігає їх, відображає дані на бухгалтерських рахунках та формує відповідні облікові реєстри про надходження, наявність, рух та витрачання виробничих запасів.

Верхній рівень управління зводить всі отримані дані для складання звітності, здійснює стратегічний аналіз для прийняття ефективних управлінських рішень з ефективного використання ресурсів підприємства.

Розглянемо особливості комп'ютеризації обліку виробничих запасів на підприємстві в умовах використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія 8.3». Впроваджена бухгалтерська програма дозволяє підвищити ефективність та якість ведення бухгалтерського обліку на підприємствах консервної промисловості.

База даних програми «BAS: Бухгалтерія 8.3» складається з бази довідників, бази робочих файлів та бази щоденних звітів. База довідників включає в себе: а) «Номенклатура», «Класифікатор одиниць виміру», «Склади (місця зберігання)», «Номенклатурні групи», «Тип цін номенклатури»,

Довідник «Номенклатура» є основним. Він щоденно корегується, тобто відбувається доповнення, зміна або заміна переліку тієї чи іншої сировини й матеріалів. Відповідальними за веденням цього довідника є безпосередньо комірник складу, бухгалтер та представник планового відділу. Довідник «Номенклатура» призначений для формування списку номенклатури запасів, у тому числі виробничих запасів, обладнання (не введених в експлуатацію матеріальних необоротних активів), а також послуг, отриманих або наданих підприємством. Доступ до довідника відкривається командою «Підприємство»—«Товари (матеріали, продукція, послуги)» (рис. Ф.2, Додаток Ф).

Довідник "Номенклатурні групи" призначений для групування виробничих затрат за групами використовуваної номенклатури (рис. Ф.3, Додаток Ф). Довідник використовується для організації аналітичного обліку за рахунками бухгалтерського плану рахунків як вид субконто "Номенклатурні групи". У довіднику реєструються назви і склад групувань номенклатурних

позицій, подібних за своїми властивостями. Для кожного елемента довідника вказується його податкове призначення з метою податкового обліку виробничої діяльності. В одну номенклатурну групу може входити декілька номенклатурних позицій, однак кожна номенклатурна позиція може входити тільки в одну групу. Склад групи заповнюється або у формі елемента довідника через піктограму списку *"Склад групи"*, або автоматично при заповненні реквізиту *"Номенклатурна група"* у формі елемента довідника *"Номенклатура"*.

Довідник *"Типи цін номенклатури"* призначений для зберігання можливих типів цін, що використовуються у розрахунках з постачальниками чи покупцями. Ціни можуть задаватися у будь-якій валюті. При підстановці в документи ціни автоматично перераховуються у валюту документу. Встановлення конкретних значень цін певного типу для конкретних номенклатурних позицій відбувається за допомогою документу *«Встановлення цін номенклатури»*. Один документ встановлює значення для одного типу цін. Крім цього, безпосередньо в кожному документі з використанням кнопки *«Ціни й валюта»* можна встановити значення цін для всієї номенклатури документу за вибраним типом, або за допомогою екранної кнопки *«Змінити»—«Встановити ціни по типу»* - для окремих виділених позицій номенклатури.

Довідник постачальників та покупців з назвою *«Контрагенти»* є програмі є найбільш складним за структурою та процесом ведення. Відповідальним за ведення цього довідника є бухгалтер та комірник.

Для ведення синтетичного обліку виробничих запасів призначений рахунок 20 *«Виробничі запаси»*, який забезпечує узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. На рис. Ф.4, Додаток Ф представлено фрагмент Плану рахунків бухгалтерського обліку з програми *«BAS: Бухгалтерія 8.3»*.

Аналітичний облік виробничих запасів в системі «BAS: Бухгалтерія 8.3» забезпечують два види субконто «Номенклатура», «Склади». Однак, параметри настройки системи дозволяють налаштувати ведення обліку виробничих запасів за партіями через підключення субконто «Партії».

Підсистема "Облік виробничих запасів" в системі "BAS: Бухгалтерія 8.3" дозволяє відобразити такі типові процеси та операції:

- придбання виробничих запасів у контрагентів (включно через підзвітну особу);

- включення у початкову вартість виробничих запасів додаткових витрат, пов'язаних з їх придбанням;

- внутрішні складські операції: інвентаризація запасів на складах; оприбуткування лишків і списання недостач після проведеної інвентаризації; переміщення запасів зі складу на склад, між роздрібними точками та іншими місцями зберігання; списання виробничих запасів на витрати господарської діяльності, включно на виробничі потреби; комплектація і розкомплектування;

- облік операцій з отриманою тарою та тарою, що передана покупцеві за умови повернення.

В системі «BAS: Бухгалтерія 8.3» відображення операцій з придбання виробничих запасів визначається у першу чергу джерелом надходження. Тому опишемо цей процес. У програмі «BAS: Бухгалтерія 8.3» передбачені можливість оформлення операцій надходження запасів від постачальника (у тому числі нерезидента) і від підзвітної особи. Для відображення операції придбання матеріальних цінностей у постачальника в системі використовується документ «*Надходження товарів і послуг*» (рис. Ф.5).

При проведенні документ «*Надходження товарів і послуг*» оприбутковує в бухгалтерському і податковому обліку придбані виробничі запаси, формує заборгованість постачальнику, при необхідності нараховує очікуваний податковий кредит.

Придбання виробничих запасів через підзвітну особу може бути оформлено в системі «BAS: Бухгалтерія 8.3» такими способами:

-документом «*Надходження товарів і послуг*», в якому зазначається номер і дату накладної від постачальника. Якщо підзвітна особа при цьому здійснювала оплату товарів готівкою повністю або частково, то цю частину операції потрібно відобразити за допомогою документу «*Авансовий звіт*» у вкладці «*Оплата*»;

-документом «*Авансовий звіт*» через зазначення придбаних ТМЦ у вкладці «*Товари*», без вказання при цьому контрагента-постачальника.

Розрахунки за куплені виробничі запаси відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунку рахунку обліку розрахунків з підзвітними особами – 372. Вибір субрахунку залежить від валюти операції.

Загальна схема прийому та передачі робочих файлів бухгалтера представлено на рис. Ф.6.

Щоранку бухгалтер з обліку сировини (матеріалів) копіює дані про надходження сировини (матеріалів) з файл-серверу на свій комп'ютер та виконує наступні функції:

1. Перевіряє правильність складання прибуткових накладних комірником відповідно до даних з накладних постачальника та товарно-транспортної накладної за попередній день (бухгалтер перевіряє та обробляє дані на день пізніше від комірника) та окремо вводить дані по ПДВ з накладної постачальника.

Тобто дані бухгалтера з обліку сировини і матеріалів, що стосуються вартості сировини і матеріалів будуть відрізнятися в бухгалтерському обліку від складського на суму ПДВ.

Якщо в процесі перевірки бухгалтер з обліку сировини (матеріалів) знаходить помилки в файлі даних комірника, то він про це повідомляє комірника, який виправляє записи в своєму файлі. Тобто файли даних комірника і бухгалтера з обліку сировини й матеріалів розмежовані, але є можливість їх копіювати з сервера і створювати власні, що посилює в свою чергу контрольні функції бухгалтерії за правильністю оприбуткування виробничих запасів комірником.

2. Перевіряє правильність складання видаткових накладних. Тобто бухгалтер з обліку сировини (матеріалів) встановлює правильність їх оформлення, наявність всіх необхідних даних, а також правильність списання виробничих запасів на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Отже, програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія 8.3» в повній мірі забезпечує процес комп'ютеризації обліку виробничих запасів на підприємстві. Надає можливість автоматизувати ведення документообігу з обліку виробничих запасів. Всі звіти та облікові реєстри створюються автоматично та можуть бути надруковані на паперових носіях або ж передані в електронному вигляді, що значно полегшує облік-матеріальних цінностей та підвищує його якість і оперативність.

Вважаємо, що найоптимальнішими напрямками удосконалення управління виробничими запасами на підприємствах такі, як:

зростання оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств споживчої кооперації, що забезпечується шляхом впровадження інформаційних технологій обробки економічної інформації;

вдосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами;

узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;

обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва.

Висновки до розділу 3

1. Проведений аналіз використання виробничих запасів на ПрАТ «Буковинапродукт» показав, що питома вага виробничих запасів в загальній структурі запасів підприємства збільшилась від 39,5% у 2019 до 57,1% у 2022 році. У складі виробничих запасів на підприємстві найбільшу питому вагу

займають тара і тарні матеріали (54,1%), а також сировина і матеріали (46%). Частка інших груп виробничих запасів на підприємстві незначна. Оцінка ефективності використання виробничих запасів показала, що у 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріальні витрати зменшилися на 0,06 грн. на кожен гривню товарної продукції; вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 0,19 грн. Як результат на підприємстві у 2022 році спостерігалась економія матеріалів у розмірі 337,4 тис. грн. збільшення випуску продукції на 607,6 тис. грн. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції у 2022 р. становила 55,3%, тобто порівняно з 2020 р. вона зменшилася на 9,3%.

2. Оцінка ефективності використання виробничих запасів на підприємстві виявила, що внаслідок проведення політики ресурсозбереження сировиномісткість продукції ПрАТ «Буковинапродукт» у 2022 р. порівняно з 2020 р. зменшилася на 2% порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, паливо-енергомісткість - на 1,3%. Тривалість одного обороту виробничих запасів в 2022 р. становила 283 дні, в 2020 р. – 239 дні, тобто показник збільшився на 44 дні, або на 18,6% порівняно з 2020 роком. Вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і ПрАТ «Буковинапродукт» матиме можливість швидшими темпами нарощувати виробництво продукції.

4. Встановлено, що облік виробничих запасів є досить трудомісткою ділянкою облікової роботи. Тому впровадження автоматизації обліку надходження і використання виробничих запасів є необхідністю. Програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія 8.3» в повній мірі надає можливість автоматизувати ведення документообігу з обліку виробничих запасів. Всі звіти та облікові реєстри створюються автоматично та можуть бути надруковані на паперових носіях або ж передані в електронному вигляді, що значно полегшує облік-матеріальних цінностей та підвищує його якість і оперативність.

5. Вважаємо, що найоптимальнішими напрямками удосконалення управління виробничими запасами на підприємствах такі, як:

зростання оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств споживчої кооперації, що забезпечується шляхом впровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

вдосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами;

узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;

обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведено дослідження обліку і аналізу виробничих запасів та здійснена оцінка ефективності їх використання на матеріалах Приватного акціонерного товариства (ПрАТ) «Буковинапродукт» у Чернівецькій області за період 2019-2022 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. Встановлено, що відсутня єдина точка зору у економістів при визначенні поняття і структури виробничих запасів. В національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та законодавчих і нормативних актах відсутні визначення понять «матеріальні цінності», «виробничі запаси», «сировина», «матеріали». Провівши аналіз економічної літератури, запропоновано наступне визначення терміну «виробничі запаси»: це предмети праці, які приймають участь у виробництві продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість готової продукції.

2. Виробничі запаси підприємств консервної промисловості поділяють на наступні групи: основна і додаткова сировина; допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; тара і тарні матеріали; паливо; будівельні матеріали; запасні частини; інші матеріали.

3. У Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» у 2022 році внесені два поняття: первісна вартість, подібні (взаємопов'язані) запаси. Зміни розроблено з метою приведення НП(С)БО 9 у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств щодо відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних із запасами. Уточнено, що первісною вартістю запасів, які придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається, зокрема, з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем); не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені

(встановлені) витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у процесі виробництва перед наступним етапом виробництва; перегляд первісної вартості матеріалів та інших допоміжних матеріалів, що призначені для виробництва продукції, і її коригування до рівня чистої вартості реалізації не проводиться, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована не нижче собівартості.

4. Об'єктом дослідження обрано процеси, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку виробничих запасів на Приватному акціонерному товаристві (ПрАТ) «Буковинапродукт». Основним видом діяльності підприємства є 10.39 Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів. За роки дослідження 2019-2022 відбулось значне абсолютне зменшення чистого доходу від реалізації продукції на 6,0 млн. грн. дало зниження валового прибутку на 812 тис. грн. В результаті підприємство з прибуткового у 2019-2020 рр. стало збитковим з сумою чистого збитку 1,4 млн. грн. Аналіз фінансового стану ПрАТ «Буковинапродукт» за 2019-2022 рр. виявив погіршення у 2022 році практично всіх показників. Показники фінансової ліквідності, стійкості, платоспроможності на підприємстві значно погіршились у 2022 році в умовах повномасштабної російсько-української війни.

5. На ПрАТ «Буковинапродукт» запроваджено журнально-ордерну форму обліку. Згідно наказу про облікову політику виробничі запаси підприємства обліковуються за ідентифікованою вартістю. Аналітичний облік руху виробничих запасів здійснюються у бухгалтерії у кількісному та сумовому виміру; на складах - у кількісному виміру. На підприємстві прийнято при відпусканні виробничих запасів у виробництво та реалізацію використовувати метод оцінки ФІФО. Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і додаткових довідок головний бухгалтер відображує в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства. Значним недоліком вважаємо використання на підприємстві довільних форм первинної документації, що призводить до дублювання бухгалтерської інформації; може складатися несвоєчасно; має трудомісткий характер в процесі їх обробки. Частина первинних документів, які

забезпечують складський облік на підприємстві ведеться вручну на паперових носіях. Звідси наявні помилки в залишках на складі, неякісний контроль за строками придатності сировини і матеріалів тощо.

Тому, вважаємо, що запровадження системи електронного документообігу на підприємстві покращить інформаційне забезпечення управління виробничими запасами на складах і на інших підрозділах підприємства. Процес електронного документообігу складського обліку виробничих запасів повинен базуватись на інтегрованій обробці облікової інформації, яка включає формування та обробку первинних документів. Це значно спростить роботу бухгалтера зі складання та оформлення документів, підвищить рівень достовірності, ефективності та точності обліку виробничих запасів.

6. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих запасів на ПрАТ «Буковинапродукт» використовується рахунок 20 «Виробничі запаси». Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Оскільки для консервного виробництва притаманний специфічний поділ сировини на основну і додаткову, тому запропоновано відкрити додаткові групи аналітичних рахунків для обліку сировини й матеріалів: 20101 «Основна сировина», 20102 «Додаткова сировина», 20103 «Допоміжні матеріали», 20104 «Зворотні відходи». Також пропонуємо до субрахунку 203 «Паливо» відкрити окремі аналітичні рахунки, наприклад, 20301 «Рідке паливо» – для обліку бензину, дизпалива, 20302 «Паливо-мастильні матеріали для обліку машинного масла, тосолу і т.п., 20303 «Тверде паливо» – для обліку вугілля, дров і т.п. Для рахунку 204 встановити субрахунки 20401 «Тара одноразового використання», 20402 «Тара багаторазового використання».

7. Встановлено, що згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) виробничі запаси відображаються у статті «Запаси» без деталізації на групи. Але у Примітках до річної фінансової звітності, у VIII розділі, застосовується класифікація запасів уже з 12-ти груп. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для запасів призначено 9 рахунків класу 2, які за групуванням інформації про запаси не узгоджені з розділом «Запаси» у Примітках до фінансової звітності й фактично являють собою ще одну класифікацію запасів. Згідно останніх внесених змін до НП(с)БО 9 розширено обсяг інформації про запаси, яку підприємство має розкривати у примітках до фінзвітності. Так, окрім інформації, яку наразі вимагає розкривати пункт 29 НП(С)БО 9, підприємству доведеться також розкривати у примітках інформацію про суму: запасів, визнаних витратами протягом періоду; часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх реалізації, визнану витратами відповідно до пункту 27 НП(С)БО 9.

8. Управління виробничими запасами базується на класифікації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів, а також на визначенні їх необхідного обсягу. Консервне виробництво належить до матеріаломістких галузей, тому раціональне й економне використання матеріальних ресурсів має важливе значення, що забезпечує раціональна організація їх обліку. У галузі питома вага витрат матеріальних ресурсів у структурі собівартості продукції в середньому становить понад 60%, що підтверджується даними бухгалтерського обліку та звітності підприємства ПрАТ «Буковинапродукт». Вважаємо, що складання переліку та складу статей калькулювання собівартості плодоовочеконсервної продукції потребує коригування облікової політики з урахуванням особливостей технології та організації виробництва.

Оскільки діяльність підприємства залежить у першу чергу від організації сировинної бази, яка потребує постійного оперативного аналізу обсягів та якості заготівельної сировини, окремим об'єктом обліку та аналізу слід виділяти організацію постачальницької діяльності. При цьому до завдань фінансового обліку можна віднести: правильне (відповідно до вимог національних стандартів) документальне забезпечення операцій з придбання та

формування собівартості матеріальних ресурсів; відображення якісних параметрів сировини; належний облік зворотних відходів, втрат і браку виробництва та об'єктивна їх оцінка.

Враховуючи важливість продукції консервного виробництва у забезпеченні суспільства якісними харчовими продуктами, безпечними для здоров'я необхідно виділити соціально-екологічний облік у підсистема обліку підприємств плодоовочевої промисловості. Його завданнями є формування інформації щодо активів, соціально-екологічних зобов'язань та витрат, пов'язаних із системою управління якістю продукції, інноваційні екологічні технології виробництва, науково-дослідні роботи екологічного спрямування тощо.

9. Проведений аналіз використання виробничих запасів на ПрАТ «Буковинапродукт» показав, що питома вага виробничих запасів в загальній структурі запасів підприємства збільшилась від 39,5% у 2019 до 57,1% у 2022 році. У складі виробничих запасів на підприємстві найбільшу питому вагу займають тара і тарні матеріали (54,1%), а також сировина і матеріали (46%). Частка інших груп виробничих запасів на підприємстві незначна. Оцінка ефективності використання виробничих запасів показала, що у 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріальні витрати зменшилися на 0,06 грн. на кожен гривню товарної продукції; вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 0,19 грн. Як результат на підприємстві у 2022 році спостерігалась економія матеріалів у розмірі 337,4 тис. грн. збільшення випуску продукції на 607,6 тис. грн. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції у 2022 р. становила 55,3%, тобто порівняно з 2020 р. вона зменшилася на 9,3%.

10. Оцінка ефективності використання виробничих запасів на підприємстві виявила, що внаслідок проведення політики ресурсозбереження сировиномісткість продукції ПрАТ «Буковинапродукт» у 2022 р. порівняно з 2020 р. зменшилася на 2% порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, паливо-енергомісткість - на 1,3%. Тривалість одного обороту виробничих запасів в 2022 р. становила 283 дні, в 2020 р. – 239 дні, тобто

показник збільшився на 44 дні, або на 18,6% порівняно з 2020 роком. Вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і ПрАТ «Буковинапродукт» матиме можливість швидшими темпами нарощувати виробництво продукції.

11. Встановлено, що облік виробничих запасів є досить трудомісткою ділянкою облікової роботи. Тому впровадження автоматизації обліку надходження і використання виробничих запасів є необхідністю. Програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія 8.3» в повній мірі надає можливість автоматизувати ведення документообігу з обліку виробничих запасів. Всі звіти та облікові реєстри створюються автоматично та можуть бути надруковані на паперових носіях або ж передані в електронному вигляді, що значно полегшує облік-матеріальних цінностей та підвищує його якість і оперативність.

12. Вважаємо, що найоптимальнішими напрямками удосконалення управління виробничими запасами на підприємствах консервної промисловості є такі, як:

- зростання оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами, що забезпечується шляхом впровадженням цифрових технологій обробки економічної інформації;
- вдосконалення системи цифровізації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами;
- узгодження механізмів фінансового та податкового обліку виробничих запасів;
- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки та інноваційних технології виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності промисловості у 2010 – 2021 роках. Державна служба статистики України: веб-сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 18.09.2023).
2. Maksymenko I., Melikhova T. Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies*, Volume 3 Number 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing. 2019. P. 268 – 275.
3. Максименко І.Я. Особливості бухгалтерського обліку товарних запасів в системі управління торгівельним підприємством. *Economics and finance*. 2018. № 9. С.228-230. URL: <http://conferencii.com/files/archive/2018-09.pdf> (дата звернення: 18.09.2023).
4. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір*. 2019. № 107. С. 161 – 168.
5. Бондаренко Н.М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. 2020. № 4. С. 273 – 281.
6. Гудзенко Н.М., Гибало Ю.В. Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація. Матеріали І Всеукраїнської науково практичної конференції молодих науковців. Вінниця, ВНАУ. 2018. С. 28 – 31.
7. Гадзевич О.І., Шпятиковська Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах // *Економіка і суспільство*. 2019. С. 344 – 388.
8. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон*. 2020. № 2 (57). С. 149 – 152.
9. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти // *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7. С. 93 – 05.
10. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік //

Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2021. № 5. С. 88 – 101.

11. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві // *Інфраструктура ринку.* 2019. Вип. 34. С. 319 – 324.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси": затверджено Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення 20.09.2023).

13. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 21.09.2023).

14. Пушкар, М. С. Господарський облік і суспільство. *Інноваційна економіка.* 2019. № 6. С. 16-22.

15. Production and Operations Management. Manufacturing and Services" by Richard B. Chase, Nicholas J. Aquilano, F. Robert Jacobs», 2021. 704 с.

16. Омеляненко Т. В. Виробнича стратегія підприємства: монографія. К. : КНЕУ, 2021. 277.

17. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.1. / Відп. ред. В.С.Мочерний. К.: Видавничий центр „Академія”, 2018. 864 с.

18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2019. С.455-487.

19. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ПП "Рута", 2001. -224 с.

20. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік : Навч. посіб. для студентів спец. «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 2018. 448 с.

21. Миронова Ю.Ю., Калініченко Н.О., Кривогуз А.О. Облік запасів згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* Серія «Економічні науки». Випуск 21. Частина 1. 2016. С. 174–177.

22. Бірюк О.Г. Формування облікової політики щодо виробничих запасів.

Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету. 2019. № 2. С. 25–29.

23. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.

24. Болдуєва О.В., Рибалко О.М. Проблеми обліку та оцінки виробничих запасів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 4. 147 с. 23.

25. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: навчально-методичний посібник. К. : ТОВ «А.С.К», 2019. 512 с.

26. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 №996_XIV. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: http://zakon4.ra_da.gov.ua/laws/show/996_14 (дата звернення 21.09.2023).

27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Мінфіну України №291 від 30.11.99р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

28. Бурдейна Л.В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку виробничих запасів. *Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки*. 2019. Вип. 13. С. 126–132.

29. Кирилюк Б.Л. Проблеми обліку запасів у дисертаціях українських дослідників // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». 2021. Вип. 3. С. 98–113.4.

30. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти // *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 7. С. 93–105.

31. Ловська І.Д. Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конверційності // *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 4(62). С. 137–139.

32. Шендригоренко М.Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення // *Вісник Криворізького економічного інституту КНУ*. 2013. № 2. С. 102–106.

33. Rogoznyy S., Dyadun O. Особливості обліку запасів за П(С)БО та МСФЗ // *Все про бухгалтерський облік*. №37. 19.04.2019. С. 3-8.

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 р. № 336/22868, (із змінами та доповненнями). URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 14.10.2023).

35. Шовкопляс О.О., Дубовая В.В. Відображення запасів у фінансовій звітності підприємств України за міжнародними стандартами. *Науковий вісник ПНТУ імені Юрія Кондратюка «Економіка і регіон»*. № 4. 2013. URL: file:///C:/Users/User/Downloads/econrig_2021_4_25.pdf (дата звернення: 14.10.2023).

33. Одношевна О.О. Практичні аспекти та шляхи вдосконалення обліку виробничих запасів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6. Ч. 2. С. 146–148.

34. Попович К.В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів на підприємствах України. *Управління розвитком*. 2020. № 15(155). С. 65–68.

35. Ловська І.Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. Вип. 1(22). С. 194–200.

36. Кудіна О.М. Процесний підхід до організації обліку виробничих запасів підприємства // *Інноваційна економіка*. 2021. № 1. С. 220–226.

37. Олійник Т.О., Музичук Р.В. Формування первісної вартості виробничих запасів // *Сталий розвиток економіки*. 2018. № 3. С. 266–269.

38. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. За ред. доктора ек. наук, професора І.Д. Фаріона. Тернопіль: Економічна думка, 2018. 566 с.

39. Аналіз господарської діяльності: Опорний конспект лекцій. Укл. Барабаш Н. К.: КНТЕУ, 2019. 252 с.

40. Бабицький А.Ф. Методологія аналізу економічних процесів і управління: Навчальний посібник. Київ: МАУП, 2019. 128 с.

41. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП “Рута”, 2018. 680 с.

42. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2015. 412 с.

43. Жукова О. Облік методом ФІФО: порада для лінивих // *Бухгалтерія*. 2016. № 44. С. 49-50.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 27.09.2023)/
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 27.09.2023).
46. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3314> (дата звернення: 27.09.2023).
47. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навчальний посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання-Прес, 2019. 190 с.
48. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2018. № 2. С. 63–70.
49. Матвійчук М. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Наукові записки*. 2017. № 1. С. 14-16.
50. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України Наказ від 09.07.2007 № 373. URL: <https://docs.dtki.ua/doc/v0373581-07> (дата звернення 01.10.2023).
51. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 6. С. 40-56.
52. Хлопальська В. Облік надходжень і зберігання запасів оборотного капіталу в прийнятті управлінських рішень // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 11. С. 37-47.
53. Дашкевич О.Ю. Класифікація витрат виробництва плодоовочевої консервної продукції // *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. №1. С.110-124. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&

I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/znprnudps_2011_1_13.pdf (дата звернення: 08.10.2023)

54. Приймачок О.М. Організація обліку виробничих запасів на складі // *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. №11. Черкаси: ЧДТУ, 2004. С.193-197.

55. Іванченков В.С. Чехович З.В. Перспективи інноваційного розвитку консервного виробництва в українському Причорномор'ї // *Економічні інновації*. 2015. Вип. 60, книга І. С.154-171. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecinn_2015_60%281%29_20 (дата звернення: 08.10.2023).

56. Крамарчук С.П. Формування управлінським та фінансовим обліком інформації про матеріальні ресурси підприємства // *Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу*. Тернопіль: Видавництво «Економічна думка», 2004. Вип. 13. С. 45-48.

57. Дмитренко О.М., Вітер С.А. Обліково-аналітичні аспекти формування нефінансової звітності українськими компаніями // *Облік і фінанси*. 2020. №2 (88). С18-28.

55. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник. Київ : Знання-Прес, 2019. 349 с.

56. Ушій О. До питання автоматизації бухгалтерії // *Наукові записки*. 2021. № 1. С 31 – 33.