

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

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ НАДХОДЖЕННЯ І
ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ
ПІДПРИЄМСТВА**

**(на матеріалах Вашківецького хлібокомбінату Вижницького району у
Чернівецькій області)**

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

Пилипчак
Інна
Ігорівна

Науковий керівник:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	7
1.1. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу надходження та використання виробничих запасів	11
Висновки за розділом 1	15
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	16
2.1. Організація обліку надходження і використання виробничих запасів.....	16
2.2. Фінансовий облік операцій з виробничими запасами	22
2.3. Облік виробничих запасів в управлінні підприємством	30
Висновки за розділом 2	35
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ	37
3.1. Економічний аналіз надходження та використання виробничих запасів на підприємстві.....	37
3.2. Удосконалення обліку виробничих запасів за умов застосування інформаційних систем і технологій.....	45
Висновки за розділом 3	50
ВИСНОВКИ	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Ефективність успішного функціонування хлібопекарських підприємств значною мірою залежить від якості, оперативності, достовірності й аналітичності інформації, на основі якої приймаються важливі управлінські рішення.

Хлібопекарська галузь – це матеріаломістка галузь промисловості, тому передумовою успішного управління виробничим процесом є управління наявністю та раціональним використанням виробничих запасів. Важлива роль у реалізації поставлених питань належить бухгалтерському обліку і економічному аналізу як одним із функцій управління.

Вагомий внесок у дослідження питань з бухгалтерського обліку, що стосуються запасів, зробили такі сучасні вітчизняні науковці, як І.А. Бержанір, Н.М. Бондаренко, А.М. Яресько, Н.М. Гудзенко, Ю.В. Гибало, А.В. Дмитренко, І.В. Балабась, Н.І. Коваль, О.А. Подолянчук, Л.О. Рубан, Т.І. Яковенко, О.І. Гадзевич, Т.А. Шпятиковська та ін. [4—11].

Ціла низка питань організації та методики обліку і аналізу ефективності використання виробничих запасів на підприємствах галузі хлібопечення досліджені недостатньо й потребують додаткового вивчення. До таких питань слід віднести різні підходи до визначення суті виробничих запасів, їх класифікації з урахуванням галузевої специфіки та якостей основної хлібопекарської сировини – борошна та іншої сировини; відсутність належного їх нормування відповідно до потреб виробництва; розробку та впровадження ефективної методики обліку використання виробничих запасів на хлібопекарських підприємствах. Крім того, питання оцінки вибуття виробничих запасів через їх велику кількість та номенклатуру – найскладніша проблема методології системи бухгалтерського обліку, яка постійно змінюється через недосконалість нормативної бази.

На хлібопекарських підприємствах залишаються все ще невирішеними питання щодо вдосконалення документації оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо нагальною є повна автоматизація їх

обліку. Також подальшого дослідження і наукових розробок потребують проблеми організації та методики здійснення економічного аналізу використання виробничих запасів на хлібопекарських підприємствах, які за сучасних умов господарювання практично не здійснюються.

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 Вашківецького хлібокомбінату Вижницького району 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 «Хлібокомбінат».

Об'єктом дослідження є процеси надходження та використання виробничих запасів на підприємстві «Вашківецький хлібокомбінат Вижницького району у 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 хлібопекарному підприємстві, законодавчі та нормативно-правові акти України з питань обліку і аналізу виробничих запасів, оцінки ефективності їх використання на підприємств.

Під час написання роботи використовувались такі методи наукового дослідження: емпіричний (спостереження за діяльністю служби матеріально-технічного забезпечення Хлібокомбінату; порівняння діючої практики обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві із загальноприйнятими способами ведення обліку виробничих запасів; співбесіда з працівниками бухгалтерії Хлібокомбінату); експериментально-теоретичний (аналіз структури виробничих запасів, узагальнюючих та індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на Хлібокомбінаті).

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 «Вашківецький хлібокомбінат Вижницького району у Чернівецькій області», 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:

- аналітичну відомість обліку руху виробничих відходів для хлібопекарських підприємств з урахуванням особливостей їх діяльності з метою накопичення та контролю даних про відходи виробництва за місяць;

- відомість обліку руху черстої хлібобулочної продукції і браку, яку передбачено складати щомісяця за кожним цехом для отримання оперативних даних та контролю. Дані цієї відомості мають збігатися з даними балансу браку.

Сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Підприємство 8. Бухгалтерія для України 8.» для автоматизації первинного і зведеного обліку виробничих запасів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати теоретично обгрунтовані, 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.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХЛІБОПЕКАРСЬКОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

1.1. Виробничі запаси, їх суть, класифікація і місце в загальній системі обліку та управління

Головним аспектом, що гарантує успішне ведення бізнесу, виступає достатня кількість запасів у наявності підприємства. Якщо раціонально використовувати ці оборотні активи, здійснювати контроль за їх рухом, правильно вести бухгалтерський облік, можна досягти позитивного фінансового результату, що є на меті у більшості компаній. Для того щоб грамотно вести облік запасів на підприємстві, необхідно розібратися, що ж являє собою економічна категорія «запаси», і з чого вона складається.

Для дослідження поняття «запаси» та їх правильного розмежування на групи необхідно керуватися положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які регулюють дану ділянку обліку на законодавчому рівні в нашій державі й за кордоном (а саме: П(С)БО і М(С)БО) та науковими працями вчених, науковців, теоретиків.

Для всебічного аналізу категорії «запаси» звернемося 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. Так, у науковому аспекті часто застосовується поняття «запаси», замінене поняттям «ресурси», «матеріали», «предмети праці», «предмети споживання», «товари» і таке інше. Проаналізуємо тлумачення цього поняття у науковому просторі та спростуємо його, запропонувавши власне найбільш влучне визначення поняття «запаси». Тракткування поняття «запаси» з точки зору сучасних вітчизняних авторів згруповано й подано в табл. А1, Додаток А.

Отже, проаналізувавши погляди сучасних науковців, можна спостерігати, що трактування сутності запасів є досить різноманітним. Це дозволяє зробити

висновок про те, що немає (і не може бути) єдиної класифікації запасів, яку можна було б використати на будь-якому підприємстві. На нашу думку, незважаючи на те, що наведені визначення авторів є різними й суттєво відрізняються одне від одного, кожне з них має місце на існування й тим самим доповнює одне одного. Ми вважаємо, що запаси — 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.

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

Розглянемо класифікаційні ознаки запасів, які подано в законодавчо-нормативних документах — П(С)БО 9 [2] та МСБО 2 [1] в табл. В1 у Додатку В.

Слід зазначити, що в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [1] наведено загальну класифікацію запасів без окремої деталізації складових. Що стосується національних стандартів, то П(С)БО 9 [2] 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.

За результатами проведеного аналізу ми пропонуємо узагальнену класифікацію запасів, яка об'єднує у собі найконцептуальніші для потреб управління запасами ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення. Запропоновано класифікацію запасів, що є авторською розробкою, представлено на рис. В1.

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 [12, с.74].

Деякі зарубіжні автори дають розширене визначення терміну «виробничі запаси» як засобів виробництва, які надійшли на склади підприємства, але ще не залучені у виробничий процес. Наприклад, В. Стівенсон під матеріально-виробничими запасами розуміє «резерв матеріальних цінностей підприємства» [13, с.556].

Окремі фахівці розглядають запаси як форму існування матеріального потоку. Ще більше різняться думки вітчизняних та зарубіжних вчених економістів стосовно складу матеріальних та виробничих запасів. Так, Р.Б. Чейз, Еквілайн Н.Дж. та Р.Ф. Якобс визначають товарно-матеріальний запас як «запас якого-небудь ресурсу або предметів, що використовуються в організації.» Крім того підрозділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво [14, с.469].

В економічній енциклопедії дається таке визначення матеріальних запасів:

«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 [15, с.583].

Сучасні українські вчені та практики до товарно-матеріальних запасів (або матеріально-виробничих) відносять «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» [16, с.81].

У бухгалтерському словнику за редакцією професора Ф.Ф. Бутинця 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» [17, с.68].

Проведені дослідження показують, що ряд авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво [18].

Деякі автори, наприклад, Л.В. Ліберман, 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 [19, с.8].

Поняття матеріального запасу являється також одним із ключових і в логістиці. Так, А.М. Гаджинський вважає, що матеріальні запаси – це 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 [20, с.232]. Крім того до виробничих запасів він відносить сировину, матеріали, комплектуючі вироби, купівельні напівфабрикати, моторне паливо, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети, включаючи ріжучий і вимірювальний інструмент, інвентар, спецодяг і т.д.

Беляєв Ю.Я. під запасами розуміє “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.» [21, с.3].

Безруких П.С. виробничі запаси характеризує як «різні речові елементи виробництва, які повністю споживаються в кожному циклі і всю свою вартість переносять на вартість виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг». До виробничих запасів відносить сировину і основні матеріали, допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, відходи (зворотні), паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети [22, с.108].

Як ми бачимо, низка вчених-економістів [23] до складу виробничих запасів відносять малоцінні швидкозношувані предмети, але до складу виробничих запасів не відносять незавершене виробництво.

Найбільш оптимальним є наступне визначення виробничих запасів. Виробничі запаси – це складова частина предметів праці, які приймають участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту.

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

Поняття «запаси» як економічна категорія з'явилась 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 [3].

Слід зазначити, теоретичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття її у фінансовій звітності висвітлено в П(С)БО №9 «Запаси» та М(С)БО № 2 «Запаси» [2; 1].

Вітчизняна система бухгалтерського обліку в останні роки зазнала кардинальних змін в напрямку орієнтації на міжнародні стандарти фінансової звітності. І хоча національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку розроблені на базі міжнародних, вони мають розбіжності, які впливають на розкриття інформації користувачам.

Особливості обліку запасів за міжнародними вимогами розкрито в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [24]. Хоча національні стандарти і розроблено на основі міжнародних, все одно вони суттєво відрізняються від останніх. Порівняльну характеристику П(С)БО 9 [2] і МСБО 2 [1] представлено в табл. Д1. (Додатку Д).

Таким чином, економічне трактування запасів є тотожним з боку національних та міжнародних стандартів. Це цілком зрозуміло, адже національні положення ґрунтуються на міжнародних. Умови визнання запасів також є 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.

Під собівартістю, за якою необхідно оцінювати запаси на дату їх надходження, МСБО 2 розуміє витрати на придбання, переробку та інші витрати, здійснені для приведення запасів до їх теперішнього стану та місцезнаходження. Складові елементи собівартості запасів за МСБО 2 представлено в табл. Е1 у Додатку Е.

Собівартість запасів відповідно до МСБО 2 не включає:

податки, що згодом відшкодовуються підприємству податковими органами;

торговельні знижки, інші знижки та інші подібні до них статті;

понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

витрати на зберігання;

адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
витрати на продаж.

В умовах пошкодження запасів, повного або часткового застаріння, зниження ціни продажу актуалізується розрахунок чистої вартості реалізації. МСБО 2, на відміну від П(С)БО 9, надає конкретні рекомендації щодо оцінки чистої вартості реалізації [25, с.6].

При списанні запасів МСБО 2 передбачено три методи оцінки, на відміну від П(С)БО 9, який дозволяє застосовувати п'ять методів. Підприємство може застосовувати різні формули собівартості до окремих груп запасів, що характеризуються різним характером, якщо цим буде досягнуто вищий рівень достовірності оцінки [25, с.7].

Цей вибір обов'язково слід зазначити в обліковій політиці підприємства. Отже, національні стандарти бухгалтерського обліку подають ширше розкриття інформації про списання запасів при вибутті, ніж міжнародні стандарти.

У цілому можна зробити висновок, що загалом обсяг інформації про запаси, що розкривається згідно з П(С)БО 9 «Запаси», є більшим порівняно з МСБО 2 «Запаси». При веденні обліку запасів слід враховувати положення прийнятих для підприємства облікових стандартів (національних чи міжнародних), оскільки між ними є розбіжності. І якщо підприємство веде облік за міжнародними стандартами, то воно може використовувати деякі положення національного стандарту для уникнення конфліктних ситуацій з вітчизняними контролюючими органами щодо окремих питань обліку виробничих запасів.

Виходячи з даного визначення слід уточнити поняття «виробничий цикл». В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26] дано визначення операційному циклу, як проміжку часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

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 на рис. 1.4.

Отже, за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва виробничі запаси хлібопекарських підприємств 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.

У харчовій промисловості наявні специфічні особливості розподілу сировини на основну і додаткову. До основної сировини в хлібопекарському виробництві належить пшеничне та житнє борошно, дріжджі хлібопекарські, сіль, вода. До додаткової сировини відносять сировину, яку застосовують згідно із рецептурою для надання виробам відповідних органолептичних та фізико-хімічних властивостей: цукор, жир, молоко тощо.

Проведене дослідження на хлібозаводі Вашківецької райспоживспілки Вижницького району у Чернівецькій області виявила, що до основної сировини включають тільки борошно, а до додаткової – всю іншу, необхідну за рецептурою.

Висновки за розділом 1

1. В результаті теоретичного дослідження встановлено, що відсутня єдина точка зору у економістів при визначенні поняття і структури виробничих запасів. В вітчизняних 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 складова частина предметів праці, які приймають участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту.

2. Виробничі запаси хлібопекарських підприємств 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. Основою побудови обліку виробничих запасів є їхня класифікація. Серед досліджених видів класифікації найбільш доцільна класифікація за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва, а також за технічними властивостями, що лежить в основі розробки номенклатури-цінника та дає змогу шифрувати матеріальні цінності. Виходячи зі специфіки хлібопекарського виробництва виробничі запаси слід поділяти на основні і допоміжні, причому лише на конкретному підприємстві. Запропоновано загальноекономічну класифікацію матеріальних ресурсів та визначено структуру виробничих запасів, товарно-матеріальних запасів.

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 Вашківцевському хлібокомбінаті Вижницької райспоживспілки у Чернівецькій області (далі Хлібокомбінат). Підприємство було засновано у 23.01.2004 р. Юридична адреса підприємства: Україна, 59210, Чернівецька обл., Вижницький р-н, місто Вашківці, вулиця Соборна, буд. 2.

Код ЄДРПОУ 01734922.

Статутний капітал підприємства складає 330,000 грн.

Основний вид діяльності: 10.71 Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання

Аналіз фінансово-економічний стану підприємства був зроблений на основі фінансової звітності Хлібокомбінату, а саме форми №1 «Баланс», форми №2 «Звіт про фінансові результати» за 2020-2022 рр. (Додатки З-Л). У таблиці М.1 Додатку М зображені головні показники діяльності Хлібокомбінату, їх значення за досліджувані роки та динаміка. Значне абсолютне зростання чистого доходу від реалізації продукції на 455,1 тис. грн. дало зростання валового прибутку лише на 161,9 тис. грн. і чистого фінансового результату на 9,7 тис. грн. Тобто доходи підприємства практично поглинулись витратами підприємства.

Витрати Хлібокомбінату за досліджуваний період зросли на 446,8 тис. грн., що відбулось переважно за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції на 293,2 тис. грн. Також суттєво збільшились адміністративні витрати на 68 тис. грн., витрати на збут – на 52,5 тис. грн. та інші операційні витрати – на 33,1 тис. грн.

В табл. М3. наведений вертикальний аналіз активів та пасивів Хлібокомбінату та динаміка та їх зміни за роки які досліджували. Протягом останніх трьох років в структурі активів діяльності компанії зростала частка

оборотних активів (13,7% у 2021 р., 7,1% у 2022 р.), що може свідчити про утворення мобільнішої структури активів компанії, яка буде сприяти прискоренню оборотності активів компанії. Варто врахувати те, що для кондитерського ринку притаманний швидкий оборот капіталу і тенденцію до зростання має попит. За даними табл. М4 можемо помітити, що необоротні активи компанії в 2022 р. мають темп зниження якщо зрівнювати з попереднім роком на 3,0% у 2021 р. при темпі приросту їх у 2021 р., що склав 19,8%. А темп приросту власного капіталу складає 1,7% у 2021 р., якщо порівнювати з попереднім роком та на 1,4% у 2022 р. Така зміна у структурі пасивів, насамперед, пов'язана зі збільшенням поточних зобов'язань Хлібокомбінату у 2021 році, темп приросту склав 283,5%, а у 2022 р. відбулось їх зменшення на 34,8% порівнюючи з 2021 р.

Аналіз фінансового стану Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. виявив погіршення показників фінансової ліквідності. Зниження показника поточної ліквідності нижче нормативного значення 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 показників платоспроможності підприємства Хлібокомбінат за 2020-2022 рр. представлений у Додатку М в табл. М4. За даними аналізу можна зробити висновок, що коефіцієнт платоспроможності (автономії) та коефіцієнт маневреності власного капіталу знаходяться в межах норми. Коефіцієнт фінансової стійкості на підприємстві всі роки дослідження зберігав негативне значення, як і коефіцієнт забезпечення власними оборотними активами. Це свідчить про низьку здатність компанії проводити активну діяльність без інвестицій та різних зовнішніх джерел фінансування.

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 Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. Результати зображені у табл. М5. Коефіцієнт оборотності активів у 2022 р., якщо зрівнювати з 2020 р. мав схильність до зниження на 7,3%, це негативне е

явище. Показники оборотності дебіторської заборгованості зріс у 2022 р. на 5,4%, що свідчить про активізацію роботи з повернення засобів компанії. Показник обороту кредиторської заборгованості знизився на 75,3% у 2022 р., це залежало від зменшення обсягів виробництва підприємства. У наслідок цього строки погашення дебіторських боргів в 2022 р. на підприємстві зменшились на 5,1%, а кредиторської заборгованості збільшились на 304,3%. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів в 2022 р. знизився на 75,2%. Коефіцієнт фондівдачі у 2022 р. став менше на 75,7%, що свідчить про зниження ефективності використання основних засобів на Хлібокомбінаті.

Одним із головних критеріїв економічної ефективності являється рентабельність, вивчення якої дозволяє оцінити діяльність підприємства з багатьох сторін. За даними табл. М6 можна зробити висновок, що рентабельність підприємства Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. дуже низька. Рентабельність діяльності не перевищувала 1%, рентабельності реалізації продукції – 5-8%.

Отже, Хлібокомбінат всі роки дослідження зберігав прибутковість на рівні 5-8%. Показники фінансової ліквідності, стійкості, платоспроможності на підприємстві погіршились, що свідчить про зниження фінансово-господарської діяльності підприємства.

Розглянемо організацію обліку виробничих запасів на підприємстві. В наказі про облікову політику підприємство Хлібокомбінат вказує форму організації бухгалтерського обліку (відповідно до п. 4 ст.8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]); організаційну побудову бухгалтерії; тип організаційної структури апарату бухгалтерії; форму ведення фінансового обліку тощо.

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. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2] 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.

Відмітимо, що на хлібопекарські підприємства сировина й матеріали надходять приблизно в однаковій кількості (через нормування витрат і нормування запасів в місцях зберігання), тому нескладно розрахувати транспортно-заготівельні витрати, які включаються до собівартості придбаних сировини й матеріалів. Як вже зазначалося, транспортування основної хлібопекарської сировини – борошна, здійснюється борошновозами, і тому завдяки безтарному зберіганню на хлібозаводах суму транспортно-заготівельних витрат методом прямого рахунку включають до первісної вартості борошна.

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 звітного періоду.

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.

Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведені в додатку В.

Згідно наказу про облікову політику підприємства Хлібокомбінат 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 суворої 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 хлібопекарських 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.

Особливістю хлібопекарського виробництва є те, що хлібобулочні вироби мають обмежений термін зберігання (не більше 72 год.) незважаючи на застосування пакувальної плівки, що трохи подовжує термін придатності до вживання хліба, але вже через 10-12 годин з'являються ознаки черствіння. Хліб, який зберігався на підприємстві або в магазині більше встановленого терміну, вважається браком і підлягає переробці. Тому підприємства роздрібної торгівлі повертають хлібзаводам нереалізовані черстві хлібобулочні вироби, які приймаються експедицією разом з накладної покупця на повернення до хлібозаводу черствого хліба та хлібобулочних виробів. На основі цієї накладної виписується в двох екземплярах прибуткова накладна на приймання черстої хлібобулочної продукції, один примірник якої направляється до бухгалтерії відділу реалізації, а другий – на склад сировини, за якою комірник приймає ці черстві вироби.

Для отримання оперативних даних та з метою контролю на хлібопекарських підприємствах також ведеться так званий щомісячний баланс браку, в якому вказуються залишки браку на початок місяця за його видами, його загальна вартість, кількість отриманого браку з торговельної мережі, яка частина браку реалізована і яка знаходиться в переробці у напівфабрикатах, які втрати по браку і його залишки на кінець місяця. Але такий баланс браку не дає змоги отримати більш детальну інформацію про брак в розрізі кожного з виробничих цехів та окремо по асортименту продукції. Тому пропонуємо відомість обліку руху черстої хлібобулочної продукції і браку, яка повинна складатись щомісяця по кожному цеху і дані цієї відомості повинні збігатися з даними балансу браку (Додаток Н, табл. Н1).

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.

Основними напрямками вдосконалення документального оформлення використання виробничих запасів на підприємствах, що досліджувались є використання спеціалізованих галузевих форм документів, у яких всі реквізити мають бути чітко та послідовно заповненими; виведення з них певних нормативно-довідкових даних; максимальна автоматизація заповнення та обробки первинних документів, оскільки облік виробничих запасів – досить трудомістка ділянка облікової роботи. Вдосконалений акт передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво наведено в Додатку Н в табл. Н2.

В акті введено окремі графи, в яких наводять вологість кожного гатунку борошна та одиницю виміру сировини й матеріалів, а також найменування цеху, за яким складається цей акт. Запропонований акт дає змогу згрупувати сировину (яка перебуває як у напівфабрикатах, так і в натуральному вираженні) на його титульній сторінці, а на зворотній – фактичні залишки черстової хлібобулочної продукції, бракованих виробів, зворотних відходів, мішків, відер, етикеток, плівки пакувальної тощо, що допомагає контролювати їх перехідні залишки.

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 С на рис. С1 представлено рахунки та субрахунки на яких відображаються виробничі запаси в хлібопекарській галузі.

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 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи наготовляється 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 картотечі 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.

Хлібопекарській промисловості притаманний специфічний поділ сировини на основну і додаткову, тому для їхнього обліку запропоновано виділити додаткові групи аналітичних рахунків 20101 «Основна сировина» (для обліку борошна), 20102 «Додаткова сировина» (для обліку додаткової сировини, яка згідно з рецептурою надає хлібобулочним виробам відповідні органолептичні і фізико-хімічні властивості).

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

В хлібопекарській промисловості в залежності від можливостей подальшого використання в склад основних чи допоміжних матеріалів відносяться й відходи виробництва. Наприклад, сухарна крихта, зметення борошна, які залишаються в процесі виробництва хліба і відповідають встановленим санітарним нормам, відносять до основної сировини як залишки виробництва, а в протилежному випадку вони відносяться до реалізованих відходів, що реалізуються на сторону чи підсобним господарствам.

Відходи бувають зворотні (обчислені) і незворотні (необчислені). Зворотні відходи хлібопекарського виробництва розподіляються на два види: до першого виду відносять, відходи, які переробляються в основному виробництві, до другого – які використовуються в господарстві (свиногодівлі тощо) та реалізуються на сторону. Пропонуємо зворотні відходи хлібопекарського виробництва, які переробляються в основному виробництві або підлягають реалізації, відображати на аналітичному рахунку 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 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 Хлібокомбінату 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 [30; с.378].

Інвентаризація на хлібопекарських підприємствах 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 хлібопекарського 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 звірювальна 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).

При наявності ємностей для безтарного зберігання борошна запаси борошна інвентаризують шляхом заміру його рівня в бункерах і обчислення об'єму та маси, виходячи щільності кожного сорту борошна. Встановлені шляхом заміру фактичні залишки борошна на момент інвентаризації в кожному бункері звіряються з залишками борошна за даними журналу форми № П-4 з обліку руху борошна в кожному бункері.

Незавершене виробництво під час інвентаризації записують в той самий акт, що і сировину та матеріали, яке визначається шляхом підрахунку кількості діж з зазначенням їхньої ємності та виду напівфабрикату (тісто, опара, головки), тістові заготовки, хліб в печах і т.д. по найменуванню виробів на кожній стадії незавершеного виробництва. 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. 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 хлібопекарських 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 (звірювальні 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.107].

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.

Особливістю хлібопекарського виробництва є те, що в бункерах для безтарного зберігання борошна після закінчення відпуску всього борошна потрібно проводити зачистку бункера, яку оформлюють актом типової форми № П-5 Дані для заповнення акту про кількість борошна, завантаженого на зберігання в бункер, беруться з журналу форми № П-2 по обліку надходження борошна на склад безтарного зберігання, а відпущеної на виробництво – з двох журналів: форми № П-3, в якому реєструють показники лічильників автоматичних вагів і вагу витраченого борошна, і форми № П-4 – обліку руху борошна по кожному бункеру.

Складений акт з поясненнями завідуючого виробництва і майстрів за результатами зачистки передаються директору хлібокомбінату для прийняття рішення. Результати зачистки необхідно враховувати при виведенні результатів інвентаризації борошна на виробництві а також при розгляданні і затвердженні директором хлібокомбінату відомостей витрат борошна по бригадам за місяць. Встановлені надлишки по акту зачистки оприбутковують в зменшення кількості борошна списаного на виробництві, а нестачу за мінусом досягнутої економії (по відомості витрат борошна за місяць) відносять на майстрів та членів бригади. Відшкодування вартості недостачі проводять за їх згодою або через суд, якщо буде встановлена їх вина [32].

Типові бухгалтерські проведення з обліку використання, руху і вибуття виробничих запасів на Хлібокомбінаті представлено у Додатку Т

Згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) відтепер запаси відображаються єдиною статтею «Запаси». 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 [28].

Підходи до відображення інформації у фінансовій звітності про виробничі запаси за НП(С)БО 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 [29].

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 [33-34]. 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. 2.1).

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 [36].

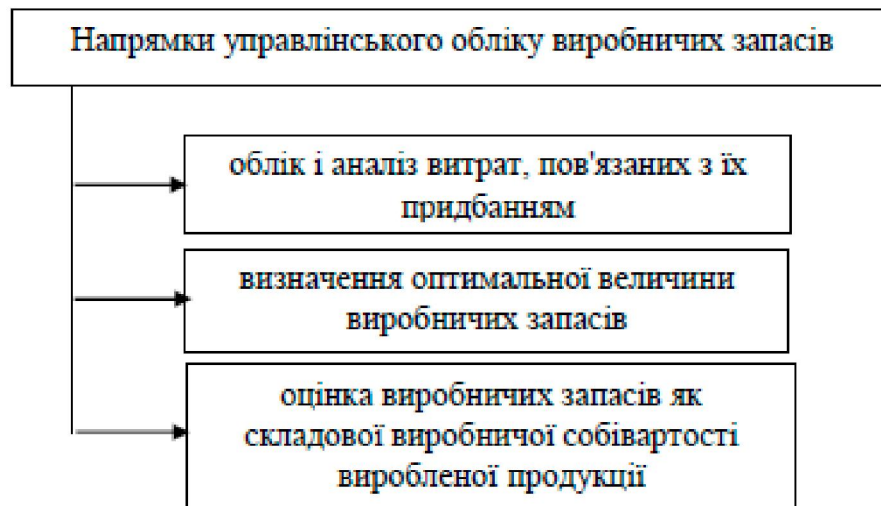


Рис. 2.1 Напрямки управлінського обліку виробничих запасів на підприємстві

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 [37].

Технологічне нормування відноситься до тієї частини бюджету основних матеріалів, яка витрачається на виробничі цілі. На більшості промислових підприємств існують 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 даний бюджетний період. 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 промислових підприємств. Вона може використовуватися лише стосовно тієї частини матеріалів, які відносяться до збутових витрат (наприклад, на упаковку). Після визначення кількісної потреби в матеріалах необхідно здійснити планування закупівель матеріальних ресурсів. 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.

У собівартості продукції промислових підприємств матеріальні витрати займають значну питому вагу. Тому в системі управління витратами формування норм і нормативів матеріальних витрат має першочергове значення. Нормативні витрати матеріальних ресурсів представляють ту величину витрат, яку повинне буде понести підприємство. Величина прямих нормативних матеріальних витрат на одиницю готової продукції визначається множенням кількості матеріалів, передбачених нормативом на одиницю готової продукції, на ціну, яка повинна бути сплачена за одиницю матеріалу. Величина загальних нормативних витрат за матеріалами за звітний період розраховується як сума прямих нормативних матеріальних витрат на одиницю кінцевої продукції, помножена на кількість одиниць продукції, випущених в цей звітний період.

Основою розрахунку нормативних величин виступає норма матеріальних витрат в натуральному вираженні. Норми витрат матеріалів, розроблені

відповідними службами, використовуються для складання кошторису прямих матеріальних витрат. При складанні кошторису прямих матеріальних витрат виходять з незмінності норм витрат матеріалів і цін на них. У разі зміни цих параметрів протягом планованого періоду показники кошторису перераховуються. Зміна норм витрат зазвичай буває наслідком впровадження нових видів технологічного обладнання, оснащення, нових технологій. Ціни на сировину залежать від якісних характеристик його споживчих властивостей, від коливань попиту і пропозиції на неї, від обсягів закупівель, від способів доставки та інших чинників. Інформація про виявлені в кінці періоду відхиленнях за величиною виробничих запасів надходить у систему фінансового обліку шляхом складання оборотних аналітичних відомостей на підставі карток складського обліку матеріалів. У цьому проявляється взаємодія фінансового і управлінського обліку в обліково-аналітичній системі підприємства, що показано в загальній схемі облікової процедури. Процедура обліку матеріалів представлена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Процедура обліку матеріалів на підприємстві

На рис. 2.2 схематично представлений документообіг за матеріалами і схема складського обліку і фінансового обліку матеріалів. Наступний етап складається з операцій, що здійснюються бухгалтерією: скорочення запасів сировини шляхом внесення записів про відпущені цінності в накопичувальну і

оборотну відомості по запасам і фіксація кількості відпущених матеріалів на рахунку, де відображаються дані про замовлення або накладні витрати. Система управлінського обліку виробничих запасів надає детальну інформацію для аналізу витрат підприємства в частині матеріальних витрат, для розрахунку розміру запасів на конкретному підприємстві і дозволяє аналізувати структуру матеріальних витрат з виявленням відхилень від планових величин.

Таким чином, досить істотними моментами в управлінському обліку виробничих запасів є:

1) формування вартості. Тут необхідна класифікація витрат, що включаються до складу вартості виробничих запасів, розгляд факторів, що впливають на розміри і структуру витрат;

2) витрати, що включаються до вартості виробничих запасів, потрібно нормувати в планових калькуляціях з метою виявлення планової потреби в них та величини коштів, необхідних для їх придбання. Так як дані витрати нормуються, то в ході реалізації плану може трапитися перевищення фактичних величин над плановими. Управління відхиленнями здійснюється на основі класифікації відхилень;

3) існує тісний взаємозв'язок управлінського обліку з фінансовим, що реалізується в здійсненні облікових процедур. В управлінській бухгалтерії створюється можливість контролю за збереженням і використанням ресурсів, а також виявлення фінансових результатів за центрами відповідальності. Центри відповідальності – це підрозділи виробничого, постачальницького і збутового характеру, побудовані виходячи з наявності відповідального керівника і підведення результатів за центрами діяльності. За відділами, цехами, службами, складами і іншими підрозділами підприємства, що мають відповідні витрати і дають доходи, що підлягають вимірюванню, повинен бути організований окремий облік.

Слід підкреслити, що є два підходи до організації управлінського обліку:

1) автономний – для великих підприємств. 2) моністичний – для середніх підприємств.

Автономний підхід означає, що служба управлінського обліку повинна бути створена окремо від всіх інших служб і відділів, якщо існує складна структура виробництва, технології і управління. Моністичний підхід означає

використання деяких елементів управлінського обліку з метою контролю та аналізу в складі бухгалтерської служби. При цьому окремі функції управлінського обліку будуть покладені на відділи бухгалтерії. Облік за центрами відповідальності з позицій економічного аналізу можна назвати найбільш зручним, так як в ньому є в достатній мірі деталізовані дані для того, щоб на їх основі провести факторний аналіз за місцями виникнення доходів і збитків, а також конкретних причин. Облік діяльності за підрозділами на принципах центрів відповідальності дозволить виявити кінцевий результат і оцінити ефективність кожного з них, усунути негативні результати в їх діяльності. Визнаючи важливість і актуальність організації та вдосконалення управлінського обліку на машинобудівних підприємствах, на нашу думку, доцільно звернутися до практики економічно розвинутих країн. При цьому необхідно врахувати і те, що теорія управлінського обліку вже створена і вона досить багатогранна. Створено також багато праць про перспективи розвитку управлінського обліку, в яких наведені основи і технології управлінського обліку, які необхідні для подальшого дослідження з урахуванням глобалізації у світовій економіці. Це єдиний шлях забезпечення ефективності економіки суб'єктів, як частини єдиної системи світового господарства.

Висновки за розділом 2

1. Документальне оформлення використання матеріальних, сировинних і паливних ресурсів є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів. При відпуску у виробництво основної хлібопекарської сировини – борошна, крім оперативного кількісного контролю важливе значення має також організація постійного якісного контролю. Запропоновано в актах передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво, відомостях перевірки рецептури, відвантажувальній накладній вводити окрему графу, в якій передбачено наводити відсоток вологості витраченого борошна, що дає змогу посилити контроль за його витрачанням, а також за виходом і якістю готових хлібобулочних виробів.

Також розроблено:

- аналітичну відомість обліку руху виробничих відходів для хлібопекарських підприємств з урахуванням особливостей їх діяльності з метою накопичення та контролю даних про відходи виробництва за місяць;

- відомість обліку руху черстої хлібобулочної продукції і браку, яку передбачено складати щомісяця за кожним цехом для отримання оперативних даних та контролю. Дані цієї відомості мають збігатися з даними балансу браку.

2. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству на Хлібокомбінаті 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.

3. Встановлено, що згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) запаси відображаються єдиною статтею «Запаси». Але у Примітках до річної фінансової звітності, у VIII розділі, застосовується більш детальна 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.

4. Перед бухгалтерським обліком виробничих запасів стоїть багато задач, які передбачають не лише фіксацію точної і достовірної інформації про наявність та рух виробничих запасів на підприємстві, а і забезпечення ефективного їх використання. Досягнення цих задач можливе лише при поєднанні функцій фінансового та управлінського обліку та їх оптимізації. Управлінський облік виробничих запасів має забезпечити: облік і аналіз витрат, пов'язаних з їх придбанням; визначення оптимальної величини виробничих запасів; оцінку виробничих запасів як складової собівартості виробленої продукції. Важливу роль у цьому може виконати облік за центрами відповідальності.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічний аналіз надходження та використання виробничих запасів на підприємстві

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

Аналіз покликаний дати економічну оцінку використання 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 аналізу використання виробничих запасів по підприємству 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 Хлібокомбінату 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 Хлібокомбінату знаходиться п'ять складів, які забезпечують виробничий процес різноманітними виробничими запасами.

Аналізуючи складські запаси матеріальних ресурсів Хлібокомбінату, 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 У, табл. У.1).

Як видно з табл. У.1, підприємство Хлібокомбінат у 2022 році збільшило величину складських запасів порівняно з 2020 р. на 41,6 тис. грн. або на 437,9%. Порівняно з 2021 р. відбулось зменшення запасів на 12,2 тис. грн., або на 19,3%. В основному це відбулося за рахунок ефективнішого використання

сировини і матеріалів. В 2022 р. підприємство збільшило обсяги використання даного виду виробничих запасів на 17,5 тис. грн. або на 296,6%. Це призвело до збільшення обсягів випуску готової продукції та збільшення чистого доходу від реалізації готової продукції з 2309,7 тис. грн. в 2020 р. до 2764,8 тис. грн. в 2022 р. Використання палива на підприємстві збільшилось на 9,9 тис. грн., або на 761,5%; запасних частин – на 4,5 тис. грн., або на 250%; будівельних матеріалів – на 1,1 тис. грн., або на 275%.

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

З даних таблиці видно, що у 2020-2022 рр. в структурі виробничих запасів найбільшу питому має сировина і матеріали (відповідно 62,1%, 57,8%, 61,4%). Зростання рівня цього виду виробничих запасів у звітному періоді можна оцінити позитивно, тому що ці вкладення спрямовані на збільшення обсягу випуску продукції.

Збільшилася в 2022 р. питома вага купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в структурі виробничих запасів до 1,4%; палива відповідно до 21,9%; будівельних матеріалів – до 2,9%.

Наочно структуру виробничих запасів Хлібокомбінату за 2020-2022 рр. на основі даних табл. 3.2 наведено на рис. У.1, Додаток У.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на Хлібокомбінаті служба матеріально-технічного постачання працює задовільно. На складах існує дефіцит металопрокатів та допоміжних матеріалів. Це може спричинити неритмічність виробництва, навіть його тимчасові зупинки. Зайві запаси, або понаднормативні залишки, також небажані, оскільки потребують додаткових приміщень і фінансових ресурсів.

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 Хлібокомбінат необхідно розробляти заходи щодо оптимізації рівня складських запасів, поліпшення стану їх зберігання і ефективнішого функціонування служби матеріально-технічного постачання.

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах можуть до певної міри компенсуватися економією їх у процесі виробництва. І, навпаки, перевитрати виробничих запасів та їх використання не за прямим призначенням спричиняють невиконання плану виробництва продукції при задовільному матеріальному постачанні.

Оцінка ефективності використання виробничих запасів на практиці аналітичної роботи здійснюється за допомогою системи різноманітних показників:

1) узагальнюючі показники: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів;

2) індивідуальні показники: ефективність споживання окремих елементів виробничих запасів (основних, допоміжних матеріалів, палива, енергії тощо), а також встановлення зниження матеріаломісткості окремих виробів (питомої матеріаломісткості). Питома матеріаломісткість окремих виробів може визначатися у вартісному, натурально-вартісному та натуральному вираженні.

Матеріаломісткість продукції є узагальнюючим вартісним показником, визначається як співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції і показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожен гривню виготовленої продукції. Матеріаломісткість визначає суму матеріальних витрат: зростання матеріаломісткості збільшує суму матеріальних витрат, зниження – зменшує.

Матеріаловіддача – це обернений до матеріаломісткості показник, що характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів і розраховується як співвідношення вартості продукції до суми матеріальних витрат.

Для розрахунку питомої ваги матеріальних витрат в собівартості

продукції сума матеріальних витрат ділиться на собівартість виготовленої продукції. Цей показник відображає не тільки рівень використання матеріальних ресурсів, але й структуру витрат виробництва продукції, тобто чи є воно матеріаломістким.

Коефіцієнт використання матеріалів визначається як співвідношення суми фактичних матеріальних витрат до величини матеріальних витрат, розрахованої виходячи з планових калькуляцій і фактичного випуску та асортименту продукції. Він відображає рівень ефективності використання матеріалів, дотримання норм витрачання матеріалів. Якщо коефіцієнт використання більше одиниці, то це свідчить про перевитрачання матеріалів, якщо менше одиниці – про економію матеріальних ресурсів.

Порядок розрахунку узагальнюючих показників наведено в різних джерелах [38-42].

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

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

По-перше, у 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріальні витрати зменшилися на 164,8 грн. на кожну гривню товарної продукції.

По-друге, у 2022 р. вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 1,31 грн.

По-третє, як результат зменшення матеріаломісткості товарної продукції у 2022 році спостерігається економія матеріалів у розмірі 332,7 тис. грн.

По-четверте, в результаті збільшення матеріаловіддачі на 1,31 грн. у 2022 р. обсяг випуску продукції на Хлібокомбінаті збільшився на 901,7 тис. грн. і становить 4646,1 тис. грн.

По-п'яте, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції у 2022 р. становить 34,6 %, тобто порівняно з 2021 р. вона зменшилася на 15,6%.

Ефективніше використання матеріальних ресурсів на Хлібокомбінаті 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 (табл. 3.4), 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 [43, с. 37].

Аналіз індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на Хлібокомбінаті наведено у табл. У.4, Додаток У

Отже, на основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що сировиномісткість продукції Хлібокомбінату у 2022 р. зменшилася на 0,02 або на 2% порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, але у 2022 р., порівняно з 2021 роком, Хлібокомбінат розпочав випуск нової продукції, в якій частка сировини зросла від 0,19 до 0,35, тобто на 0,16. Отже, підприємство розпочало випуск матеріаломісткої продукції.

Паливо-енергомісткість також зменшилася на 0,013 або на 1,22% порівняно з запланованою часткою палива та енергії у вартості продукції і на 0,011 або на 1,13 % порівняно з 2021 роком.

Вартість покупних напівфабрикатів у собівартості продукції становить 0,16 або 16%. У 2022 р. підприємство зменшило залежність продукції від купованих напівфабрикатів порівняно з 2021 р. на 0,22 або на 22%. Це свідчить про те, що підприємство ефективніше стало використовувати власні матеріали і комплектуючі.

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 [44, 45, 46].

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів іноді називають показником інтенсивності використання виробничих запасів. На основі проведених розрахунків (табл. 3.1) можна зробити висновок, що у 2022 р. порівняно з 2021 р. інтенсивність використання виробничих запасів зменшилася на 1,35 або на 72%. Причиною зменшення коефіцієнта оборотності виробничих запасів є надлишкові виробничі запаси, які є непродуктивними і представляють

інвестиції з низьким чи нульовим доходом. Але порівняно з 2020 р. показник оборотності виробничих запасів збільшився на 0,47 або 47 %.

Таблиця 3.1

Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів як компоненту оборотних засобів на Хлібокомбінаті

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Абсолютне відхилення 2022 від 2021 р.	Відносне відхилення у % 2022 від 2021 р.
Коефіцієнт оборотності виробничих запасів	2,95	4,77	3,42	-1,35	72
Тривалість обороту, в днях	$360/2,95=122$	$360/4,77=75$	$360/3,42=105$	30	140

Тривалість одного обороту виробничих запасів в 2020 р. становила 122 дні, в 2021 р. – 75 днів, а в 2022 -105 днів, тобто в 2022 р. вона зменшилася на 17 днів порівняно з 2020 р. і збільшилася на 30 днів або на 40% порівняно з 2021 роком. Наведені аргументи ще раз підтверджують, що служба матеріально-технічного постачання не справляється зі своїми обов'язками.

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.

Раціональне 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. У.2, Додаток У) [46, 47, 49].

Найбільші 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 Хлібокомбінаті з 2022 року проводиться політика ресурсозбереження - це сукупність заходів 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 Хлібокомбінаті у 2022 р. порівняно з 2021 р. матеріаломісткість продукції зменшилася на 0,05 грн., а матеріаловіддача збільшилася на 0,071 грн. Крім того, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції зменшилася на 7,3%. Це є позитивним моментом у діяльності підприємства, але неефективною залишається діяльність служби матеріально-технічного забезпечення, адже на складах існує дефіцит металопрокатів та допоміжних матеріалів, а деякі види виробничих запасів є надлишковими. Отже, необхідно звернути увагу на ефективність функціонування служби матеріально-технічного забезпечення і вжити відповідних заходів. Вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і Хлібокомбінат матиме можливість швидшими темпами нарощувати виробництво продукції.

3.2. Удосконалення обліку виробничих запасів за умов застосування інформаційних систем і 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 хлібопекарському підприємстві є інтегрованим процесом обробки та передачі інформації між підрозділами [50, 51]. 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 Хлібокомбінаті.

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

На нижній рівень управління обліковим процесом висуваються вимоги по правильному формуванню облікової інформації і первинній обробці даних з обліку надходження сировини і матеріалів на хлібопекарське підприємство.

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 по ефективному використанню 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 хлібопекарському підприємстві.

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 (місяця 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 документом «*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 за розділом 3

1. Аналіз виробничих запасів на підприємстві виявив, що Хлібокомбінат у 2022 р. збільшив величину складських запасів порівняно з 2020 р. на 41,6 тис.

грн. або на 437,9%. В основному це відбулося за рахунок ефективнішого використання сировини і матеріалів. У 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріальні витрати зменшилися на 164,8 грн. на кожную гривню товарної продукції, вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 1,31 грн., як результат спостерігається економія матеріалів у розмірі 332,7 тис. грн. В результаті збільшення матеріаловіддачі на 1,31 грн. у 2022 р. обсяг випуску продукції на Хлібокомбінаті збільшився на 901,7 тис. грн. і становить 4646,1 тис. грн.

2. Оцінка ефективності використання виробничих запасів на підприємстві виявила, що внаслідок проведення політики ресурсозбереження сировиномісткість продукції Хлібокомбінату у 2022 р. порівняно з 2021 р. зменшилася на 2% порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, паливо-енергомісткість - на 1,22% порівняно з запланованою часткою палива та енергії у вартості продукції, залежність продукції від купованих напівфабрикатів - на 22%. Це свідчить про те, що підприємство ефективніше стало використовувати власні матеріали і комплектуючі. Тривалість одного обороту виробничих запасів на підприємстві у 2022 р. зменшилася на 17 днів порівняно з 2020 р. і збільшилася на 30 днів порівняно з 2021 роком.

3. Керівництву підприємства необхідно звернути увагу на ефективність функціонування служби матеріально-технічного забезпечення і вжити відповідних заходів. Вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і Хлібокомбінат 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.

ВИСНОВКИ

Проведено дослідження обліку і аналізу виробничих запасів та здійснена оцінка ефективності їх використання на матеріалах Вашковецького Хлібокомбінату Вижницької райспоживспілки у Чернівецькій області за період 2020-2022 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. В результаті теоретичного дослідження встановлено, що у вітчизняних 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 складова частина предметів праці, які приймають участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту.

2. Виробничі запаси хлібопекарських підприємств 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. Основою побудови обліку виробничих запасів є їхня класифікація. Серед досліджених видів класифікації найбільш доцільна класифікація за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва, а також за технічними властивостями, що лежить в основі розробки номенклатури-цінника та дає змогу шифрувати матеріальні цінності. Виходячи зі специфіки хлібопекарського виробництва виробничі запаси слід поділяти на основні і допоміжні, причому лише на конкретному підприємстві. Запропоновано загальноекономічну класифікацію матеріальних ресурсів та визначено структуру виробничих запасів, товарно-матеріальних запасів.

4. Вашківецький Хлібокомбінат Вижницької райспоживспілки у Чернівецькій області обрано як об'єкт дослідження. Основний вид його діяльності: 10.71 Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання.

Хлібокомбінат всі роки дослідження зберігав прибутковість на рівні 5-8%. Однак значне абсолютне зростання чистого доходу від реалізації продукції за 2020-2022 рр. на 455,1 тис. грн., яке дало зростання валового прибутку лише на 161,9 тис. грн., забезпечило зростання чистого фінансового результату лише на 9,7 тис. грн. Тобто доходи підприємства практично поглинулись витратами підприємства. Для показників фінансової ліквідності, стійкості, платоспроможності також характерна динаміка зниження, що свідчить про скорочення господарської діяльності підприємства та погіршення його фінансового стану.

5. Документальне оформлення використання матеріальних, сировинних і паливних ресурсів є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів. При відпуску у виробництво основної хлібопекарської сировини – борошна, крім оперативного кількісного контролю важливе значення має також організація постійного якісного контролю. Запропоновано в актах передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво, відомостях перевірки рецептури, відвантажувальній накладній вводити окрему графу, в якій передбачено наводити відсоток вологості витраченого борошна, що дає змогу посилити контроль за його витрачанням, а також за виходом і якістю готових хлібобулочних виробів.

Також розроблено:

аналітичну відомість обліку руху виробничих відходів для хлібопекарських підприємств з урахуванням особливостей їх діяльності з метою накопичення та контролю даних про відходи виробництва за місяць;

відомість обліку руху черстої хлібобулочної продукції і браку, яку передбачено складати щомісяця за кожним цехом для отримання оперативних даних та контролю. Дані цієї відомості мають збігатися з даними балансу браку.

6. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству на Хлібокомбінаті 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 хлібопекарській промисловості притаманний специфічний поділ сировини на основну і додаткову, тому запропоновано відкрити додаткові групи аналітичних рахунків для обліку сировини й матеріалів: 20101 «Основна сировина» (для обліку борошна), 20102 «Додаткова сировина» (для обліку додаткової сировини, яка згідно з рецептурою надає хлібобулочним виробам відповідні органолептичні і фізико-хімічні властивості), 20103 «Допоміжні матеріали» (матеріальні цінності, які не є складовою виготовленої продукції, а лише сприяють її виробництву), 20104 «Зворотні відходи» (використовують для обліку зворотних відходів виробництва та браку, який переробляють, а також для обліку відходів, що не можуть бути повторно використані у виробництві та підлягають реалізації). 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.

7. Встановлено, що згідно з НП(С)БО 1 у Балансі (звіті про фінансовий стан) запаси відображаються єдиною статтею «Запаси». Але у Примітках до річної фінансової звітності, у VIII розділі, застосовується більш детальна 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.

8. Перед бухгалтерським обліком виробничих запасів стоїть багато задач, які передбачають не лише фіксацію точної і достовірної інформації про наявність та рух виробничих запасів на підприємстві, а і забезпечення ефективного їх використання. Досягнення цих задач можливе лише при поєднанні функцій фінансового та управлінського обліку та їх оптимізації. Управлінський облік виробничих запасів має забезпечити: облік і аналіз витрат, пов'язаних з їх придбанням; визначення оптимальної величини виробничих запасів; оцінку виробничих запасів як складової собівартості виробленої

продукції. Важливу роль у цьому може виконати облік за центрами відповідальності.

9. Аналіз виробничих запасів на підприємстві виявив, що Хлібокомбінат у 2022 р. збільшив величину складських запасів порівняно з 2020 р. на 41,6 тис. грн. або на 437,9%. В основному це відбулося за рахунок ефективнішого використання сировини і матеріалів. У 2022 р. порівняно з 2020 р. матеріальні витрати зменшилися на 164,8 грн. на кожен гривню товарної продукції, вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 1,31 грн., як результат спостерігається економія матеріалів у розмірі 332,7 тис. грн. В результаті збільшення матеріаловіддачі на 1,31 грн. у 2022 р. обсяг випуску продукції на Хлібокомбінаті збільшився на 901,7 тис. грн. і становить 4646,1 тис. грн.

10. Оцінка ефективності використання виробничих запасів на підприємстві виявила, що внаслідок проведення політики ресурсозбереження сировиномісткість продукції Хлібокомбінату у 2022 р. порівняно з 2021 р. зменшилася на 2% порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, паливо-енергомісткість - на 1,22% порівняно з запланованою часткою палива та енергії у вартості продукції, залежність продукції від купованих напівфабрикатів - на 22%. Це свідчить про те, що підприємство ефективніше стало використовувати власні матеріали і комплектуючі. Тривалість одного обороту виробничих запасів на підприємстві у 2022 р. зменшилася на 17 днів порівняно з 2020 р. і збільшилася на 30 днів порівняно з 2021 роком.

11. Керівництву підприємства необхідно звернути увагу на ефективність функціонування служби матеріально-технічного забезпечення і вжити відповідних заходів. Вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і Хлібокомбінат матиме можливість швидшими темпами нарощувати виробництво продукції.

12. 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.

13. 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.