

*Овчарик З.Д.*

**ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ: ОБЛІК В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ  
ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Монографія*

НІЖИН – 2014

УДК 631.11: 657.42(477.51)  
ББК 65.052

Рекомендовано до друку Вченою радою  
ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»  
Протокол № від “30” жовтня 2014 року

Рецензенти:

**Сук Л.К.**, доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України

**Ільків Л.А.**, кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки підприємства Національного університету біоресурсів і природокористування України

**Царук Н.Г.**, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»

Виробничі запаси: облік в сільськогосподарських підприємствах :  
[монографія] – Ніжин : Видавництво НДУ ім.Гоголя, 2014. – 131 с.

У монографії здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення комплексу наукових завдань, що полягають в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах.

УДК 631.11: 657.42(477.51)  
ББК 65.052

© Видавництво НДУ ім.. М.Гоголя, 2014  
© Овчарик З.Д.

## ЗМІСТ

Вступ.....	4
Розділ 1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку виробничих запасів.....	6
1.1. Виробничі запаси як важливий об'єкт обліку.....	6
1.2. Класифікація виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах.....	15
1.3. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку і звітності виробничих запасів.....	28
Висновки до розділу.....	44
Розділ 2. Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів в ринкових умовах господарювання.....	46
2.1. Аналіз забезпеченості виробничими запасами сільськогосподарських підприємств для потреб управління.....	46
2.2. Оцінка вибуття виробничих запасів: порівняльний аналіз.....	56
2.3. Практика застосування та проведення процедур закупівель виробничих запасів та її вплив на організацію бухгалтерського обліку.....	66
Висновки до розділу.....	73
Розділ 3. Удосконалення обліку виробничих запасів в умовах використання сучасних комп'ютерних систем.....	75
3.1. Удосконалення організації обліку виробничих запасів у системі управління.....	75
3.2. Запаси на складі: зміни, обумовлені комп'ютеризацією їх обліку.....	87
3.3. Обґрунтування методики обліку виробничих запасів в умовах використання ЕОМ.....	94
Висновки до розділу.....	106
Висновки.....	108
Додатки.....	111
Список використаних джерел.....	115

## ВСТУП

Реформування економічних відносин в Україні поставило нові завдання перед підприємствами і внесло суттєві зміни у методику та організацію обліку виробничих запасів, які є не лише частиною кругообігу коштів в процесі відтворення, а й складовим елементом пізнавального процесу життєдіяльності сектору економіки.

Запаси є важливою обліково-економічною категорією та об'єктом бухгалтерського обліку, займають вагомe місце в оборотних активах та беруть участь у формуванні кінцевого продукту діяльності підприємства й входять до вартості його власного капіталу. Основною умовою здійснення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів, за рахунок яких вони функціонують, забезпечуючи подальший розвиток суспільних економічних відносин.

Враховуючи високий ступінь конкуренції, постійні зміни взаємовідносин між виробниками, постачальниками, покупцями й державою, зростання ризику й відповідальності суб'єктів господарювання за результати діяльності, однією з основних умов отримання прибутку сільськогосподарськими підприємствами є якість управління виробничими запасами, що здійснюється на підставі оперативної та достовірної інформації, основним джерелом формування якої є система бухгалтерського обліку.

Постійні зміни чинного законодавства України, умов використання капіталу, зростаючі вимоги користувачів інформації, трансформація вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів зумовлюють об'єктивну необхідність поглиблення дослідження питань обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах.

Проблеми організації та методології бухгалтерського обліку виробничих запасів досліджували вітчизняні вчені Н. Борщ [28], Т.А. Бутинець [29], Ф.Ф. Бутинець [30], І. Буфатіна [33], С.В. Голов [45], Н.М. Грабова [50], С.І. Дерев'яно [57], Т.М. Джинжиристий [58], В.П. Завгородній [66], Г.Г. Кірейцев [86], О.В. Мурашко [129], М.Ф. Огійчук [134], А.В. Озеран [135], В.О. Озеран [136], П.Т. Саблук [163], В.В. Сопко [175], Л.К. Сук [179], П.Л. Сук [182], Н.М. Ткаченко [186], С.М. Хмелевський [194], Л.В. Чижевська [29], Л.С. Шатковська [205], В.М. Шваб [206]. Вагомий внесок у дослідження даної проблеми зробили іноземні вчені: С.В. Абрамов [1], Р.Н. Антоні [10], С.А. Вирабов [42], П.А. Костюк [94], О.А. Кролі [99], А.Ш. Маргуліс [113], Б. Нідлз [133] та інші.

На сучасному етапі розвитку сільськогосподарських підприємств особливої уваги потребує вивчення питань організації складського господарства, оцінки виробничих запасів, кваліфікованого підходу до вирішення організаційно-методичних питань щодо бухгалтерського обліку виробничих запасів та можливості широкого використання при цьому інформаційно-комп'ютерних технологій, що підвищуватиме якість отриманої обліково-аналітичної інформації.

Необхідність поглиблення теоретичних підходів та практичної розробки методики бухгалтерського обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств відповідно до нових умов їх господарювання обумовили актуальність і основні напрями дослідження.

Метою дослідження є розробка теоретичних і методичних засад та практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах, спрямованого на забезпечення обліково-аналітичною інформацією системи управління сільськогосподарських формувань.

В даному дослідженні внесені пропозиції щодо удосконалення організації й методики бухгалтерського обліку виробничих запасів для сільськогосподарських підприємств, а саме: уточнення побудови аналітичних рахунків, удосконалення реєстрів синтетичного обліку та фінансової звітності, запровадження моделі управління. Використання запропонованих автором розробок надасть можливість сформувати необхідну обліково-аналітичну інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень економічною службою сільськогосподарських формувань.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

### 1.1. Виробничі запаси як важливий об'єкт обліку

Основа існування та розвитку людського суспільства, в процесі якого люди створюють життєво-необхідні блага – це матеріальне виробництво. Для управління виробничим процесом та процесами, які безпосередньо з ним пов'язані, необхідно мати дані обліку про обсяги і зміст господарських операцій. Облік виник у давні часи, близько 6 тисяч років назад, як засіб контролю і узагальнення процесу виробництва та розподілу матеріальних благ [174]. На сьогоднішній день, в результаті створення підприємств з різними формами власності, надання їм більшої самостійності, всебічної перебудови економічних відносин, особлива увага надається удосконаленню використання різних видів ресурсів. Так як важливою частиною національного багатства є паливні, сировинні та матеріальні ресурси, то великого значення надають обліку наявності, руху та оцінці виробничих запасів на кожному підприємстві.

Запаси є найбільш значною частиною активів підприємства. Вони займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, їх облік і оцінка впливає на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан. Їх використовують на виробництві, для технологічних потреб, для споживання у господарській діяльності, для продажу, також використовуються у процесі надання послуг.

Наявність запасів на підприємстві є необхідною умовою для розвитку ефективної його діяльності, покращення фінансових результатів, збільшення майбутніх прибутків.

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його предметами праці (виробничими запасами) - сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Відмінною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення.

На різних підприємствах запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва, а також від особливостей підприємства. Так, якщо для одного підприємства машини та обладнання є основними засобами, то для підприємства, що їх виготовляє, є готовою продукцією, а для підприємств, що здійснює їх перепродаж – товаром [35].

Під запасами розуміють активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. (рис. 1.1).

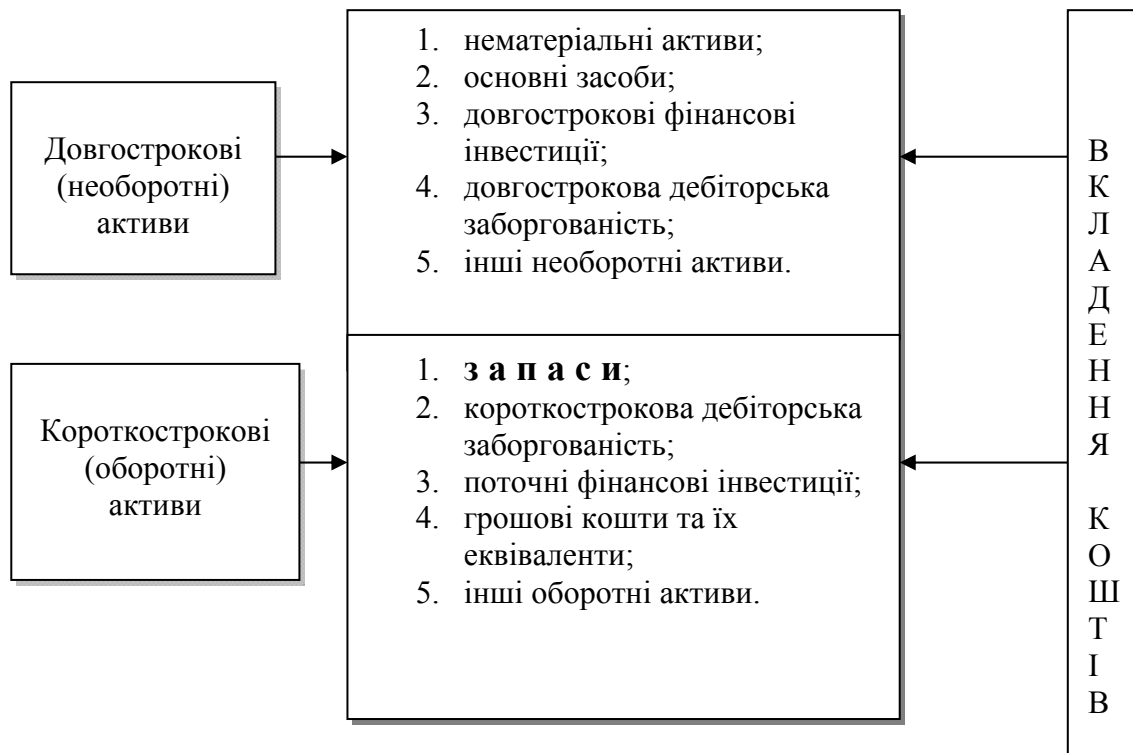


Рис. 1.1. Місце запасів в активах підприємства [35].

Необхідно зазначити, що запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Досліджуючи особливості обліку та аналізу виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах України і розглянувши точки зору як українських, так і зарубіжних вчених [174, 132, 138, 51, 113, 21, 62, 175, 35, 189, 153, 10, 133, 185, 215], ми зустрічаємось із різними визначеннями поняття «запаси», «виробничі запаси», «товарно – матеріальні цінності», «матеріальні цінності», «матеріали».

В літературі зустрічається взаємозаміна понять «матеріальні цінності» і «товарно – матеріальні цінності», а також розглядаються товарно-матеріальні цінності як сукупність предметів та продуктів праці [132]. Такі твердження, на нашу думку, є помилковими. Наведемо і проаналізуємо визначення деяких вчених. Безруких П.С. [16,с.273] дає таке визначення: у складі товарно-матеріальних цінностей враховуються предмети праці, що використовуються для виготовлення продукції, використання робіт, надання послуг, а також частина засобів праці, яка відноситься до засобів у обігу як малоцінні та швидкозношувані предмети. Таке визначення не включає готову продукцію і краще підходить до виробничих запасів, оскільки поняття «товарно–матеріальні цінності» більш ширше. В сільськогосподарських підприємствах до групи товарно-матеріальних цінностей відносять виробничі запаси і готову продукцію [144]. Грінман Г.І. [51] ототожнює поняття «товарно-матеріальні цінності» із поняттям «матеріальні оборотні засоби», говорячи, що предмети праці, на відміну від засобів праці, беруть участь у одному виробничому циклі і

повністю переносять свою вартість на створений продукт. Предмети та продукти праці представляють собою матеріальні оборотні засоби, які включають виробничі запаси і готову продукцію [51,с.134]. Із таким твердженням погодитись не можна, хоча більшість товарно-матеріальних цінностей є предметами праці.

Деякі вчені, говорячи про матеріальні цінності або про матеріали, мають на увазі виробничі запаси. Хильчук П.Н., П.А. Мирненко, А.П. Панадий [191,с.122] зазначають, що для виробництва сільськогосподарської продукції в значних розмірах використовують матеріальні цінності: мінеральні добрива, хімікати, паливно-мастильні матеріали, запасні частини, будівельні матеріали та інші цінності. Парашутин Н.В., Е.П. Козлова [142] стверджують, що в процесі виробництва матеріали використовують по різному: одні з них повністю споживаються у виробничому процесі (сировина і матеріали); інші змінюють лише форму і розміри (паливно-мастильні матеріали); треті входять у вироби без зовнішніх змін (запасні частини); четверті тільки допомагають у виготовленні виробів, не входять в їх вагу або хімічний склад (малоцінні та швидкозношувані предмети). При цьому під словом матеріали мають на увазі деякі виробничі запаси. А професор А. Ш. Маргуліс [113] у своїй роботі вказує на те, що до матеріалів відносяться предмети праці у вигляді сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, напівфабрикатів і незавершеного виробництва. На нашу думку незавершене виробництво не можна віднести до поняття «матеріали». Правильним є твердження, що до предметів праці відносяться насіння, корми, паливо, запасні частини, ремонтні матеріали, добрива, різні господарські матеріали, сировина та багато інших матеріальних цінностей. Предмети праці використовуються у виробництві однократно і повністю споживаються в кожному виробничому циклі. Тому для кожного нового виробничого процесу необхідні такі ж предмети праці [191,с.114]. А незавершене виробництво, на нашу думку, є складовою поняття товарно-виробничих запасів, про що свідчать В.С.Білоусько та М.І.Беленкова [21,с.223], які включають до матеріальних запасів сировину і матеріали, готову продукцію, незавершене виробництво.

Опрацювавши наукові праці різних вчених, достатньо дискусійним постає питання віднесення чи не віднесення малоцінних та швидкозношуваних предметів до складу виробничих запасів.

Вчені-економісти І.М.Бойчик, М.С.Харів, М.І.Хопчан, Ю.В. Піча [26, с.102] стверджують, що виробничі запаси – це предмети праці, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємства у вигляді запасів. Руснак П.П., А.А. Ільєнко, Г.В. Череве, В.М. Микитюк, І.І.Кальченко, П.І. Яворська [62,с.93] також погоджуються із цим визначенням. Андрійчук В.Г. [8] зазначає, що виробничі запаси – це предмети праці, які не вступили ще в стадію виробничого споживання, в аграрних формуваннях вони бувають сільськогосподарського та промислового походження. До виробничих запасів сільськогосподарського походження відносять корми, насіння і посадковий матеріал, підстилку, сільськогосподарську сировину. Ці вчені-економісти



взагалі не згадують про малоцінні та швидкозношувані предмети, коли характеризують виробничі запаси. Деякі вчені бухгалтера теж дотримуються такої думки. Сопко В.В. [175,с.199] до виробничих запасів включає матеріали, паливо, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, тару, запасні частини та ін. Бутинець Ф.Ф. [35,с.147] під виробничими запасами розуміє активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. У цьому визначенні розкривається скоріше призначення виробничих запасів, ніж їх зміст, але про малоцінні та швидкозношувані предмети автор не згадує. Крисенко Т., І. Шингур [98,с.24] ведуть розмову про виробничі запаси (матеріали, запчастини, паливо тощо) та МШП, як окрему від виробничих запасів категорію.

Фесенко Д.М., М.Я.Штеймаєн, В.І.Атрощенко [189] стверджують, що підприємства повинні постійно мати економічно обґрунтовані запаси предметів праці, а ці запаси називаються виробничими запасами, до яких, насамперед, відносять фураж для годівлі худоби, насіння для посіву, паливні матеріали для роботи машин, запасні частини для їх ремонту, органічні та мінеральні добрива для підвищення родючості землі, ядохімікати для боротьби із шкідниками та хворобами сільськогосподарських рослин [189,с.52].

Шваб Л.І. [207,с.181] іншої думки, оскільки вважає виробничими запасами сировину, основні й допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, тару, запасні частини для ремонтів, малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати власного виробництва. Мацибора В.І. [117,с.92] у визначення виробничих запасів включає насіння і садивний матеріал, корми, добрива і пестициди, запасні частини, паливо і мастила, дрібний інвентар (МШП). Примаєк Т.О. [153,с.112] під виробничими запасами розуміє основні матеріали, сировину, конструкції та деталі, які безпосередньо братимуть участь у процесі виробництва і саме з яких виготовлятиметься продукція; допоміжні матеріали, конструкції, деталі, які на відміну від основних не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, але необхідні для виробничого процесу, тобто мастильні матеріали, приводні паси, паливо, запасні частини та устаткування; малоцінний інвентар та інструменти, що швидко зношуються. Із цих визначень можемо спостерігати включення малоцінних та швидкозношуваних предметів до складу виробничих запасів. Таку думку підтримують деякі вчені-бухгалтера. Сахарцева І.І., Г.М.Бескоста, Т.В.Мордвинцева [166,с.4] вказують, що до виробничих запасів відносимо матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корми, а також МШП. Ткаченко Н.М. [186] також зазначає, що виробничі запаси – це матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корми, а також МШП.

Розглянемо також деякі законодавчі та нормативно-правові акти. В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 [76], виробничі запаси – це належні підприємству запаси сировини і матеріалів (в тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та переробці), будівельних

матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку виробничих запасів призначений рахунок 20 «Виробничі запаси», до складу субрахунків якого не включені малоцінні та швидкозношувані предмети, а для їх обліку виділений окремий рахунок 22. Тобто, можна зробити висновок, що малоцінні та швидкозношувані предмети все ж таки не відносяться до складу виробничих запасів. До того ж характерною особливістю МШП є те, що вони експлуатуються, беруть багаторазову участь у виробництві із збереженням натуральної (речової) форми [194], а виробничі запаси споживаються, змінюючи натуральну форму, перетворюються у речовинну основу створеного у процесі виробництва продукту.

Приймачок О.М. [151] описує склад виробничих запасів: основна і допоміжна сировина, допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, тара і пакувальні матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети. Підтримує цю точку зору Л.В.Барановська [14, с.12] і включає до складу виробничих запасів такі елементи: сировина, основні і допоміжні матеріали та відходи виробництва, напівфабрикати власного виробництва, тара і тарні матеріали, паливо, запасні частини, МШП. Щодо останньої складової слід не погодитись з авторами, оскільки відомо про використання виробничих запасів один раз, а малоцінні та швидкозношувані предмети можуть використовуватись одні і ті ж тиждень, місяць, кілька місяців, оскільки їх термін використання до одного року, тому їх не слід включати до складу виробничих запасів, як в балансі ф.1, а доцільніше включити у поняття «товарно-виробничі запаси» (рис.1.2).

Вчені висувають різні точки зору щодо суті виробничих запасів. У нормативних документах чіткого визначення не існує. Багато науковців наголошують на потребі єдиного підходу до визначення категорій. Мурашко О.В. [129] вказує, що в сучасних умовах діяльності підприємств використовуються різноманітні матеріальні запаси (сировина, матеріали), які займають значну питому вагу в собівартості виробленої продукції і це потребує чіткого визначення самих понять матеріальні і виробничі запаси. Підтримує таку точку зору О.А.Цурікова [200,с.74], вказуючи на необхідність визначення основних понять в нормативних документах.

На думку І.А.Карабази [83] при формулюванні визначення виробничих запасів необхідно виходити з приналежності їх до засобу господарювання, з їх походження та функцій, з їх участі у процесі створення вартості, з тривалості їх використання. Марущак Л.І. [115,с.229] також говорить про те, що термін "виробничі запаси" здебільшого відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких - обробка під час виробництва, формування основи виготовленої продукції.

Карабаза І.А. [83] вважає, що виробничі запаси - це речовинний компонент, який створює вагому частину споживчої вартості продукту праці, використовується у сфері виробництва лише один раз та змінює при цьому

власну форму та (або) властивості. Дане визначення не включає склад виробничих запасів і являється неповним. Подібне визначення дають Г.А.Лупаленко та О.А.Боярова [107, с.37], вказуючи, що виробничі запаси - це складові предметів праці, які беруть 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.



Рис.1.2. Склад товарно-виробничих запасів (власна розробка автора).

На нашу думку, щоб визначення виробничих запасів було найбільш повним, необхідно врахувати їх приналежність до засобів господарювання, походження та функції, участь у процесі створення вартості, тривалість їх використання та чи є вони власністю підприємства. Враховуючи всі ці ознаки, виробничі запаси – це предмети праці, які є власністю підприємства, зберігаються на складах, забезпечують виробничий процес лише один раз, змінюють або не змінюють при цьому свою форму та властивості й переносять свою вартість на вартість створеного продукту.

Лупаленко Г.А.та О.А.Боярова [107, с.37], розкривають суть ширшого поняття, ніж виробничі запаси, характеризуючи матеріальні ресурси. Трактуювання цього поняття відображене так: матеріальні ресурси - це предмети

праці, що підлягають обробці в процесі виробництва за допомогою засобів праці, вони включають в себе такі самі складові, що й виробничі запаси, а такою енергією (теплову та електричну), яка не може перебувати у виробничих запасах, проте є складовою матеріальних ресурсів. Але це зовсім не повний склад матеріальних ресурсів. Суков Г.С. [184, с.188] вкладає у поняття матеріальних ресурсів джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва. Тобто автор включає у поняття матеріальні ресурси засоби і предмети праці, а це набагато більше, ніж запропоновано попередніми авторами.

Суков Г.С. [184,с.188] дає визначення загальному терміну запаси, характеризуючи їх як резерви матеріальних ресурсів, що не використовуються в поточній діяльності підприємства, призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Марущак Л.І. [115,с.229] теж враховує можливість надходження виробничих запасів як резервів на складі. Говориться про це і у визначенні терміну товарно-виробничі запаси авторським колективом під керівництвом професора Ф.Ф.Бутинця [127,с.243], які вказують, що термін товарно-виробничі запаси найбільшою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка в процесі виробництва, формування основних виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів або готових виробів (товарів), що перебувають на складах.

Але резерв на складі виробничих запасів має бути помірним, оскільки, закуплені надмірні запаси вилучають з обігу кошти, які могли б бути використані на більш доцільні потреби підприємства.

Суков Г.С. [184, с.188] дає визначення товарно-виробничим запасам, називаючи їх матеріальними елементами господарської діяльності підприємства, що включають активи, призначені для обробки або використання в процесі виробництва, а також реалізації як готової продукції даного підприємства чи товарів. Склад товарно-виробничих запасів потребує детального розгляду.

Пропонуємо такий склад товарно–виробничих запасів: виробничі запаси сировини, матеріалів, запасних частин, палива, будівельних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, тари, матеріалів, переданих в переробку, матеріалів сільськогосподарського призначення, інших матеріалів, тобто предмети праці, які зберігаються на складах підприємства і забезпечують виробничий процес; незавершене виробництво підприємства, малоцінні та швидкозношувані предмети, продукти праці у вигляді готової продукції.

Розглянувши праці деяких зарубіжних вчених-бухгалтерів [10, 133, 178, 123, 124, 185, 214, 215] трактування виробничих запасів не зустрічається. Лише Д.Міддлтон [123] зазначає, що виробничі запаси – це запаси виробничої

компанії, до складу яких входять запаси матеріалів (сировини), незавершене виробництво, готова продукція.

Але ж виробничі запаси споживаються, а не залучаються до процесу виробництва, а незавершене виробництво та готова продукція не відповідають даним ознакам, тому із даним визначенням погодитись не можна. Слід зауважити, що у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку не наведене визначення понять "сировина", "матеріали", "товари" тощо. Нема таких визначень і в законах України. Можливо, це викликане тим, що поділ запасів на сировину, матеріали, паливо тощо умовний. Навіть у межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо сировиною і так далі. Це тим більш ймовірно, чим більше видів діяльності провадить підприємство або в ситуаціях, коли одне підприємство здійснює поставку запасів іншому [22]. Наприклад, метал власного виробництва для металургійного комбінату є готовою продукцією, а для підприємства, що купило його, він може бути матеріалом, будівельним матеріалом або товаром. І це залежить не від якісних характеристик, джерела надходження або інших показників, а виключно від призначення таких запасів. Тим більше, що один і той же вид запасу може бути одночасно, наприклад, і матеріалом, і паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів запасів за ознакою переважності використання на цьому підприємстві [22,с.374]. Спостерігається також ототожнення поняття «виробничі запаси» та «запаси». Слід відмітити, що поняття «запаси» набагато ширше і, як свідчить П(С)БО9 «Запаси» [146] - це – активи: 1) які зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Економіст Ю.О. Беляєв [19,с.3] під запасами розуміє предмети праці, які перетворюються у процесі виробництва у ті чи інші продукти, або готову продукцію, призначену для особистого або виробничого споживання. Дане визначення неповне, оскільки до запасів згідно П(С)БО 9 крім предметів праці і готової продукції ще відносимо запаси, що перебувають у процесі виробництва, тобто незавершене виробництво, а також запаси, які зберігаються для подальшого продажу, тобто товари. Крім того, згідно цього стандарту до запасів включаємо поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінка здійснюється згідно цього П(С)БО. Таке визначення має місце у працях Н.М.Ткаченко [186]. Більш на функціональну сторону запасів вказують Н.В.Чебанова та Ю.А.Василенко [202], у визначенні яких, запаси – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання. Вчені називають запаси матеріальними ресурсами. На нашу думку так стверджувати не можна, оскільки поняття

«матеріальні ресурси» ширше, ніж поняття «товарно-виробничі запаси» та «запаси». Не можливо погодитись також із твердженням про те, що матеріальні ресурси – це засоби виробництва, які включають засоби праці і предмети праці [35,с.147], оскільки вони включають в себе також і капітал, а поточні біологічні активи і продукція сільськогосподарського виробництва до матеріальних ресурсів не відносяться [194].

Отже, найбільш широке поняття – це «запаси», яке можна ототожнювати із поняттям «товарно-матеріальні цінності». Товарно-виробничі запаси розглядаємо у складі запасів, а виробничі запаси у складі товарно-виробничих запасів. На нашу думку можна сформулювати таке визначення: запаси – це товарно-матеріальні цінності, які включають товарно-виробничі запаси, товари, а також поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінка здійснюється згідно П(С)БО 9. Якби в даному П(С)БО знайшли б місце визначення не лише поняття «запаси», а й «виробничі запаси», «товарно-виробничі запаси», «матеріальні ресурси», то можна таким чином знайти єдиний підхід до даних економічних категорій. Зроблені нами висновки можна відобразити у вигляді схеми (рис.1.3).



Рис.1.3. Склад запасів (товарно-матеріальних цінностей) (власна розробка автора).

Підтверджуючи дані рис.1.3 коротке визначення поняттю «запаси» дає Л. Церетелі [199, с. 55], яка зазначає, що запаси – це те, що раніше називали товарно-матеріальними цінностями. Яковлева Г.Є. [213, с.5] дотримується такої ж думки, що поняття «запаси» та «товарно-матеріальні цінності» можна ототожнювати. Автор вказує, що у склад запасів включаються всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату.

Запаси є важливою обліково-економічною категорією та об'єктом обліку, займають вагоме місце в оборотних активах підприємства, приймають участь

у формуванні кінцевого продукту діяльності підприємства, тому потрібно приділяти належну увагу їх класифікації, оцінці та обліку.

## **1.2. Класифікація виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах**

Сільськогосподарські підприємства для безперервної та ритмічної діяльності потребують певної кількості виробничих запасів. Їх склад досить різноманітний і тому всі вчені-бухгалтери дотримуються думки про те, що головним моментом в побудові обліку виробничих запасів є їх класифікація. Класифікація, в загальному понятті, - це один із методів пізнання та вивчення її об'єктів, суть якої полягає у розподілі досліджуваних об'єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними [27,с.4]. Кужельний М.В. та В.Г. Лінник [101, с.209] зазначають, що за ринкових умов господарювання для більшості підприємств досить гострою є проблема ефективного використання запасів. При вирішенні цього питання важливою передумовою раціональної організації обліку виробничих запасів є економічно обгрунтована їх класифікація. Ткаченко Н.М. [186], вказуючи на важливість класифікації, вважає, що важливою умовою правильної організації обліку виробничих запасів є їхнє правильне групування. Аргументує свої слова автор тим, що на різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Так, наприклад, дошки на меблевій фабриці створюють основу готової продукції – меблів, а на машинобудівному, цукровому підприємствах дошки використовують для поточного ремонту будівель тощо, безпосередньої участі у процесі виробництва не беруть. Тому важливо правильно згрупувати матеріальні цінності на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва [186].

Що стосується самої класифікації запасів та виробничих запасів у їх складі, то тут погляди вчених-бухгалтерів дещо розходяться. Розглянемо їх і проаналізуємо. У ході дослідження будемо звертати увагу на кількість класифікаційних ознак та повноту пізнання даних понять.

Сопко В.В. [175] вказує на економічну та технічну класифікацію запасів, пояснюючи, що в основу економічної класифікації матеріалів покладено їх значення для процесу виробництва, оскільки використовувані в ньому матеріали відіграють різну роль. Одні формують речовинну основу майбутнього продукту, інші беруть участь у процесі виробництва, надають виробам відповідних властивостей або сприяють виробничому процесу. Але для правильного планування потреби в матеріалах, раціональної організації їх обліку і контролю за використанням у виробництві крім економічної класифікації використовують класифікацію за технічними ознаками [175, с.228]. Розглянемо точки зору різних вчених та законодавчих актів щодо економічної класифікації. У п. 6 П(С)БО 9 “Запаси” [146], запаси для цілей бухгалтерського обліку представлені у вигляді економічної класифікації:

1) сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

3) готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

б) молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства.

У п.1 даної класифікації спостерігаємо перелічені виробничі запаси, але дана класифікація не є досконалою, оскільки крім сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів, існують також і запасні частини, паливо, будівельні матеріали, купівельні напівфабрикати, тара, матеріали, передані в переробку, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, які в даній класифікації об'єднані в групу «інші матеріальні цінності». Деталізації виробничих запасів потребує і економічна класифікація І.К. Бірюкової та А.В. Кодрянського, [20]. які виділяють такі групи матеріальних запасів:

1) виробничі запаси;

2) незавершене виробництво;

3) готову продукцію;

4) малоцінні та швидкозношувані предмети.

Космічна Р.М. [93,с.87] вказує, що згідно економічної класифікації виробничі запаси поділяють на основні (це основа майбутнього продукту) та допоміжні (це матеріали, що поліпшують вироби, додають їм відповідних властивостей або особливостей, а також сприяють процесу виробництва), знову ж таки не здійснюючи субкласифікацію виробничих запасів.

В залежності від того, яку роль відіграють різноманітні запаси в процесі виробництва продукції, робіт і послуг, тобто розглядаючи економічну їх класифікацію, Н.М. Ткаченко [186] більш детально здійснює розподіл запасів, пояснюючи їх суть і при цьому виділяє такі групи:

- сировину, основні і допоміжні матеріали; комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, виконаних робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво;

- готову продукцію;

- товари;

- малоцінні та швидкозношувані предмети;



- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства.

Ткаченко Н.М. [186] вважає, що поділ матеріалів на основні та допоміжні має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції. У групі допоміжних матеріалів вона у зв'язку з особливістю використання окремо виділяє паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини. Знову ж таки автором не згадані такі виробничі запаси, як будівельні матеріали, матеріали сільськогосподарського призначення та матеріали передані в переробку. Огійчук М.Ф. [134] до складу виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах відносить:

- насіння і садивний матеріал;
- корми – концентровані, грубі, соковиті, тваринні і мінеральні корми тощо;
- нафтопродукти – гас, бензин, дизельне паливо, нігрол, автол, дизельне масло, солідол, технічний вазелін тощо;
- тверде паливо – дрова, вугілля, торф, брикет тощо;
- різна сільськогосподарська сировина для переробки в млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо;
- запасні частини і ремонтні матеріали;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше 1 року [134, с.219].

У праці авторського колективу, очолюваного Ф.Ф. Бутинцем [30], економічна класифікація виробничих запасів схожа із класифікацією М.Ф.Огійчука [134]. Автори стверджують, що в залежності від того, яку роль відіграють виробничі запаси в процесі виробництва, вони поділяються на такі групи: сировина, основні й допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі. Із такою класифікацією погодитись не можна, оскільки товари є складовою загального поняття «запаси», а також до запасів відносяться, як видно із рис. 1.2, товарно-виробничі запаси, у склад яких входить незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети і біологічні активи.

На нашу думку найбільш повну економічну класифікацію виробничих запасів у складі запасів надано в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Мініфіну від 30.11.99 р. №291 [76], де вказано, що для обліку запасів призначений 2-й клас Плану рахунків, який має відповідну назву: «Запаси». На рахунках цього класу об'єднується

інформація 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.

Для кожної однорідної групи запасів виділяється свій бухгалтерський рахунок. Для виробничих запасів призначений рахунок 20 "Виробничі запаси", а окремі їх види обліковується на відповідних субрахунках:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

Дані субрахунки найбільш повно відображають економічну класифікацію виробничих запасів, тобто правильно згруповане їх відображення на субрахунках бухгалтерського обліку допомагає у виконанні цілей бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Розглянемо також і класифікацію за технічними ознаками. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх назва або однорідна група (вид). Тому в технічній класифікації групи запасів поділяються на підгрупи, а всередині них - на види, сорти, марки, типорозміри тощо. Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна [210]. У подальшому номенклатурний номер запасів вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів інших), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації по обліку наявності, надходження і витрачання запасів. У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунка субрахунку, групу, найменування запасу, його сорт і розмір [210,с.732].

Автори в основному дають опис технічної класифікації і згадують види запасів коли класифікують їх за економічними ознаками. Лише Р.М. Космічна [93,с.87] вказує на класифікацію за типом відходів матеріалів, розділяючи їх на дві групи:

- поворотні – можна використовувати, вони підлягають оцінці й оприбуткуванню;
- безповоротні – неможливо використовувати і оцінити.

Парашутін Н.В. [142] для промислових підприємств виділяє 42 групи матеріалів, вказуючи, що така класифікація дає можливість підприємству

контролювати забезпеченість технологічного процесу відповідними видами цінностей і вона необхідна для аналітичного обліку матеріалів. Хмелевський С.М. пропонує технічну класифікацію матеріальних запасів на підприємствах хлібопекарської галузі [194]. На основі описових характеристик технічної класифікації різних авторів [32, 134, 202, 182, 29] побудуємо її для виробничих запасів сільськогосподарських підприємств. В якості ознак приймемо групи, найменування, типи для кормів та запасних частин, придатність до використання для обмінного фонду машин, устаткування, деталей, вузлів, агрегатів та відходів виробництва. Економічну та технічну класифікацію наведемо у вигляді наступної схеми (рис.1.4).

Крім того насіння, саджанці, корми можна деталізувати ще більше. Так, насіння за найменуваннями може бути: насіння зернових культур, буряків, соняшнику, сої, ріпаку, льону тощо. Насіння зернових можна поділити на насіння пшениці, жита, проса, гречки, рису, кукурудзи, ячменю, гороху тощо. Далі кожне найменування можна поділяти за ботанічним сортом. Корми за типом є грубі, соковиті та концентровані. Наприклад, грубі корми за найменуваннями: сіно, солома, полова. Їх можна поділяти ще в залежності від культур, з яких вони виготовлені. Сіно може бути або однорічних трав або багаторічних трав, солома озимих або ярих культур тощо. Тару можна поділити за ознакою терміну використання на одноразову і багаторазову.

Багато вчених вказують на важливість та необхідність нормування запасів. Сахарцева І.І. [166, с.8] відмічає, що одним із важливих умов правильної організації обліку матеріалів є попередня розробка норм запасу матеріалів по кожному номенклатурному номеру і норм затрат кожного виду матеріалів на кожен вид продукції, що виробляється, так як це необхідно для контролю за станом матеріалів на складах підприємств в необхідних розмірах, а також за правильним їх використанням у виробництві. Виходячи із цього існує і класифікація оборотних засобів, що стосується саме нормування запасів. Примак Т.О. [153,с.49] розглядає таку класифікаційну ознаку як спосіб планування та нормування оборотних засобів. За цією ознакою оборотні засоби поділяються на нормовані та ненормовані.

Нормовані оборотні засоби являють собою той мінімум, який необхідний для забезпечення функціонування підприємства. Ненормовані – це додаткові оборотні засоби, які використовуються, як правило, на розширення виробництва. Авторський колектив, очолюваний П.С. Харівом [61, с.116] також здійснює класифікацію за цією ознакою, але називає оборотні засоби у тому ж розумінні нормативні та ненормативні. В даній класифікації виділяється група запасів, які обслуговують процес виробництва – це оборотні фонди у виробничих запасах (сировина, основні матеріали, допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та напівфабрикати, паливо, тощо) та у сфері виробництва (незавершене виробництво та напівфабрикати власного виробництва, витрати майбутніх періодів). Запаси, які обслуговують процес виробництва є нормативними оборотними засобами.

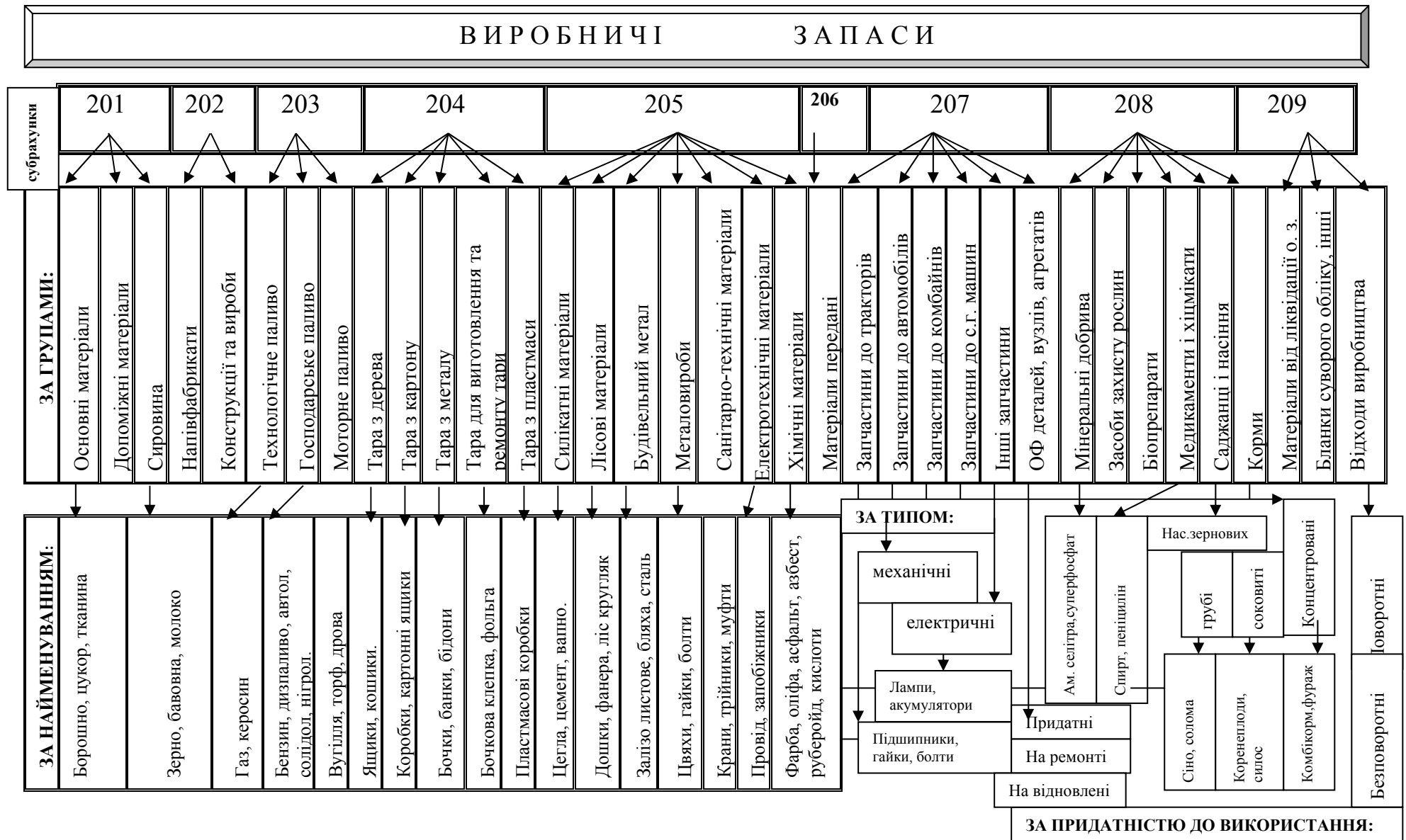


Рис.1.4. Узагальнююче відображення класифікації виробничих запасів (власна розробка автора).

Із даних класифікацій спостерігаємо, що виробничі запаси обслуговують процес виробництва і є нормованими або нормативними, тобто треба визначати їх мінімум, який необхідний для безперервного функціонування сільськогосподарських підприємств.

До запасів, які не є власністю підприємства належать: матеріали, прийняті для переробки; матеріальні цінності на відповідальному зберіганні й товари на комісії.

До матеріалів, прийнятих для переробки, належить давальницька сировина, що не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника.

Матеріальними цінностями на відповідальному зберіганні є матеріальні цінності, які реалізовані підприємством і право власності на які перейшло покупцю, але за умовами договору вони перебувають на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця. Крім того, до матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні належать матеріальні цінності, отримані підприємством від постачальника, але не сплачені й заборонені до витрачання, одержані надміру, ніж у видаткових документах постачальників, та на які є відмова від акцепту розрахункових документів постачальників.

Товари на комісії — це товари, одержані в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари [165,с.36]. З даної класифікації спостерігаємо, що виробничі запаси відносяться до власних запасів підприємства.

Сайко О. [165] поділяє запаси за суб'єктами власності (рис. 1.5).

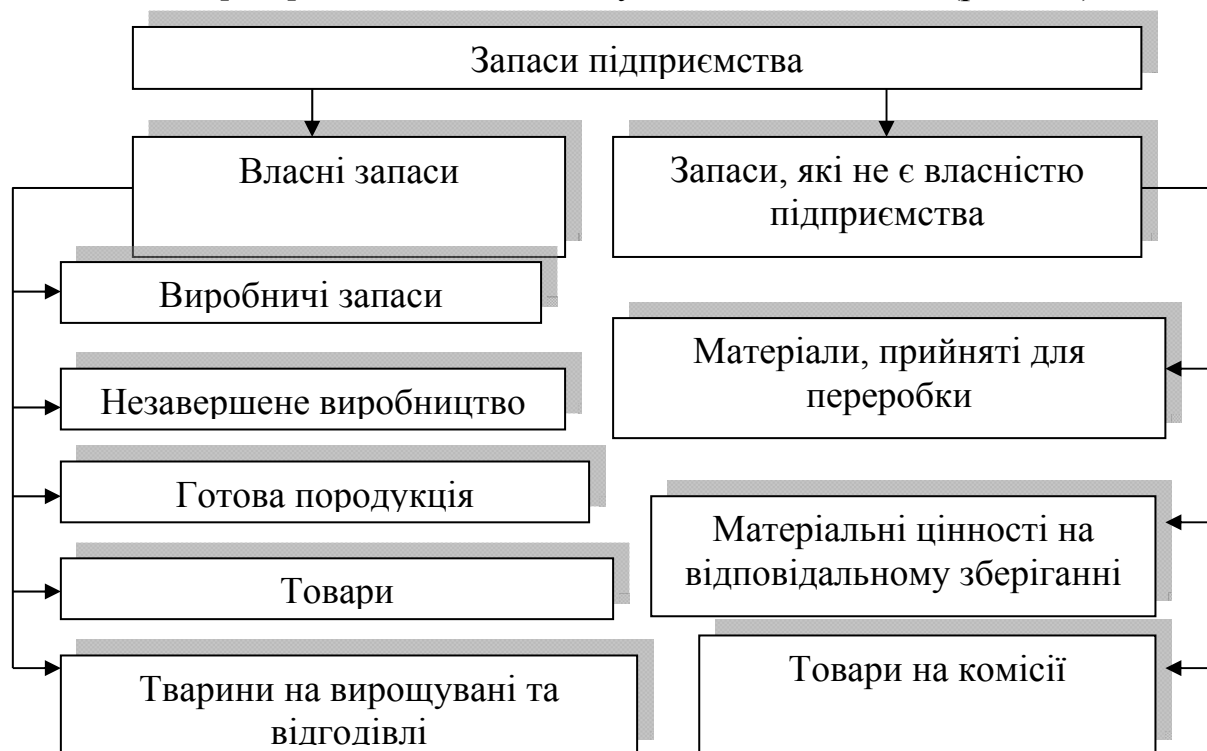


Рис. 1.5. Класифікація запасів за суб'єктами власності [165].

Яковлева Г.Є. [213]. поділяє запаси на виробничі і товарні. Виробничі запаси – це активи, які служать для використання під час виробництва продукції, виконаних робіт і наданих послуг, а також для управління підприємством. Товарні запаси – це придбані підприємством товари, які призначені для подальшого продажу. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін у їх фізичну форму, вже при купівлі у постачальника вони являються готовою продукцією [213, с.4]. Автор виділяє із складу всіх запасів лише виробничі запаси та товари, тому дану класифікацію можна вважати недостатньою. Така класифікація схожа на розподіл запасів іноземними вченими-бухгалтерами. Міддлтон Д. [123] теж розподіляє запаси відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта на запаси товарів та виробничі запаси. Нідлз Б., Х. Андерсон, Д. Колдуелл [133] здійснюють розподіл так:

- запаси товарів (призначені для продажу, складають переважну частину активів торгівельної компанії або фірми);
- матеріальні запаси (утримуються виробничими підприємствами або компаніями) – це запаси матеріалів (сировини), запаси незавершеного виробництва (напівфабрикати), запаси готової продукції.

Андрійчук В.Г. [8] розподіляє виробничі запаси відповідно до їх походження, класифікуючи їх на виробничі запаси сільськогосподарського походження та виробничі запаси промислового походження. До виробничих запасів сільськогосподарського походження відносять корми, насіння і посадковий матеріал, підстилку тощо. Виробничі запаси промислового походження представлені мінеральними добривами, отрутохімікатами, нафтопродуктами і твердим паливом, запасними частинами, будівельними матеріалами для поточного ремонту та ін. Співвідношення між виробничими запасами промислового і сільськогосподарського походження в аграрних підприємствах різне і залежить від спеціалізації, інтенсивності виробництва. Основна частка виробничих запасів представлена запасами сільськогосподарського походження і сягає 60% і більше. Розмір виробничих запасів повинен забезпечити безупинність виробництва і залежить від обсягу виробництва продукції, норм і характеру виробничого споживання предметів праці [8, с.312].

Вчені виділяють класифікацію виробничих запасів у різних галузях виробництва. Мурашко О.В. [129] розглядає особливості розподілу матеріальних запасів у промисловості, І.А. Карабаза [83] обґрунтовує суть та поділ виробничих запасів гірничозбагачувальних підприємств, Л. Марущак [114] показує особливості класифікації запасів нафтопереробної промисловості, Л.В. Барановська [14] та О.М.Приймачок [151] розглядають особливості складу виробничих запасів на підприємствах хлібопекарської галузі. У всіх цих класифікаціях недостатньо повно відображені виробничі запаси сільськогосподарських підприємств, тому існує необхідність у оптимізації їх групування.

Існують різні точки зору щодо класифікаційних ознак. Карабаза І.А. [83] поділяє запаси на ті, які частково опосередковані діяльністю людини і ті, які повністю опосередковані. Марущак Л. [114] акцентує увагу на основних та допоміжних матеріалах, Л.В.Юрчишена [212] згадує про такі класифікаційні ознаки товарних запасів, як регулярність поповнення, за якою існує поділ на запаси регулярного поповнення і не регулярного поповнення, залежно від відповідності попиту існують ходові та неходові запаси, залежно від чутливості до зміни товарообороту, від моменту та характеру оцінки - початкові, вихідні, середні та планові (прогнозні) товарні запаси.

Згрупуємо класифікаційні ознаки та види виробничих запасів (табл. 1.1). Аналіз класифікаційних груп виробничих запасів показує, що основними є економічна та технічна класифікації.

Мурашко О.В. [129] зазначає, що облік матеріальних запасів може ґрунтуватись лише на економічній (синтетичний облік) та технічній класифікації (аналітичний облік). Інші ж класифікаційні ознаки є не суттєвими до побудови ефективного обліку, оскільки їх елементи є занадто загальними.

Оскільки класифікація є вихідним моментом побудови обліку, пропонуємо використання шестизначного коду побудованого за десятинною системою. Перші три цифри – код субрахунку, четверта цифра – код субрахунку другого порядку (відповідає економічній класифікації) (табл. 1.2), п'ята й шоста цифри – код аналітичного обліку, який є індивідуальним для кожного підприємства за наявними найменуваннями виробничих запасів (відповідає технічній класифікації) (табл. 1.3).

Деякі автори пропонують для обліку виробничих запасів вводити нові рахунки у План рахунків бухгалтерського обліку. Калита М.В., Л.Е. Рогозян [80,с.57] пропонують витрати на придбання і утримання запасів поділити на три категорії: витрати на підготовку замовлення, витрати на утримання запасів, витрати, пов'язані з нестачею (дефіцитом) запасів та використовувати рахунок 29: 291 "Витрати на підготовку замовлення", 292 "Витрати на утримання запасів", 293 "Витрати, пов'язані з нестачею (дефіцитом) запасів". Довгань Г. [59,с.88] рахунок 29 пропонує використовувати для обліку торгових націнок, а А.В. Хмелевська та І.О.Капучак [193,с.51] обліковують на цьому рахунку транспортно-заготівельні витрати із субрахунком 291 «ТЗВ на доставку матеріалів».

Із такими твердженнями погодитись не можна, оскільки введення нових рахунків потребує не малих додаткових затрат коштів.

Доцільним є ведення синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів по рахунках, які вже існують, використовуючи їх поділ на субрахунки та аналітичні рахунки.

## Класифікаційні ознаки виробничих запасів

Автор (джерело)	Ознака класифікації	Види
1	2	3
П(С)БО 9 «Запаси» [146]	за призначенням і роллю у процесі виробництва (економічна класифікація)	сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; незавершене виробництво; готова продукція; МШП; тварини на вирощуванні та відгодівлі
Космічна Р.М. [93] Л. Марущак [114]		основні запаси; допоміжні запаси
І.К. Бірюкова, А.В. Кодрянський, [20]		виробничі запаси; незавершене виробництво; готову продукцію; малоцінні та швидкозношувані предмети.
Ф.Ф. Бутинець [30] М.Ф.Огійчук [134].		сировина, основні й допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі.
Н.В.Парашутін [142]	за технічними ознаками (технічна класифікація)	для промислових підприємств виділяє 42 групи матеріалів
С.М.Хмелевський [194].		пропонує технічну класифікацію матеріальних запасів на підприємствах хлібопекарської галузі
С.Д.Бутко [32], М.Ф.Огійчук [134], Н.В.Чебанова [202], Л.К.Сук, П.Л.Сук [182], Т.А.Бутинець [29]	технічна класифікація	види запасів у різних типах підприємств
Р.М. Космічна [93]	за типом відходів матеріалів	поворотні; безповоротні
Г.Є. Яковлєва [213] Д. Миддлтон [123]	відповідно до сфери діяльності	запаси товарів та виробничі запаси
Т.О. Примак [153]	за способами нормування та планування	нормовані та ненормовані запаси
П.С. Харів [61]		нормативні та ненормативні запаси
О.Сайко [165]	за суб'єктами власності	власні запаси, запаси, які не є власністю підприємства
В.Г. Андрійчук [8]	відповідно до походження	виробничі запаси сільськогосподарського походження та виробничі запаси промислового походження
І.А. Карабаза [83]	за ознакою опосередкованості діяльністю людини	частково опосередковані запаси діяльністю людини, повністю опосередковані
Л.В.Юрчишена [212]	за регулярністю поповнення	запаси регулярного поповнення, запаси не регулярного поповнення
Л.В.Юрчишена [212]	залежно від відповідності попиту	ходові та неходові запаси
Л.В.Юрчишена [212]	від моменту та характеру оцінки	початкові, вихідні, середні та планові (прогнозні) товарні запаси



**Деталізований перелік рахунків для бухгалтерського обліку  
виробничих запасів, який відповідає економічній класифікації**

За субрахунками	За субрахунками другого порядку
201 “Сировина і матеріали”	2011 “Основні матеріали”
	2012 “Допоміжні матеріали”
	2013 “Сировина”
202 “Купівельні напівфабрикати”	2021 “Напівфабрикати
	2022 “Конструкції та вироби”
203 “Паливо”	2031 “Технологічне паливо»
	2032 “Господарське паливо”
	2033 “Моторне паливо”
204 “Тара та тарні матеріали”	2041 “Тара з дерева”
	2042 “Тара з картону”
	2043 “Тара з металу”
	2044 “Тара для виготовлення та ремонту тари”
	2045 “Тара з пластмаси”
205 “Будівельні матеріали”	2051 “Силікатні матеріали”
	2052 “Лісові матеріали”
	2053 “Будівельний метал”
	2054 “Металовироби”
	2055 “Санітарно-технічні матеріали”
	2056 “Електротехнічні матеріали”
	2057 “Хімічні матеріали”
206 “Матеріали, передані в переробку”	2061 “Матеріали передані”
207 “Запасні частини”	2071 “Запчастини до тракторів”
	2072 “Запчастини до автомобілів”
	2073 “Запчастини до комбайнів”
	2074 “Запчастини до с .г. машин”
	2075 “Інші запчастини”
	2076 “ОФ деталей, вузлів, агрегатів”
208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”	2081 “Мінеральні добрива”
	2082 “Засоби захисту рослин”
	2083 “Біопрепарати”
	2084 “Медикаменти і хімікати”
	2085 “Насіння»
	2086 “Матеріали переробки біологічних активів (корми) ”
209 “Інші матеріали”	2091 “Матеріали від ліквідації основних засобів”
	2092 “Бланки суворого обліку”
	2093 “Відходи виробництва”

**Деталізований перелік рахунків для бухгалтерського обліку  
виробничих запасів, який відповідає технічній класифікації**

<b>За найменуваннями (аналітичний облік)</b>
До субрахунка 201 «Сировина і матеріали»: 201101 «Борошно», 201102 «Цукор», 201301 «Бавовна», 201302 «Молоко» і т.д.
До субрахунка 202 «Купівельні напівфабрикати»: 202101 «Зерно» і т.д.
До субрахунка 203 «Паливо»: 203101 «Газ», 203102 «Керосин», 203201 «Бензин», 203202 «Автол», 203301 «Торф», 203302 «Вугілля» і т.д.
До субрахунка 204 «Тара та тарні матеріали»: 204101 «Ящики», 204102 «Кошки», 204201 «Коробки», 204301 «Бочки», 204302 «Бідони», 204401 «Бочкова клепка», 204402 «Фольга», 204501 «Пластмасові коробки» і т.д.
До субрахунка 205 «Будівельні матеріали»: 205101 «Цегла», 205102 «Цемент», 205103 «Вапно», 205201 «Дошки», 205202 «Фанера», 205301 «Залізо листове», 205302 «Бляха», 205303 «Сталь», 205401 «Цвяхи», 205402 «Гайки», 205403 «Болти», 205501 «Крани», 205502 «Муфти», 205601 «Провід», 205701 «Фарба», 205702 «Оліфа», 205703 «Азбест» і т.д.
До субрахунка 206 «Матеріали, передані в переробку»: Матеріали передані за видами
До субрахунка 207 «Запасні частини»: 207101 «Лампи», 207201 «Акумулятори», 207301 «Підшипники», 207401 «Гайки», 207402 «Болти» і т.д.
До субрахунка 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»: 208101 «Аміачна селітра», 208102 «Суперфосфат», 208401 «Спирт», 208402 «Пеніцилін», 208501 «Насіння пшениці», 208502 «Насіння вівса», 208503 «Насіння жита», 208601 «Силос», 208602, «Сінаж» і т.д.
До субрахунка 209 «Інші матеріали»: 209101 «Металобрухт», 209102 «Запчастини від ліквідації основних засобів» і т.д.

Погоджуємось із думкою, яку висловлює О.М.Приймачок [151,с.174], пропонуючи ввести додаткові субрахунки виробничих запасів в хлібопекарському виробництві, а саме до субрахунка 203 «Паливо». 20301 - Паливо на паливно технологічні потреби, паливо для опалення печей, котлів, освітлення приміщень, 20302 - Паливо на енергетичні потреби, 20303 - Паливо на господарські потреби. В іншій статті [150,с.23] автором виділено окремий субрахунок 201.01 "Основна сировина" (для обліку борошна), 201.02 "Додаткова сировина" (для обліку сировини), 201.03 "Допоміжні матеріали", 201.04 "Зворотні відходи". Підтримуємо думку Ж.З. Бойко та В.О. Озерана [136,с.123], які виділяють для обліку запасів в підприємствах споживчої кооперації додаткові субрахунки: 2011 "Сировина і матеріали на складі, 2021 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби на складі", 2013 "Сировина і матеріали у виробництві", 2023 "Купівельні напівфабрикати та

комплектуючі вироби у виробництві, 2033 "Паливо у виробництві, 2012 "ТЗВ на сировину і матеріали", "ТЗВ на купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби", 2032 "ТЗВ на паливо". Щодо обліку транспортно-заготівельних витрат, у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів [121] дано роз'яснення про використання субрахунків. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад, 200 "Транспортно-заготівельні витрати на запаси") або на окремому додатковому субрахунку (наприклад, 2011 "Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали").

Деталізація окремих субрахунків з обліку виробничих запасів спрощує отримання бухгалтерської інформації внутрішніми користувачами.

Враховуючи викладений матеріал щодо класифікації запасів, слід відмітити, що існуючий розподіл запасів здійснюється:

- вітчизняними вченими за призначенням і роллю запасів у процесі виробництва (економічна класифікація);
- вітчизняними вченими за технічними ознаками (технічна класифікація);
- іноземними та вітчизняними вченими за видами діяльності підприємства;
- за такими ознаками, як спосіб нормування та планування, за суб'єктами власності, відповідно до їх походження, опосередкованість діяльністю людини, регулярність поповнення, залежно від відповідності попиту, від моменту та характеру оцінки.

У всіх цих класифікаціях недостатньо повно відображені виробничі запаси сільськогосподарських підприємств, тож існує необхідність у оптимізації їх групування.

Отже, виробничі запаси для сільськогосподарських підприємств за їх призначенням, роллю, для цілей бухгалтерського обліку, враховуючи їх технічні властивості та значення субрахунків, на яких вони обліковуються, за групами та найменуваннями можна згрупувати так:

1) сировина, основні та допоміжні матеріали для виготовлення продукції, господарських потреб, заготовлена сільськогосподарська продукція для подальшої переробки;

2) купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – для комплектування продукції, що випускається;

3) паливо технологічне (газ, гас) – для технологічних потреб; паливо господарське (бензин, дизпаливо, мастильні матеріали (автол, нігрол, солідол)) - для експлуатації транспортних засобів; паливо моторне (вугілля, торф, дрова) – для опалення будинків;

4) тара з дерева (ящики, кошики), тара з картону (коробки, картонні ящики), тара з металу (бочки, банки, бідони), тара з пластмаси (пластмасові коробки), тара для виготовлення та ремонту тари (бочкова клепка, залізо

обручне, фольга, деталі для ящиків) – для пакування та зберігання продукції. Поділяється за терміном використання на одноразову і багаторазову;

5) силікатні матеріали (цегла, цемент, вапно, алебастр, пісок, камінь), лісові матеріали (ліс кругляк, пиломатеріали, дерев'яно-стругальні або волокнисті плити, дошки, фанера), будівельний метал (залізо листове, цинк листовий, бляха, сталь), металовироби (цвяхи, гайки, болти), електротехнічні матеріали (провід, патрони, лампи, запобіжники, ізолятори), хімічні матеріали (фарба, оліфа, асфальт, азбест, руберойд, кислоти) – для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій, різні конструкції і деталі, виробниче, технологічне і енергетичне обладнання, яке потребує монтажу – для встановлення на об'єктах капітального будівництва;

6) сировина, продукція і матеріали, передані для переробки на сторону – включаються до собівартості отриманих з них виробів;

7) механічні запчастини (підшипники, гайки, болти), електричні запчастини (лампи, акумулятори). Вони включають запчастини до тракторів, автомобілів, комбайнів, сільськогосподарських машин, інші запчастини, обмінний фонд деталей вузлів агрегатів (придатні до використання, знаходяться на ремонті, потребують відновлення) – для ремонту різних машин і механізмів;

8) мінеральні добрива (аміачна селітра, суперфосфат), засоби захисту рослин, біопрепарати, медикаменти і хімікати (спирт-ректифікат, пеніцилін) – для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських культур та хворобами тварин; саджанці (груш, яблунь, слив, черешень, вишень), насіння (зернових культур (пшениці, жита, проса, гречки, рису, кукурудзи, ячменю, гороху), буряків, соняшнику, сої, ріпаку, льону) – для насадження саду та сільськогосподарських культур; корми (покупні і власного вирощування): грубі (сіно (однорічних трав, багаторічних трав), солома (озимих культур, ярих культур), полова), соковиті (силос, коренеплоди), концентровані (фуражне зерно, комбікорм, зернові і харчові відходи) – для годівлі тварин.

9) матеріали, одержані від ліквідації основних засобів (металобрухт, утиль), зношені шини, бланки суворого обліку, відходи виробництва (поворотні і безповоротні).

### **1.3. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку і звітності виробничих запасів**

Організація бухгалтерського обліку як окремих напрямків наукового вчення про бухгалтерський облік у цілому сформувався порівняно недавно – у 1960-х роках. Біля джерел наукового обґрунтування та створення механізму організації бухгалтерського обліку стоять відомі радянські та українські вчені П.С.Безруких [16], В.В.Сопко [175], Ю.Я.Литвин [103], В.П.Завгородній [66] та ін., завдяки працям яких маємо на сьогодні остаточне визначення поняття організації бухгалтерського обліку як сукупності засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації

існування системи бухгалтерського обліку [167, с.6] (рис 1.6).

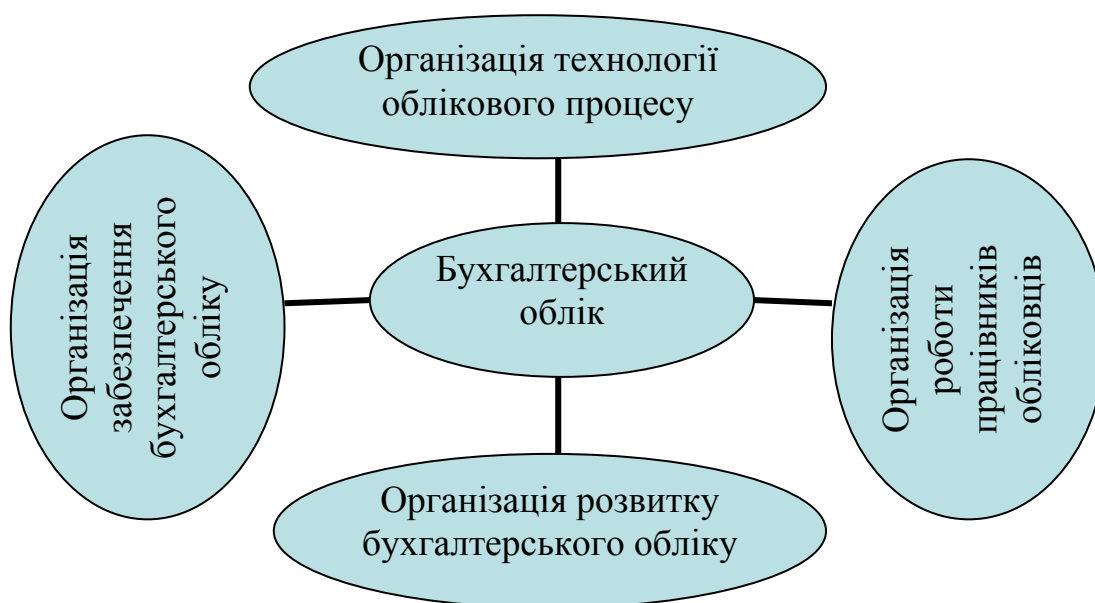


Рис.1.6. Основні складові організації бухгалтерського обліку [167].

Поєднання загальних та специфічних принципів і методів організації обліку реалізується на практиці у формі наказу про облікову політику, який є основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом підприємства у сфері методики та організації бухгалтерського обліку, так би мовити “обліковою конституцією”. Визначення та формування облікової політики досить трудомістка і відповідальна робота, яка потребує від виконавця, зазвичай, головного бухгалтера, не тільки фундаментальних теоретичних знань, а й системного розуміння причинно-наслідкових зв’язків реального, динамічного бізнес-середовища.

Процеси реформування бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки шляхом гармонізації його з міжнародними стандартами зумовили появу терміну «облікова політика» в національній системі бухгалтерського обліку. Згідно зі статтею 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [69] облікова політика визначається як “сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності”.

Як показали дослідження, в аналізованих сільськогосподарських підприємствах в основному не складають Наказ про облікову політику, а користуються при веденні обліку Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку та Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Але, на нашу думку, такий наказ повинен бути у кожному підприємстві для впорядкування обліку. Ознайомлення зі змістом наказів про облікову політику в підприємствах, що складають даний наказ, дає змогу дійти деяких висновків, зокрема щодо організації обліку:

- основну увагу зосереджено на методичних аспектах (оцінка запасів при надходженні та вибутті тощо);
- питання організації обліку наводяться не системно і не в повному обсязі, а зміст більшості наказів немає певної структури.

Павлов П.В. [140] пропонує при прийнятті облікової політики підприємством передбачити всі методичні аспекти, що стосуються основних об'єктів обліку, зокрема обліку запасів. Інші організаційно-технічні аспекти, наприклад, схеми і графіки документообігу, проекти організації обліку, система внутрішньовиробничого обліку, звітності і контролю тощо варто оформляти у вигляді додатків до облікової політики. Дерев'яно С.І. [57,с.4] пропонує на великих підприємствах видавати два накази: про облікову політику і про організацію бухгалтерського обліку окремо, оскільки в законодавстві нема кількості наказів про облікову політику.

В п. 4 ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [69] зазначається, що для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися [69]. Тому на нашу думку, у наказі про облікову політику насамперед окремим розділом повинна бути визначена форма організації бухгалтерського обліку. Також в наказі особливу увагу необхідно звернути на організацію та ступінь деталізації внутрішньогосподарського обліку, тип організаційної структури апарату бухгалтерії (простий, лінійно-штабний, комбінований). Від обраного варіанта вирішення цих питань залежить побудова всієї системи бухгалтерського обліку і значною мірою контролю та економічного аналізу.

Наказом про облікову політику підприємства визначаються норми для правильного планування потреб в запасах, раціональної організації їх обліку і контролю. Дані норми реалізуються через складові облікової політики, які регулюють організацію обліку запасів (дод. А).

Вважаємо також доцільним додавати до наказу про облікову політику перелік осіб, які відповідають за підпис документів. Цей перелік містить документацію і по обліку виробничих запасів (дод. Б).

В законодавчо-нормативних актах і в більшості фахових видань поняття “методика ведення обліку” і “організація обліку” недостатньо розмежовані, а на практиці вони, зазвичай, взагалі ототожнюються.

Це питання досліджувала велика група вчених - М. Білуха [22], Ф. Ф.

Бутинець [30], В. Завгородній [66], Г.Г.Кірейцев [86], В. В. Сопко [175], Н.В. Чебанова і Ю. А. Василенко [202] та ін.

Група науковців на чолі з професором Ф.Ф. Бутинцем [35] у своїх працях, присвячених бухгалтерському та фінансовому обліку взагалі та запасів зокрема, висвітлюють порядок відображення останніх у обліковій політиці підприємства, фінансовій звітності та приміток до неї. Значна увага приділена методології обліку запасів, розгляду таких питань як склад, оцінка та класифікація запасів як економічної категорії, розкриваються особливості їх обліку на позабалансових рахунках. Розглянуті питання організації оперативного обліку запасів на місцях зберігання, інвентаризації запасів як важливого складового елементу методу бухгалтерського обліку. Праці іншої групи науковців – В. Сопка [175], Н.В. Чебанової, Ю. А. Василенка [202] в розрізі запасів підприємства містять системний виклад організації та методології саме фінансового та управлінського обліку, в основу яких покладено узагальнення роботи підприємств різних галузей. Розглянуто відображення на рахунках обліку запасів різноманітних господарських операцій внутрішньогосподарського та бухгалтерського обліку. Голов С.Ф. [45] розглядає методологічні та організаційні прийоми бухгалтерського обліку запасів з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Отже, методика ведення бухгалтерського обліку і його організація – це різні види робіт, які мають різні складові (об'єкти) і виконуються різними методами.

Кожна наука загалом, а бухгалтерський облік зокрема, потребує періодичного перегляду основних положень та уточнення методики збирання та опрацювання даних. Для перебудови господарського механізму, що відбувається нині в Україні в зв'язку з переходом економіки на ринкові відносини, необхідні істотні зміни у системі бухгалтерської інформації. Цей процес тривалий і потребує значних зусиль [124,с.11]. У перші роки практичної реалізації програми реформування облікової системи в Україні, метою якої були розробка та впровадження національних стандартів відповідно до міжнародних, було виявлено низку помилок методологічного характеру за ділянками обліку виробничих запасів. Насамперед це стосується невідповідності чинного П(С)БО нормативним галузевим актам, які ще не втратили чинності та мають суттєві суперечності із новими стандартами обліку.

Метою дослідження методології бухгалтерського обліку і звітності запасів є формування облікової інформації згідно із законодавчо визначеними принципами та надання її користувачам, а також, враховуючи досягнення світової та національної економічних наук, вивчення та узагальнення методологічних засад надходження і списання запасів на витрати виробництва з метою подальшого їх удосконалення.

Кожний господарський факт, який відбувається в процесі бухгалтерського обліку потребує обов'язкової реєстрації у певній послідовності і за певними правилами. Такі правила та методики

затверджуються на державному рівні в цілях стандартизації облікових процедур в нормативно-правових актах спеціального призначення. Вони регламентують легітимність дій бухгалтерської служби і є певною мірою підставою, фундаментом для її діяльності.

Процес організації бухгалтерського обліку запасів супроводжується значною кількістю нормативно-правових документів до яких апелює бухгалтер і за допомогою яких здійснюється обліковий процес.

Серед науковців спостерігаються дискусії стосовно правового регулювання виробничих запасів. Особливо дискусії розгортаються щодо змісту основного документа, який регулює облік виробничих запасів, тобто щодо П(С)БО 9 «Запаси». Серед авторів існує багато пропозицій, які стосуються транспортно-заготівельних витрат. Губачова О.М. та Ю.О.Ночовна [54,с.15] вважають що транспортно-заготівельні та інші витрати є однорідними за змістом і їх облік та розподіл доцільніше здійснювати за єдиною методикою. Охрамович О.Р. [139, с.201] наводить пропозиції щодо обліку транспортно-заготівельних витрат, їх складу та розподілу, а також пропонує відобразити їх у Методичних рекомендаціях по застосуванню П(С)БО9 «Запаси», які в майбутньому стануть складовою Облікового кодексу України, створення якого обумовлено необхідністю науково-обгрунтованої систематизації законодавства з бухгалтерського обліку. Питанням поліпшення методичної бази виконання облікових операцій щодо транспортно-заготівельних витрат приділяє увагу О.В.Ісай [79, с. 132], вказуючи, що серед витрат, які несе підприємство є витрати, які необхідно розподілити і віднести до транспортно-заготівельних витрат чи до інших витрат, тому чинна система визначення первинної собівартості запасів потребує удосконалення. Майданевич Ю.П [108] одним із пунктів використання методологічних змін в обліку виробничих запасів молокопереробних підприємств пропонує включення транспортно-заготівельних витрат одразу до вартості сировини та відображення їх в Наказі «Про облікову політику» і стверджує, що це дозволить спростити облік, посилити його контрольно-аналітичні функції, полегшити роботу бухгалтерської служби підприємства. Підтримує думку автора Л.Чемерис [203], оскільки вважає, що витрати, пов'язанні зі складуванням та зберіганням запасів слід відносити до первісної вартості запасів, що виготовляються власними силами підприємств. Відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат знайшло місце у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року №2 [121].

Виноградова М.О. та Г.В.Комлач [41,с.66] порівнявши методичні підходи до обліку запасів України і Росії, вказують на розбіжності у деяких питаннях Положень двох країн, але відмічають, що в Україні облік запасів здебільшого наближений до міжнародних стандартів. Корнеєва О.Ю. [92] пропонує внесення змін в нормативну базу щодо дій, які необхідно



виконувати, якщо не виконується хоча б одна з умов, за яких запаси були б визнані оборотними активами, а саме:

- приносити в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

- їх вартість може бути достовірно визначена;

- використані або реалізовані впродовж одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року. Якщо з часом буде з'ясовано, що запаси не відповідають одному з вищезазначених критеріїв, то їх потрібно виключити зі складу оборотних активів, піднести до витрат поточного періоду або віднести до складу оборотних активів. Карев В.П. [85,с.87] погоджується із думкою, що можна визначити, чи запаси принесуть вигоду в майбутньому, але доповнює ще дві умови визнання запасів активами, які наведені в Методичних рекомендаціях по обліку запасів [121] і пов'язані із власністю запасів, а саме, якщо підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси та підприємство здійснює управління та контроль за запасами. Михалевич С.Г. [125,с.50] теж відмічає умови визнання запасів активами, які пов'язані із власністю запасів, вказуючи, що активами підприємства можна вважати ті виробничі запаси, придбання яких є подією завершеною і які знаходяться на підприємстві. Із твердженнями про визначення економічних вигод від запасів в майбутньому, а також про включення виявлених не можливими принести таких вигоди в майбутньому до витрат поточного періоду важко погодитись, оскільки є проблемою визначення використання чи реалізації запасів в майбутньому. Якщо віднести запаси, які існують до витрат звітного періоду, то в акті буде важко обґрунтувати таке рішення, оскільки все ж таки залишається можливість, що вони принесуть економічні вигоди в майбутньому хоча б на одну копійку. Замула І.В. [70,с.61] підтримує думку про те, що важко визначити, чи принесуть у майбутньому запаси дохід і чи буде він додатковим. В зв'язку із цим автор пропонує п.5 П(С)БО9 «Запаси» [146], в якому вказується що запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані із використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена, видалити.

Внаслідок пропозицій різних авторів були видані Методичні рекомендації з ведення обліку запасів, але багато питань ще залишається відкритими. Акімова О.В. та Т.В. Заревчацька [2,с.17] зазначають, що внесені зміни не урегулювали багато спірних питань, але внесення змін засвідчує намагання вирішити проблемні питання.

Відкритим залишається питання складу виробничих запасів, мшп та інших матеріальних цінностей. У нових рекомендаціях дані питання не знайшли свого відображення. Вказано лише склад запасів, який поділено на три групи, але він також виявляється не повним, оскільки в переліку немає, наприклад, відходів виробництва. Можливо мається на увазі включення їх в інші запаси? Пояснення цьому не дається. Аль Фасфус Фуад Сулейман

Махмуд [4,с.61] в підтвердження проблеми відсутності складу основних складових запасів, вказує, що в ПСБО відсутній перелік предметів, що відносяться до МШП і вартісний критерій віднесення предметів до МШП, а єдина можливість обґрунтування строку експлуатації активу - є встановлення в наказі керівника строку менше одного року і облік на рахунку 22. Вважаємо доцільним доповнити нормативну базу з обліку запасів запропонованим нами визначенням виробничих запасів. А саме, в п.4 П(С)БО 9 після визначення терміну «запаси», вказати: виробничі запаси – це предмети праці, які є власністю підприємства, зберігаються на складах, забезпечують виробничий процес лише один раз, змінюють або не змінюють при цьому свою форму та властивості й переносять свою вартість на вартість створеного продукту.

Отже, розглянемо нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і звітності запасів: [146, 147, 76, 69, 120, 121, 122]. Слід зосередити увагу на П(С)БО 30 «Біологічні активи» Так, в зарубіжних країнах існує міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», який розкриває особливості обліку сільськогосподарської діяльності, а зокрема визначає особливості обліку біологічних активів. В Україні Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.05 р. №790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.12.05 р. за №1456/11736, було затверджене Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи» [147] і пропонується як один з найважливіших нормативних документів регулювання обліку в сільському господарстві. Але багато науковців вважають, що документ має свої недоліки і ми погоджуємось з ними. Розглянемо відношення виробничих запасів до даного П(С)БО. Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Тобто, із даного визначення видно, що біологічним активом може бути рослина. У додатку до Положення в колонці «додаткові біологічні активи», на які поширюється Положення стандарт бухгалтерського обліку №30, в розділі довгострокових та поточних біологічних активів бачимо саджанці.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про :

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображаються за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів [198, с. 321].

У Примітках до фінансової звітності у виробничі запаси включаються матеріали сільськогосподарського призначення. А в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [76] вказано,

що на субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві [39]. Тобто, саджанці відносяться до матеріалів сільськогосподарського призначення, які є складовою виробничих запасів і відображаються в Примітках до фінансової звітності. Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №30, саджанці є додатковим біологічним активом, на який розповсюджується дія П(С)БО 30. Згідно цього Положення п. 25 [147] визначено, що у примітках до фінансової звітності біологічні активи наводяться за такими групами:

1. Довгострокові біологічні активи:
  - робоча худоба;
  - продуктивна худоба;
  - багаторічні насадження;
  - інші довгострокові біологічні активи.
2. Поточні біологічні активи:
  - тварини на вирощуванні та відгодівлі;
  - біологічні активи в стані біологічних перетворень;
  - інші поточні біологічні активи.

Постає питання, де ж відображати саджанці у Примітках до фінансової звітності? Методичні рекомендації з обліку біологічних активів [120] відповідь на це питання не дають.

Костюкова О.В. [95, с.96] відмічає, що у визначенні М(С)БО41 «Сільське господарство» біологічний актив – це жива тварина або рослина, але у визначенні розкривається лише одна складова терміна, а саме «біологічний». Акцепт потрібно робити на активові, оскільки не кожна жива тварина та рослина є активом і відповідно об'єктом бухгалтерського обліку, тому в стандарті було запропоновано таке визначення: «Біологічний актив» – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Китайчук Т.Г. [88] вказує на необхідність розмежування біологічних активів та інших запасів на рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», оскільки таку інформацію необхідно розкривати у фінансовій звітності і щоб правильно вести облік, усі виробничі запаси, які є біологічними активами, вирощені не на продаж, а для внутрішньовиробничого споживання повинні відображатись не на рахунок 27, а на рахунок 208.

На наш погляд для цього можна виділити такі субрахунки до рахунка 208, які запропоновані у п.1.2, а саме 2081 «Мінеральні добрива», 2082 «Засоби захисту рослин», 2083 «Біопрепарати», 2084 «Медикаменти і

хімікати», 2085 «Насіння» 2086 «Продукти переробки біологічних активів (корми)». Таким чином з'являється можливість відображення у звітності продуктів переробки біологічних активів – кормів та насіння, на які не поширюється П(С)БО 30 «Біологічні активи». Щодо саджанців, то вони є додатковими біологічними активами, на які розповсюджується П(С)БО 30 «Біологічні активи». Вважаємо, що вони повинні відображатись у примітках до фінансової звітності у пункті «Біологічні активи у стані біологічних перетворень», оскільки в П(С)БО 30 вказано, що додаткові біологічні активи – це біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. Щодо відображення на рахунках, вважаємо доцільним відображати саджанці на окремих субрахунках рахунків 21 «Поточні біологічні активи» та 16 «Довгострокові біологічні активи». Згідно з додатком до П(С)БО 30 саджанці одержують як додаткові біологічні активи від поточних біологічних активів (розсадників), так і від довгострокових біологічних активів (садів, дерев в лісі). Оскільки у п.9 П(С)БО 30 «Біологічні активи» зазначено, що додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, то їх облік необхідно здійснювати на субрахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» та субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», відкриваючи до них субрахунки другого порядку 6111 «Додаткові біологічні активи рослинництва від довгострокових біологічних активів» та 2111 «Додаткові біологічні активи рослинництва від поточних біологічних активів». Вважаємо, що додаткові біологічні активи повинні відображатися на рахунках, які призначені для обліку біологічних активів (табл.1.4).

На сьогоденнішньому етапі розвитку бухгалтерського обліку роль бухгалтера не зводиться тільки до чіткого виконання інструкцій та вказівок, а йому, в період розвитку економіки країни, надається широке поле для професійної творчості, розвитку його професійної думки, тому важливим у даний час є максимальне співробітництво бухгалтерів-практиків із бухгалтерами-науковцями у сфері новітніх розробок методології та організації обліку. Така співпраця дозволить оптимально скоординувати дії обох сторін у напрямку гармонізації та стандартизації різних видів обліку між собою та приведення їх у відповідність з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

В Україні вартість сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, запчастин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, які призначені для споживання в ході нормального операційного циклу, відображається в балансі (звіті про фінансовий стан).

**Відображення додаткових біологічних активів (саджанців) на рахунках бухгалтерського обліку**

Назва	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку	Відображення на субрахунках бухгалтерського обліку	Відображення на субрахунках другого порядку
Додаткові біологічні активи (саджанці) одержані від довгострокових біологічних активів (садів, дерев в лісі)	16 «Довгострокові біологічні активи»	161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	6111 «Додаткові біологічні активи рослинництва від довгострокових біологічних активів»
Додаткові біологічні активи (саджанці) одержані від поточних біологічних активів (розсадників)	21 «Поточні біологічні активи»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	2111 «Додаткові біологічні активи рослинництва від поточних біологічних активів»

В Україні вартість сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, запчастин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, які призначені для споживання в ході нормального операційного циклу, відображається в балансі.

Виробничі запаси проходять певні етапи:

1. Придбання запасів (за грошові кошти у постачальника);
2. Витрачання запасів у виробництві (списання вартості за обраним методом);
3. Використання у виробництві (відображення витрат на виробництво);
4. Завершення виробництва продукції (оприбуткування на склад);
5. Продаж готової продукції [35, с. 160].

Але облік надходження та використання запасів може здійснюватись різними способами. Отже, розглянемо способи обліку надходження запасів на підприємство. Надходити запаси можуть із різних джерел, тому первісна вартість останніх, згідно з П(С)БО 9 «Запаси» визнається і формується по різному.

- Виготовлення власними силами. Згідно п. 10 П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.99 р. № 246, первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається згідно П(С)БО 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Важливо зазначити, що згідно п. 11 перелік і склад калькуляційних статей собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно.

- Надходження в результаті виявлення надлишків. З урахуванням п. 12 П(С)БО 9 «Запаси» та Інструкції по застосуванню плану рахунків № 291

оприбуткування виявлених надлишків запасів здійснюється з одночасним відображенням доходу.

- Надходження в результаті внесення в статутний фонд. Згідно п. 11 П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, внесених в статутний капітал, визнається узгоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.

- Надходження в результаті безкоштовного одержання. Згідно з п. 12 П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, отриманих підприємством безкоштовно, визнається їх справедлива вартість.

- Надходження в результаті обміну на неподібні активи. Згідно з п. 13 П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

- Надходження в результаті обміну на подібні активи. Згідно п. 13 П(С)БО 9 первісна вартість одиниці запасів, придбаних в результаті обміну на подібні активи, дорівнює балансовій вартості запасів, що передаються. Якщо остання вища за справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість, а різниця включається до складу витрат звітного періоду.

- Надходження в результаті придбання за плату. Формування первісної вартості запасів, які придбаваються за плату, здійснюється на підставі п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»

В Україні, згідно з чинними нормативними документами для цілей обліку первісну вартість запасів ТМЦ визначають як суму витрат, які прямо чи побічно мали місце у зв'язку з придбанням відповідних активів і доведення їх до придатного для використання стану, а також доставки їх до місця призначення. Інструкція про застосування Плану рахунків [76] не встановлює порядку обліку витрат на купівлю, доставку та доведення запасів до придатного для використання стану, які згідно з пунктами 8, 9 П(С)БО 9 "Запаси" мають входити до первісної (балансової) вартості придбаних підприємством товарно-матеріальних цінностей. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних затрат [141]:

- 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 (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;

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

Павлюк І. [141] виділяє в сучасних умовах господарювання практично можливі три варіанти обліку виробничих запасів за фактичною собівартістю. Перший варіант застосовують, як правило, лише за наявності незначної кількості видів матеріалів і в тому випадку, якщо звіти про рух матеріалів матеріально відповідальні особи складають, а бухгалтери обробляють один раз на місяць. Матеріали обліковують у синтетичному й аналітичному обліку за фактичною собівартістю, включаючи купівельну вартість і транспортно-заготівельні витрати.

Другий варіант обліку за визначенням фактичної собівартості матеріалів аналогічний першому варіанту. Застосовується за наявності значної кількості видів матеріалів. З метою забезпечення рівномірної та своєчасної обробки бухгалтерських документів матеріально відповідальні особи складають звіти про наявність та рух матеріалів 2-4 рази на місяць. Матеріали обліковують за фактичною собівартістю, включаючи транспортно-заготівельні витрати.

Третій варіант застосовують за наявності значної кількості видів (груп) матеріалів, коли є труднощі з віднесенням протягом звітного місяця транспортно-заготівельних витрат для включення їх до собівартості окремих видів (груп) матеріалів. Матеріали обліковують та списують на виробництво за договірною купівельною вартістю, а транспортно-заготівельні витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках до рахунка 20 "Виробничі запаси". У разі потреби транспортно-заготівельні витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках до кожного із субрахунків, виділених на рахунку 20 "Виробничі запаси".

Виходячи з того, що купівельні ціни товарно-матеріальних цінностей відображують оцінку вартості їх, яка була актуальна в момент придбання і на той момент до цієї вартості не входили витрати, пов'язані із самим фактом придбання (мито, транспортні та інші побічні витрати), то з метою оцінки запасів для відображення в балансі їх дійсної вартості всі непрямі витрати, пов'язані з їх придбанням, необхідно відносити безпосередньо на витрати обігу чи на витрати запасів, які мали місце у цьому періоді [192].

З удосконаленням методології обліку потребує перегляду документація з первинного обліку виробничих запасів. Відповідно до статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV [69], підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи треба складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Відповідні служби підприємства повинні вживати всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та забезпечувати їх належне

зберігання протягом встановленого строку. Первинні облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити (табл.1.5).

Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» затверджені типові форми первинного обліку запасів (дод. В).

Таблиця 1.5

**Основні реквізити документів, що характеризують надходження та відпуск виробничих запасів [35].**

<b>Операції з надходження та відпуску виробничих запасів</b>	<b>Основні реквізити, що характеризують рух виробничих запасів</b>
1. Придбання виробничих запасів у постачальника	Дата надходження, постачальник, склад, вид операції
2. Придбання виробничих запасів підзвітними особами в порядку закупівлі дрібних партій за готівку	Вид операції, склад, постачальник(найменування, код), дата надходження
3. Оприбуткування виробничих запасів, виготовлення в цехах власного виробництва	Найменування, сорт, розмір, номенклатурний номер
4. Оприбуткування виробничих запасів від ліквідації основних засобів	Кількість (за документом, фактично), ціна (облікова) за одиницю, найменування
5. Внутрішнє переміщення зі складу на склад	Одиниця виміру (найменування, код)
6. Оприбуткування виробничих запасів в результаті перетворення на непридатні малоцінні засоби праці	Вартість (за обліковими цінами)
7. Оприбуткування лишків, виявлених після проведення інвентаризації	Сума транспортно-заготівельних витрат або відхилень від облікової ціни
8. Відпуск виробничих запасів в цехи основного і допоміжного виробництва на виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг	Вид операції, склад, одержувач (цех, відділ)
9. Відпуск виробничих запасів на утримання та експлуатацію обладнання	Призначення, шифр витрат, найменування, сорт, розмір
10. Відпуск виробничих запасів на загально виробничі та адміністративні потреби	Номенклатурний номер, одиниця виміру
11. Відпуск виробничих запасів на потреби непромислових виробництв та господарств	Кількість, ціна
12. Відпуск виробничих запасів на сторону і для переробки	Сума ТЗВ чи відхилень від облікової ціни



Типові форми первинних документів з обліку сировини та матеріалів введені в практику підприємств різних галузей. Крім цього, спільним наказом Міністерства статистики України і Міністерства транспорту України від 07.08.96 р. №228/253, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.08.96р. за №183/1508, затверджена Інструкція про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи.

Цією Інструкцією визначаються такі типові форми єдиної первинної транспортної документації: подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (типова форма №1 (міжнародна)); подорожній лист вантажного автомобіля – (типова форма №2 (чинний у межах України)); товаротранспортна накладна – (типова форма № 1-ТН); талон замовника – (типова форма № 1-ТЗ (при роботі автомобіля за погодинною формою оплати транспортних послуг)).

Самі бланки типових форм єдиної первинної транспортної документації, затверджені спільним наказом Міністерства транспорту України і Міністерства статистики України від 29.12.95 р. №488/346, набрали чинності 1 січня 1996 р. і є бланками суворого обліку. Іншим Наказом Мінфіну від 16.05.96 р. №99 "Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей" визначений порядок використання довіреностей, а також запроваджені дві нові типові форми бланків довіреностей М-2 і М-2б, які є бланками суворої звітності. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується в реєстрах синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку (табл. 1.6) шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затвердженими Міністерством аграрної політики України №929 від 21 грудня 2007 року [122], зазначено порядок складання спеціалізованих форм первинної документації.

Сільськогосподарські підприємства використовують спеціалізовані, а також частину типових форм документів. Оприбутковують запаси від постачальників по рахунках-фактурах (форма №868) і доданих до них товарно-транспортних накладних, специфікаціях, квитанціях, тощо. З метою контролю надходження і оприбуткування запасів ведуть журнал обліку вантажів, що надійшли (форма № М-1). На прийнятті цінності завідуючий складом може скласти прибутковий ордер (форма № М-4).

При виявленні невідповідності фактичної кількості, якості, комплектності даним супровідним документам комісія складає акт про приймання матеріалів (форма № М-7). Разовий відпуск запасів для використання або переміщення у самому господарстві здійснюють за накладними (форма №

ВЗСГ-8). Списання цінностей на виробництво оформляють актами на списання:

- акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (форма №ВЗСГ-3);
- акт на витрату насіння і садивного матеріалу (форма №ВЗСГ-4);
- акт на списання виробничого та господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №ВЗСГ-5);

Таблиця 1.6

**Відображення запасів у регістрах обліку**

Номер реєстрів	Найменування реєстрів	Призначення реєстрів
9 с.-г.	Журнал-ордер та відомість за рахунком 21 «Поточні біологічні активи»	Синтетичний та аналітичний облік за рахунком 21 «Поточні біологічні активи»
10.1 с.-г.	Журнал-ордер та відомість за рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»	Синтетичний та аналітичний облік за рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за товарно-транспортними накладними, а в умовах використання чекової форми обліку видачу цінностей зі складу на виробничі потреби здійснюють за чеками, які виписують керівники виробничих підрозділів. При систематичному відпуску матеріалів замість разових накладних використовують лімітно-забірну картку на одержання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1). Для видачі запасних частин використовують лімітно-забірну картку (форма № ВЗСГ-2). Затверджено чотири типових форми лімітно-забірних карток. Форма № М-8 використовується для здійснення багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів протягом місяця. За формою № М-9 можна відпускати лімітовані матеріали чотири рази на відповідний об'єкт обліку, зазначаючи дати відпуску і залишок ліміту після кожної видачі. Форму № М-21 використовують для відпуску матеріалів на конкретний будівельний об'єкт і ведуть протягом усього періоду його будівництва. Одночасно ведуть щомісячну форму № М -28а, яка знаходиться на складі. [159]. Розноску із лімітно-забірних карток у картки (книгу) складського обліку даних про відпуск матеріалів можна здійснювати також по мірі закриття карток, але не пізніше першого числа наступним за звітним місяцем.

При такому порядку записів лімітні картки потрібно зберігати разом із відповідними картками (книгами) складського обліку [179; с. 27].

Багато науковців приділяють увагу документальному оформленню виробничих запасів, а зокрема удосконаленню документації. Деякі вчені пропонують поновити документацію з обліку виробничих запасів новими формами. Басенко О.В. [15] наголошує про необхідність створення аналітичної служби на підприємствах, основними обов'язками яких має стати використання аналізу з метою оцінки стану запасів на підприємстві та підготовки оперативних управлінських рішень і вся інформація має накопичуватись у спеціально розроблених формах звітності, форми яких розробити за напрямками: звіт про використання матеріальних ресурсів, звіт про виконання договорів на постачання, звіт про невикористані матеріали у виробництві, звіт про відхилення від норм та зміни норм, звіт про витрати на управління відділу збуту, витрати, пов'язані з придбанням та зберіганням матеріалів. Підтримуємо таку точку зору, оскільки роль аналізу дуже важлива для прийняття управлінських рішень. Аль Фасфус Сулейман Махмуд [5, с.61] вважає, що необхідно розробити деякі форми документів по оформленню операцій, пов'язаних зі списанням запасів, серед яких форми по розрахунку собівартості виробничих запасів методами ФІФО, середньозваженої собівартості. Розробка даних форм посилила б контроль за правильністю таких розрахунків. Автором В.В. Хала [190] розроблено номенклатуру-цінник для м'ясопереробних підприємств складається з п'яти основних груп виробничих запасів. Перші два знаки запропонованого номенклатурного номера означають синтетичний рахунок, третій - номер субрахунку, четвертий і п'ятий - номер групи запасів, а шостий - восьмий - порядковий номер матеріалу в межах групи. Застосування запропонованого автором номенклатури-цінника допомагає уникати помилок при оприбуткуванні та списанні виробничих запасів. Сторожук Т.М. та О.М.Герасименко [177,с.40] досліджують питання, які документи є обов'язковими, які взаємозамінні, обґрунтовують важливість використання податкових накладних, а також вказують на недоцільність виписки одночасно видаткової накладної та товарно-транспортної накладної.

Значну увагу приділяють первинній документації вибуття виробничих запасів. Замула І.В. [70] пропонує удосконалити форму акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів, в якому вбачає необхідність додати рядок "Період дії добрив\_\_роки і видалити рядок Добрива внесено під урожай \_\_року, а для обліку витрат на удобрення сільськогосподарських угідь найбільш доцільно вважає застосування Картки обліку земельних ділянок (поля).

Романьок С.В. [161,с.265] пропонує у лімітно-забірну картку в кондитерських підприємствах включати такі показники «вміст корисної речовини» крохмальність та «якість сировини, що відпускається» сортність, а також відмічає необхідність застосовувати декадні лімітно-забірні картки,

завдяки яким нормування відпуску у виробництво сировини та матеріалів припускає враховувати позитивні та від'ємні відхилення від затратних лімітів. Скрипник М.І. [170] в хлібопеченні вказує на доцільність застосування лімітно-забірних карток для відпуску пального, а для сировини та матеріалів використовувати відвантажувальну накладну на відпуск борошна і сировини на виробництво.

На нашу думку для того, щоб полегшити здійснення записів у картки (книгу) складського обліку із лімітно-забірних карток, скоротити витрати на опрацювання документації та для формування більш чіткої інформації доцільно складати Нагромаджувальну лімітно-забірну картку на одержання матеріальних цінностей. Запропонований документ наведений в додатку Е.

Важливим об'єктом обліку виробничих запасів повинна стати позика матеріальними цінностями.

Визначення договору товарної позики згідно ст. 1046 (Цивільний кодекс України): позичальник одержує у власність товар і в обмін зобов'язується повернути товар того ж роду та якості. У свою чергу позикодавець віддає товар у власність позичальнику і стає його кредитором: чекає погашення боргу подібним товаром. Завдяки такому спрощеному підходу до характеристики позики, є всі підстави вважати, що з метою оподаткування товарна позика не що інше, як бартер. Сторони обмінюються товарами, при цьому передають та одержують на них право власності [38, с.440].

### **Висновки до розділу**

1. На основі аналізу літературних джерел досліджено трактування понять “запаси”, “виробничі запаси”. Визначено, що найбільш широке поняття – це «запаси», яке можна ототожнювати із поняттям «товарно-матеріальні цінності». Товарно-виробничі запаси розглядаємо у складі запасів, а виробничі запаси у складі товарно-виробничих запасів. У ході проведеного дослідження визначено, що запаси – це товарно-матеріальні цінності, які включають товарно-виробничі запаси, товари, а також поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінку здійснено у відповідності до П(С)БО 9 “Запаси”. Товарно – виробничі запаси – це виробничі запаси сировини, матеріалів, запасних частин, палива, будівельних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, тари, матеріалів, переданих в переробку, матеріалів сільськогосподарського призначення, інших матеріалів, тобто предмети праці, які зберігаються на складах підприємства і забезпечують виробничий процес; незавершене виробництво підприємства, малоцінні та швидкозношувані предмети, терміном використання їх не більше одного року та продукти праці у вигляді готової продукції.

За результатами дослідження встановлено, що у визначенні виробничих запасів необхідно вказати їх приналежність до засобів господарювання, походження та функції, участь у процесі створення

вартості, тривалість їх використання та наявності права власності підприємства на них. Враховуючи всі наведені ознаки, доведено, що виробничі запаси – це предмети праці, які є власністю підприємства, зберігаються на складах, забезпечують виробничий процес лише один раз, змінюють або не змінюють при цьому свою форму та властивості й переносять свою вартість на вартість створеного продукту.

2. Сільськогосподарські підприємства для безперервної та ритмічної діяльності потребують певної кількості виробничих запасів. Їх склад досить різноманітний, а тому основою для побудови бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх класифікація, яка виступає об'єктом гострих наукових дискусій.

У ході дослідження економічної літератури узагальнено кількість класифікаційних ознак та повноту розкриття їх складових. Визначено, що для побудови ефективного синтетичного та аналітичного обліку потрібно використовувати економічну та технічну класифікацію, які конкретизують деталізацію виробничих запасів.

В роботі запропоновано подальшу деталізацію переліку рахунків бухгалтерського обліку шляхом включення до його складу аналітичних рахунків виробничих запасів, що забезпечить взаємоув'язку фінансового і управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Передбачений шестизначний код, побудований за десятинною системою. Перші три цифри – код субрахунку, четверта цифра – код субрахунку другого порядку (відповідають економічній класифікації), п'ята і шоста цифра – код аналітичного обліку виробничих запасів (відповідають технічній класифікації).

3. Затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №30 «Біологічні активи» викликало у науковців деякі питання. Саджанці відносяться до виробничих запасів, а також згідно П(С)БО №30 знаходяться у складі додаткових поточних та довгострокових біологічних активів.

Обґрунтовано доцільність відображення саджанців на рахунках біологічних активів. Визначено, що їх облік необхідно здійснювати, враховуючи поточні та довгострокові біологічні активи, оскільки згідно з додатком до П(С)БО 30 “Біологічні активи” саджанці одержують від поточних біологічних активів (розсадників) та від довгострокових біологічних активів (садів, дерев у лісі). Оскільки згідно з п.9 П(С)БО 30 “Біологічні активи” додаткові біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, то встановлено, що їх облік необхідно здійснювати на відповідних субрахунках, відкриваючи субрахунки другого порядку. Обґрунтовано, що корми є продуктами переробки біологічних активів, на які не поширюється дія П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Тому в роботі запропоновано відображати їх на аналітичному рахунку 2086 “Продукти переробки біологічних активів (корми)”, а насіння – на аналітичному рахунку 2085 “Насіння”.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОЦІНКА СТАНУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В РИНКОВИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

#### **2.1. Аналіз забезпеченості виробничими запасами сільськогосподарських підприємств для потреб управління**

На сучасному етапі важливим та необхідним є управлінський облік. Вербило О.Ф. [39,с.8] вважає, що це впливає з основної мети, яка стоїть перед бухгалтерським обліком – створення організаційних та інформаційних умов для ефективного здійснення функцій планування, контролю, регулювання, а також аналізу його стану на підприємствах України, адже не таємницею є те, що сьогодні бухгалтерський облік здебільшого орієнтовано на потреби апарату управління підприємством.

Сільське господарство набуває темпів розвитку, залучаючи все більше приватних і корпоративних інвестицій. Спостерігається різке зростання кількості інвестицій в основний капітал різних видів економічної діяльності, зокрема в сільському господарстві (табл.2.1).

У таких умовах аналітики мають бути обізнані із специфікою деяких фінансових показників підприємств-підрядників. У Чернігівській області 1109 діючих сільськогосподарських підприємств, з них 340 господарських товариств, 157 приватних підприємств, 8 виробничих кооперативів, 471 фермерських господарств, 8 державних підприємств та 125 підприємств інших форм господарювання.

Сучасні умови господарювання, які ґрунтуються на дії законів ринку, тобто законів попиту і пропозиції та конкурентної боротьби, примушують українські підприємства швидко адаптуватись до змін ринкового середовища та уникати необґрунтованого ризику, приймаючи управлінські рішення щодо використання всіх наявних виробничих ресурсів і, зокрема, матеріальних ресурсів. Будь-яке господарське рішення оцінюється за його кінцевими результатами, тобто прибутком. Одним із головних факторів, що впливає на величину прибутку, є рівень матеріальних запасів. Виручка від реалізації та прибуток з'являються лише тоді, коли предмети праці, використані в процесі виробництва, перенесуть свою вартість на вартість виготовленого продукту та знайдуть кінцевого споживача. Тому стабільна забезпеченість матеріальними ресурсами є необхідною умовою функціонування та розвитку будь-якого підприємства. Найтісніше економічний аналіз в системі економічних наук пов'язаний з бухгалтерським обліком, який є для нього головною інформаційною базою – до 70% всієї економічної інформації для аналізу отримують у системі бухгалтерського обліку. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні за вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку створює нове інформаційне середовище аналітичних досліджень і сприяє раціоналізації облікових процедур для досягнення більшої аналітичності, достовірності та оперативності облікової інформації. Виділення управлінського та фінансового обліку створює умови

розмежування параметрів конфіденційності аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, побудови інтегрованої системи показників внутрішнього і зовнішнього менеджменту. Облікові процедури стають дедалі аналітичнішими, що звужує сферу пошуку причин невідповідності за специфікою видів діяльності, форм господарювання та методів управління [126, с. 68].

Система бухгалтерського обліку трансформується до повнішого забезпечення його управлінської, а не контрольної функції, що сприяє розвитку методики аналітичних досліджень. Саме за запитом аналітиків визначають достатність облікової інформації. Облікова інформація за МСБО є достатньою для параметрального економічного аналізу всієї системи економічних відносин господарюючого суб'єкта з державними інститутами ділового партнерства [45].

Сукупність методів, прийомів і окремих способів, які визначають алгоритм розв'язку аналітичної задачі чи їх комплексу, називають методикою економічного аналізу.

Питання аналізу виробничих запасів розглядалось авторами у різних видах підприємств. У гірничозбагачувальних підприємствах дослідження даного питання проводилось Карабаза І.А. [82,с.177], виділяючи етапи проведення аналізу: перший етап - забезпеченість запасами руди за вмістом в ній металу, темпи зниження вмісту заліза у наявній до переробки аглоруді; другий етап - аналіз використання руди при збагаченні, розробка комплексу заходів щодо раціонального використання відходів виробництва. Хоменко О.Є. [196,с.524], здійснює аналіз ефективності використання виробничих запасів і пропонує заходи для зниження понаднормових втрат сухих речовин у підприємствах безалкогольної промисловості. Афанасьєва І.І. [11,с.6] пропонує в якості методу аналізу метод зональних графіків у підприємствах хлібопечення, який працює в будь-якому співвідношенні між факторами ефективності. Головка Н.М. [47,с.113] досліджує вплив рівня виробничих запасів на кінцевий результат господарської діяльності на машинобудівних підприємствах і вказує на важливість питання оцінки ефективності використання оборотних засобів підприємства, стану платіжної дисципліни, ліквідності активів підприємства. Ісай О.В. [78,с.199] виділяє головні напрямки роботи з аналізу матеріальних ресурсів: поліпшення планування і організації проведення економічного аналізу,- удосконалення галузевих методик економічного аналізу, подальша розробка теоретичних засад, методик економічного аналізу. Дослідженню питання доцільності проведення аналізу сумарних витрат підприємства з визначенням впливу окремої групи витрат на його діяльність і забезпечення оплати цих витрат грошовими коштами з передбаченням джерел їх покриття присвячує В.В. Хліпальська [192,с.48]. Погоджуємось із авторами, що проведення аналізу виробничих запасів на підприємствах є важливим, оскільки прорахунки планових показників, не належним чином організований контроль запасів призводить до втрат. Тому до того, як приймати управлінські рішення,

необхідно обов'язково проводити економічний аналіз. В підтвердження важливості проведення аналізу Т.М.Омельченко [137,с.43] зазначає, що підприємство, яке слідкує за зміною показників використання виробничих запасів і адекватно реагує на ці зміни, забезпечить для себе більші прибутки та підвищення рентабельності діяльності.

Економічний аналіз використання запасів на підприємстві проводиться за допомогою різноманітних методів аналітичного дослідження, виходячи з того, якими даними оперує аналітик та яка кінцева мета і цільовий характер аналізу (рис.2.1).

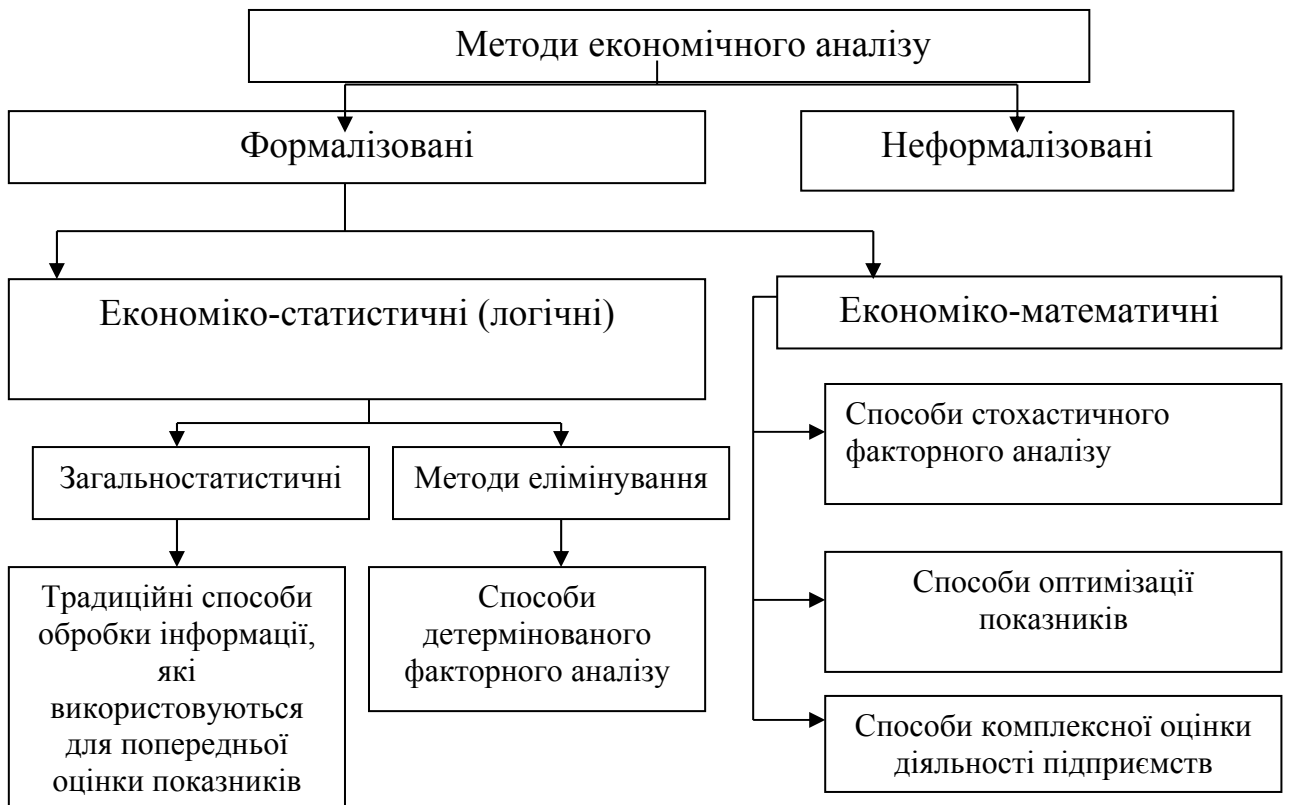


Рис. 2.1. Класифікація методів економічного аналізу [45].

Отже, розглянемо методи і моделі економічного аналізу запасів на підприємстві.

Логічні методи економічного аналізу практично використовують від моменту виділення цієї спеціальної системи знань. Їх визначають як традиційні, базові, основні, спеціальні, логічні. Це найпоширеніші ключові методи, без яких аналітичні дослідження практично неможливі. Існують різні класифікації логічних методів:

- методи порівняння;
- методи елімінування;
- статистичні методи;
- балансові методи.

Логічні методи використовуються для аналізу стану складських запасів, оцінки руху та структури споживання матеріальних цінностей за певний період і в динаміці, відхилень фактичних показників використання



запасів від прогнозованих у звітному та в попередніх періодах на базі арифметичних розрахунків.

Порівняння – універсальний метод пізнання економічних явищ і процесів, дослідження їх зміни і розвитку, початковий етап реалізації аналізом своєї цільової функції. Пріоритетним при застосуванні методу порівняння є вибір бази порівняння та досягнення якісної порівнянності параметрів.

Застосовуючи метод порівняння, можна отримати такі кількісні аналітичні результати:

- 1) визначити абсолютне відхилення значень порівнюваних параметрів;
- 2) визначити відносне відхилення значень порівнюваних параметрів;
- 3) визначити еластичність зміни.

Методи елімінування використовують в економічному аналізі для дослідження прямих чи обернених детермінованих факторних систем.

Статистичні методи – це загальні методи статистичних досліджень, які використовуються в економічному аналізі як для оцінки якісних параметрів зміни тенденцій та закономірностей зміни економічних явищ та процесів, так і для визначення факторних залежностей і факторного впливу.

Балансові або сальдові методи використовуються тоді, коли відоме загальне відхилення досліджуваного параметра і всіх факторів його зміни, крім одного. Цей фактор або не піддається обліку, або визначити його економічно не виправдано. Дані методи – найкращий спосіб виявити і підтримати певні кількісні пропорції та співвідношення. Вони слугують інструментом виявлення певних господарських резервів, матеріально-речових, вартісних і трудових пропорцій, забезпечення оптимального і збалансованого розвитку виробництва. Балансові методи в економічному аналізі ґрунтуються на двоїстому аспекті розгляду економічних явищ і процесів – джерел ресурсів і їх використання та на взаємному балансуванні результатів такого розгляду [65].

Для кращого сприйняття та розуміння економічних явищ і процесів, а також тенденцій і закономірностей їхньої зміни та розвитку використовують графічні методи. Графіки – це наочні зображення даних за допомогою геометричних знаків, малюнків та інших графічних засобів, які умовно виражають числові показники та співвідношення між ними. Графіки використовують для швидкого знаходження значення функції за відповідним значенням аргументу, а також наочного зображення функціональних залежностей.

Іващенко В.І. та М.А.Болух [65,с.112] стверджують, що досліджуючи характеристики графіків, їх форму і зміст, можна зробити багато аналітичних висновків організаційного чи методологічного плану. Зокрема, в організаційному плані досягається раціоналізація аналітичного інформаційного потоку, підвищує економічність аналізу та прискорює розроблення аналітичних обґрунтувань. У методологічному плані

досягається якісна оцінка, визначаються кількісні параметри змін явищ і процесів, досягається екстраполяція значень динамічного ряду тощо. Ускладнення об'єктів аналітичного дослідження і функцій управління вимагає широкого використання сучасних методів розв'язання економічних задач із застосуванням математики та кібернетики. Теорія і практика економічного аналізу охоплює понад сто різних видів економіко-математичних методів і моделей.

Апелюючи до реалій сучасної практики управління, потрібно зауважити, що часто рішення приймають не на підставі глибокого кількісного й якісного дослідження причинно-наслідкових зв'язків, а інтуїтивно. Це пояснюється тим, що для виважених рішень не вистачає часу або немає інформаційного та кадрового забезпечення аналізу. За оцінками, близько 25% господарських рішень приймаються інтуїтивно, тому все частіше використовують аналітичні методи експертних оцінок. Ці методи побудовані на використанні професійного досвіду та інтуїції спеціалістів під час розв'язування аналітичних задач, особливо при прогнозуванні розвитку економічних ситуацій. До таких методів відносяться:

- метод колективних експертних оцінок;
- метод “мозкового штурму”;
- морфологічний метод аналізу;
- метод семикратного пошуку;
- метод асоціацій та аналогій;
- метод колективного блокнота;
- метод контрольних запитань.

Аналітичні методи пов'язані з експертними оцінками виробничих ситуацій на основі творчого підходу та набутого досвіду. Вони придатні для оцінки можливих варіантів мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання виробничих запасів та розробки політики управління ними.

У більшості підприємствах України організація аналітичної роботи визначається складом та технічним рівнем апарату управління. Бухгалтерія забезпечує аналітичний процес необхідною первинною інформацією та аналізує матеріальні запаси з позицій вартості, вкладеної у виробничі запаси, величина яких може вплинути на ліквідність, платоспроможність та фінансову стійкість підприємства. Бухгалтерія проводить фінансовий аналіз, на основі якого приймаються управлінські рішення щодо оптимізації вкладень капіталу у виробничі запаси [128, с. 16].

Чебан Т.М. [201] зазначає, що вагомий вплив на виробничий результат та фінансовий стан підприємства робить якість виробничих запасів. В цілях нормальної діяльності виробництва та збуту продукції запаси повинні бути оптимальними. Нагромадження великої кількості запасів свідчить про спад активності підприємства. Велика кількість понадпланових запасів призводить до замороження оборотного капіталу, уповільненню його оборотності. Крім того збільшується податок на майно, виникають проблеми з ліквідністю,

збільшуються пошкодження сировини та матеріалів, зростають складські витрати, що негативно впливає на кінцеві результати діяльності. При цьому кошти, які витрачені на запаси, в цей час могли б бути інвестовані, наприклад, в цінні папери з метою отримання процентного доходу. Тому кожне підприємство повинне прагнути, щоб виробництво своєчасно та в повному обсязі було забезпечене необхідними ресурсами і в той же час, щоб вони не залежували на складах.

Аналіз забезпеченості потреби підприємства джерелами покриття є першим етапом дослідження матеріальних ресурсів. Такий аналіз забезпечує ритмічну роботу підприємства та його фінансову стійкість, саме з нього починається аналіз забезпеченості виробництва матеріальними ресурсами взагалі.

Значна питома вага в сумі джерел покриття потреб підприємства в матеріальних ресурсах припадає на зовнішні джерела: надходження від постачальників за укладеними договорами. Портфель замовлень на матеріальні ресурси формується за рахунок зовнішніх джерел надходження.

Аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси є другим етапом дослідження. На цьому етапі:

- оцінюються та перевіряються залишки матеріалів на початок та кінець планового періоду з урахуванням нормативного запасу та прогнозованих обсягів виробництва на майбутній період;
- визначається рівень забезпеченості підприємства наявними матеріальними запасами для дальшого планування обсягу замовлення та організації контролю за їх витрачанням [201, с. 154].

Шваб Л.І. [207] важливим елементом аналізу запасів вважає оцінку їх оборотності. Основний показник - час обороту в днях, який можна розрахувати діленням середнього за період залишку запасів на одноденний оборот запасів в цьому періоді. Період обороту запасів (сировини, матеріалів) дорівнює часу зберігання їх на складі від моменту їх надходження до передачі у виробництво. Чим менший цей період, тим менше при інших рівних умовах виробничо-комерційний цикл. Він визначається таким чином:

$$ПО_{\text{запасів}} = \text{Середнє сальдо по рахункам виробничих запасів} * \text{Дні періоду} \quad (2.1)$$

Прискорення оборотності супроводжується додатковим залученням коштів в оборот, а сповільнення - вилученням коштів з господарського обороту, їх відносно довгим замороженням у запасах (інакше кажучи іммобілізацією власних оборотних коштів). Сума коштів, додатково залучених в оборот (або вилучених), розраховується за формулою:

$$BC = (b_0 - b_1) * m, \quad (2.2)$$

де BC - сума коштів, додатково залучених в оборот, якщо BC > 0, або сума вилучених з обороту коштів, якщо BC < 0;

b<sub>0</sub> - оборотність запасів в днях у базисному періоді;

$b_1$  - оборотність запасів в днях у звітному періоді;

$m$  - одnodенний фактичний оборот у звітному періоді.

Уповільнення оборотності запасів може відбутись за рахунок накопичення зайвих, неходових, непридатних матеріалів, а також за рахунок придбання додаткових запасів у зв'язку з очікуванням росту темпів інфляції, дефіциту.

Аналіз зайвих і залежалих матеріалів допомагає виявити причини виникнення наднормативних запасів і не використовуваних цінностей. Аналіз причин проводиться для опрацювання заходів, які запобігатимуть утворенню й накопиченню наднормативних запасів, а також допомагатимуть залученню їх у господарський оборот.

Незабезпеченість підприємства виробничими запасами може залежати від недостач та псування матеріальних цінностей. Якщо це явище має місце, треба вивчити його причини, установити конкретних винуватців для стягнення з них компенсації за причинену шкоду [201, с.39].

Поряд з основними засобами вирішальну роль у нарощуванні сільськогосподарського виробництва мають матеріальні ресурси.

Розглядаючи залишки та витрати основних видів матеріальних ресурсів в підприємствах Чернігівської області слід зазначити, що залишки на кінець року набагато менші, аніж витрачені за рік матеріальні ресурси, тобто їх необхідно правильно прогнозувати та поповнити у сільськогосподарських підприємствах.

Основні задачі аналізу: виявлення причин незадовільного забезпечення підприємств окремими видами ресурсів, розробка конкретних організаційно – технологічних та економічних заходів мобілізації виявлення резервів, спрямованих на поліпшення забезпеченості необхідними товарно – матеріальними цінностями та підвищення віддачі від них, забезпечення і підтримка ліквідності і платоспроможності підприємства, скорочення витрат виробництва шляхом зниження затрат, які йдуть на запаси, зменшення втрат робочого часу і простоїв обладнання через нестачу запасів, недопущення ушкоджень, крадіжок.

Джерелами даних аналізу є відповідні розділи (таблиці) річного звіту підприємства, прогнози, плани і програми економічного і соціального розвитку, нормативно – довідкова література, дані бухгалтерського обліку, лімітно – забірні картки, інвентаризаційні відомості, книги складського обліку та ін.

Склад, структура і зміна виробничих запасів характеризується натуральними (кількісними), якісними і вартісними показниками. В умовах нестабільності вартісної оцінки матеріальних ресурсів перевага при аналізі надається натуральним (кількісним) і якісним параметрам. За допомогою кількісних показників оцінюють наявність виробничих запасів, їх склад, потребу і рівень забезпеченості ними підприємства (у розрізі конкретних видів), функціональну і фізичну придатність ресурсів до використання

Кожному виду виробничих запасів властиві специфічні якісні параметри. Для окремих з них є державні стандарти – ГОСТи, ОСТи тощо. Такими ресурсами є паливо, мінеральні добрива, пестициди та ін. Якісні параметри деяких ресурсів регулюються на рівні підприємства, тобто тих, що виробляються на підприємстві і використовуються для внутрішньогосподарської потреби (наприклад, насіння, корми, органічні добрива тощо). Однак їх якісні параметри також повинні відповідати певним стандартам, нормам, положенням. Для прикладу наведемо якісні параметри окремого виду ресурсів. Так, паливо згідно з вимогами ГОСТу повинно бути відповідної марки, належної чистоти, не включати домішок води, різних мінеральних речовин, інших видів паливно – мастильних матеріалів тощо.

Потребу у виробничих запасах визначають виходячи з фактичних їх витрат, що склались на підприємстві, або нормативів – науково обґрунтованих норм витрат, скоригованих на умови підприємства, на одиницю продукції, роботи, галузі.

Порівнюючи фактичну (можливу, потенційну) наявність виробничих запасів з потребою в них, визначають рівень забезпеченості ними підприємства, який розраховують як у цілому по підприємству, використовуючи для цього вартісну чи енергетичну оцінку.

Виконання основних завдань аналізу виробничих запасів забезпечується такою аналітичною роботою.

По – перше оцінюється раціональність складу та структури запасів. За допомогою цього аналізу виявляються ресурси, обсяг яких збитковий, ресурси, придбання яких необхідно прискорити. Необхідно в'яснити обсяг і склад зіпсованих, ушкоджених і неходових матеріалів. Завдяки цьому забезпечується підтримка виробничих запасів у найбільш ліквідному стані і скорочуються строки, які формують запаси. Рівень виробничих запасів визначається такими факторами, як обсяг реалізації, характер виробництва, природа виробничих запасів, затрати на придбання.

По – друге, визначаються строки і обсяги закупівлі товарно – матеріальних цінностей, зокрема і виробничих запасів. При цьому можуть бути враховані середній обсяг споживання в ході виробничо – господарської діяльності та додаткова кількість ресурсів.

По – третє, здійснюється вибіркове регулювання запасів матеріальних цінностей, яке передбачає створення запасів, які викликають основний вплив грошових коштів.

По – четверте, здійснюється оцінка оборотності запасів, яка робиться окремо по кожному їх виду, або можна агрегувати на 2 групи: виробничі запаси, готова продукція.

При цьому визначаються такі показники. Із них коефіцієнт оборотності запасів  $K_{oz}$ , який розраховують за формулою (2.3):

$$K_{oz} = \overline{ВП}_z / \overline{З} \quad (2.3)$$

де,  $ВП_z$  - собівартість реалізованої продукції;

$Z$  - середньорічна величина запасів.

Строк збереження запасів обчислюють за формулою (2.4):

$$t_{з} = \frac{360 \cdot (270,180,90,30)}{K_{оз}} \quad (2.4)$$

Тобто, тривалість аналізованого періоду ділиться на коефіцієнт оборотності запасів.

Для сільськогосподарських підприємств можна виділити певні резерви підвищення ефективності використання виробничих запасів:

- упровадження нових сортів культур, ефективних засобів їх захисту;
- застосування в дедалі більших розмірах концентрованих видів добрив, будівництво приміщень і споруд за прогресивними проектами;
- виведення нових порід сільськогосподарських тварин з підвищеною окупністю кормів;
- утилізація відходів сировини та матеріалів, багаторазове застосування тари.

Щодо впровадження нових сортів культур, то необхідно проводити експертизу сортів, виявляти їх позитивні якості та впроваджувати у сільськогосподарських підприємствах ті сорти, які дають найбільшу урожайність, а також впроваджувати нові сорти, виведені вченими.

В аналізі матеріальних ресурсів велике значення має визначення межі, далі якої не треба дрібнити дослідження цілого з тим, щоб не було втрачено його специфіки. У зв'язку з цим, межа аналізу ефективного використання запасів звичайно визначається його цілями й завданнями, а програма та зміст аналізу - особливостями досліджуваного об'єкта та його цільовою орієнтацією.

Цілі аналізу ефективного використання виробничих запасів полягають в одержанні найбільш інформативних ключових параметрів, які дають об'єктивну й точну оцінку наявності на підприємстві різних видів матеріальних ресурсів з погляду забезпечення його конкурентоспроможності, уможливають оцінку ефективності управлінських рішень щодо формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси, розробку заходів для їх мобілізації.

Формування завдань є базовим структурним елементом методики аналізу ефективного використання матеріальних ресурсів. Для досягнення поставлених цілей аналізу необхідно розв'язати комплекс таких завдань:

1. Вивчення строків, умов поставок та порядку розрахунку обсягів матеріальних ресурсів за укладеними договорами, оцінка обґрунтованості та ефективності формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси;
2. Визначення характеру складських запасів, оцінка руху та структури споживання матеріальних цінностей за певний період у динаміці;

3. Систематизація факторів, які зумовили відхилення фактичних показників використання матеріальних ресурсів від прогнозованих у звітному та попередніх періодах;

4. Моделювання взаємозв'язків між обсягами випуску продукції та матеріаломісткістю, матеріаловіддачею, іншими факторними показниками;

5. Оцінка можливих варіантів мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів;

6. Розробка політики управління виробничими запасами і формування нового портфеля замовлень на матеріали.

Одночасно, під час організації аналізу запасів необхідно враховувати комплексний підхід до управління підприємством, а отже, і до системи внутрішньогосподарського обліку, як важливого інформаційного джерела. Так, в аналізі запасів доцільно використовувати план руху грошових потоків, погашення дебіторської та кредиторської заборгованості, плани здійснення капітальних вкладень, потоки податкових платежів тощо [45, с.358].

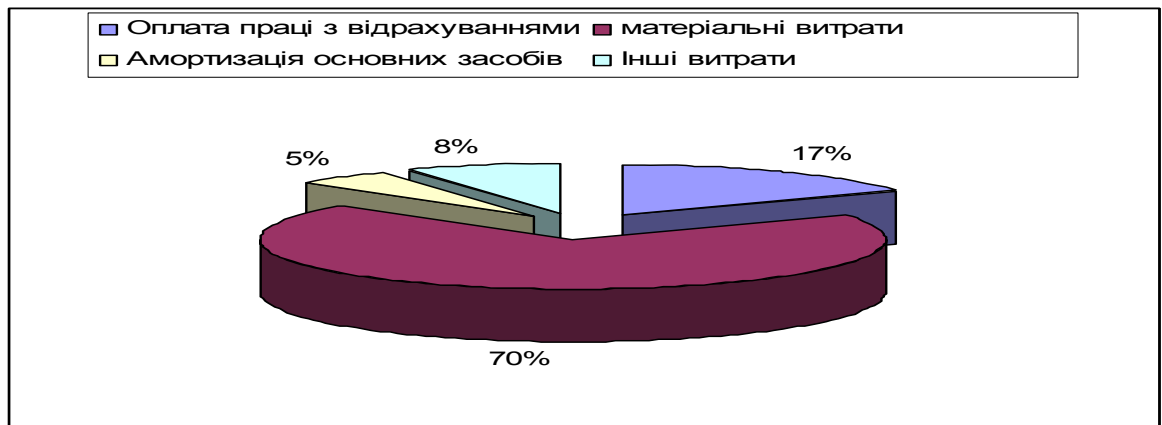
Розглядаючи особливості організації аналізу запасів на сільськогосподарських підприємствах, передусім необхідно визначити його стратегічні цілі, які полягають у пошуку невикористаних резервів щодо підвищення ефективності операцій із запасами. Вказане, у свою чергу, призведе до досягнення головної мети створення та діяльності підприємства – отримання максимального прибутку.

До того ж, в процесі досягнення стратегічної мети, під час аналізу запасів визначаються та вирішуються тактичні завдання.

До проведення ефективного аналізу використання запасів на підприємствах спонукають обставини, які свідчать про недостатність розгляду результатів аналітичних робіт, що вимагає подальших досліджень проблематики аналізу запасів сільськогосподарських. Кожна група користувачів результатів аналізу запасів на підприємстві віддає перевагу конкретним аспектам завдань його проведення залежно від їх інтересів підприємств [113, с. 256].

Перед тим, як аналізувати запаси, суб'єкту аналітичних робіт необхідно визначити, яку питому вагу в обсязі витрат діяльності підприємства має використання запасів (у цілому або за видами). Розглянемо вміст матеріальних витрат у структурі витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. (рис.2.2).

До матеріальних витрат відносять насіння та посадковий матеріал, корми, іншу продукцію сільського господарства, міндобрива, нафтопродукти, електроенергію, паливо, запчастини ремонтні й будівельні матеріали, оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, тобто у складі цих витрат більшість витрат виробничих запасів. На інші витрати залишається приблизно 30 відсотків. В структурі виробничих запасів досліджуваних підприємств найбільшу питому вагу займає паливо та матеріали сільськогосподарського призначення.



Розраховано за даними Головного управління статистики у Чернігівській області.

Рис. 2.2. Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Чернігівській області за 2013 рік.

Матеріальні витрати на основне виробництво сільськогосподарських підприємств становлять 70% у структурі всіх витрат, а оборотні активи сільськогосподарських підприємств складають 23,95 % порівняно з підприємствами інших галузей економіки. Тому дуже важливо правильно аналізувати та приймати виважені рішення щодо надходження та витрачання виробничих запасів.

Сільськогосподарські підприємства Чернігівської області повинні використовувати запропоновані в даному розділі резерви підвищення ефективності використання, оборотності, виробничих запасів, а також здійснювати нормування запасів та приділяти особливу увагу при організації складського господарства.

## 2.2. Оцінка вибуття виробничих запасів: порівняльний аналіз

Для правильного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають наукові методи їх обчислення, особливо оцінки запасів.

Оцінка запасів – це спосіб визначення їх у грошовому вимірнику, а сам процес оцінювання полягає в проведенні факту господарського життя у відповідність з комплексом уявлень про ці факти.

Питання оцінки запасів досить дискусійне. У світовій та вітчизняній літературі є різні підходи відносно оцінок та їх класифікації. Досить поширена думка класифікувати методи оцінки за групою ознак: відносно вимірювального об'єкта (індивідуальні і агрегатні; за суб'єктом вимірювання (історичні, калькуляційні); за критеріями визначення оцінок (об'єктивні, суб'єктивні); за моментом визначення оцінок (минулі, сучасні, майбутні); за методами розрахунку оцінки (початкова, відновлювальна, реалізаційна, рентна).

Науменко В.І. [171, с.256] зазначає, що ціна – це грошовий вираз вартості товарів чи послуг. Розрізняють різні їх види:



- базисна ціна – використовується для визначення сорту або якості товарів чи послуг, погоджується між продавцем та покупцем;
- контрактна ціна – базисна;
- ціна з урахуванням знижок, надбавок;
- світова ціна – визначається залежно від виду товару чи рівня цін країн експортерів (імпортерів), рівня цін аукціонів, цін товарів провідних фірм або типом валюти і т. ін.;
- монопольна ціна – встановлюється монополіями на свої товари;
- номінальна ціна – публікується у прейскурантах, довідниках;
- оптова ціна – встановлюється для великих партій товарів;
- ціна пропозиції – зазначається у офіційній пропозиції продавця для знижок;
- ціна виробництва дорівнює витратам виробництва плюс середній прибуток;
- роздрібна ціна – встановлюється для окремих покупців малими партіями;
- ринкова ціна – визначається з урахуванням реалій конкретного ринку;
- змінна ціна – встановлюється договором залежно від ряду умов;
- довідкова ціна – відображає рівень цін за минулий період і використовується для визначення базисної ціни;
- специфічні ціни, до яких входять транспортні, страхові, митні та інші витрати продавця.

Вчені Н.М. Ткаченко, В.М.Пархоменко [186, 143] рекомендують здійснювати поточний облік матеріальних ресурсів по оптово-розрахункових або планово-розрахункових цінах. Існує точка зору, що найбільш доцільно було б оцінювати матеріали за оптово-відпускними цінами підприємств-постачальників, коли в якості цінника на матеріали застосовуються безпосередньо прейскуранти оптових цін. Професор М.Е. Тешеков [185] пропонує в якості облікових цін на матеріальні ресурси використовувати середньо-покупні, оптові ціни. Парашутін Н.В., Е.П. Козлова [142] відзначають переваги в організації поточного обліку руху матеріалів по планових договірних цінах.

В західних країнах оцінка ресурсів за методами ФІФО, середньозваженої собівартості залежить від обраної системи обліку складських запасів, зокрема у фінансовому обліку країн застосовується: система постійного обліку запасів та система періодичного обліку запасів [45].

Доцільно відзначити, що «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [154] внесла суттєві зміни в методи оцінки матеріальних ресурсів. Згідно з діючими нормативними документами одержані виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. П(С)БО 9 "Запаси" визначає, які саме витрати формують первісну вартість запасів.

У разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з Положенням (стандартом) 9 «Запаси» [146] оцінка їх здійснюється по одному з таких методів: ідентифікованій собівартості одиниці запасів; середньозваженій собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів(ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

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

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, які відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця й одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходжень запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торгової націнки на товари. Цей метод застосовується підприємствами, які мають значну і перемінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів на середній процент торгової націнки. Середній процент торгової націнки визначається шляхом ділення залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок за звітний місяць на продажну вартість одержаних у звітному місяці товарів і залишок товарів на початок звітнього місяця [30, с. 324].

Обираючи методи обліку запасів, необхідно пам'ятати - зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можлива лише у тому випадку, коли така зміна буде найбільш повно і достовірно відобразити специфіку діяльності підприємства.

Потрібно звернути увагу на суттєвий момент: застосування різних методів оцінки руху запасів по різному визначає кінцевий результат суб'єкта господарювання – чистий прибуток. Розглянемо яким саме чином.

- Метод ідентифікованої собівартості. Застосовуючи цей метод, підприємство може регулювати свій прибуток шляхом реалізації більш дорогих або найбільш дешевих одиниць запасів.
- Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). У результаті застосування методу ФІФО вартість кінцевих запасів наближена до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої продукції знижується, що призводить до максимального значення чистого прибутку.

Якщо ціни зростають у звітному періоді за методом ФІФО, виникає найнижча собівартість реалізованої продукції внаслідок низьких цін на раніше придбану продукцію і як результат - найвищий чистий прибуток.

- Метод середньозваженої собівартості. Чистий прибуток, розрахований при використанні цього методу, набуває середнього значення (найбільш рівну величину прибутку) у порівнянні з результатами застосування методу ФІФО.

В умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітного періоду звичайно є нижчою за ринкову вартість.

Таким чином, при виборі методу оцінки руху запасів слід урахувувати, що інформація стосовно руху і наявності запасів відображається як в Балансі, так і в Звіті про фінансові результати; метод ФІФО - найбільш придатний для складання Балансу, тому що собівартість запасів на кінець звітного періоду є найбільш близькою до поточних цін і, отже, найдостовірніше відображає вартість активів підприємства; метод середньозваженої собівартості забезпечує найбільш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання купівельних цін. Але застосування цього методу потребує здійснення більш складних розрахунків [13, с. 6].

На основі даних про надходження та витрачання дизельного палива на підприємство СТОВ «Линовицьке» (сmt. Линовиця Прилуцький район) у червні 2014 року проаналізуємо оцінку запасу при різних методах і розглянемо для підприємства найоптимальніший. Розглянемо метод ідентифікованої собівартості (таблиця 2.1).

Головною перевагою даного методу є те, що він є єдиним методом, у разі використання якого відображуваний у бухгалтерському обліку вартісний рух виробничих запасів повністю відповідає їх фізичному руху, але однакові запаси оцінюються за різним цінами, що призводить до незручностей в обліку.

За даними таблиці 2.1, протягом червня на витрати виробництва списано 8942 л дизельного палива. Причому дизельне паливо відпускалось за партіями на розсуд підприємства, але використовуючи ціну конкретної партії при списанні. Сума витрат на виробництво за даним методом склала 31405,00 грн.

Таблиця 2.1

**Метод ідентифікованої собівартості при оцінці дизельного палива  
у СТОВ «Линовицьке», червень 2014 р.**

Показники	Кількість, л	Ціна, грн	Сума, грн.	Дата
Залишок:	4000	3,30	13200,00	1.06.07
Надійшло:				
Від ТОВ «Контініум-Укр-Ресурс»	4250	3,70	15725,00	07.06.07
Від ТОВ «Нафтовик»	5020	3,50	17570,00	15.06.07
Від ТОВ «Нафтобаза»	3100	3,60	11160,00	24.06.07
Разом надійшло:	12370	х	44455,00	х
Передано на виробництво:				
Рослинництво	2500	3,30	8250,00	10.06.07
Ремонтна майстерня	250	3,70	925,00	10.06.07
Тваринництво	430	3,30	1419,00	20,06,07
Автотранспорт	1520	3,70	5624,00	20,06,07
Рослинництво	1060	3,50	3710,00	20.06.07
МТП	280	3,30	924,00	28.06.07
Рослинництво	1342	3,70	4965,40	28.06.07
Тваринництво	280	3,50	980,00	28.06.07
Ремонтна майстерня	1280	3,60	4608,00	28.06.07
Разом вибуло:	8942	х	<b>31405,00</b>	х
Залишок:	7428	х	26249,60	х

За методом середньозваженої оцінки, за даними таблиці 2.2, витрати дизельного палива склали 31475,84 грн.

Таблиця 2.2

**Метод середньозваженої собівартості при оцінці дизельного палива  
у СТОВ «Линовицьке», червень 2014 р.**

Показники	Кількість, л	Ціна, грн	Сума, грн.	Дата
Залишок:	4000	3,30	13200,00	1.06.07
Надійшло:				
Від ТОВ «Контініум-Укр-Ресурс»	4250	3,70	15725,00	07.06.07
Від ТОВ «Нафтовик»	5020	3,50	17570,00	15.06.07
Від ТОВ «Нафтобаза»	3100	3,60	11160,00	24.06.07
Разом надійшло:	12370	х	44455,00	х
Залишок разом з надходженням:	16370	х	57655,00	х
Середня вартість 1 л дизельного палива	х	3,52	х	х
Передано на виробництво:	8942	3,52	<b>31475,84</b>	х
Залишок :	7428	3,52	26146,56	х

Безперечною перевагою методу середньозваженої оцінки товарно-матеріальних цінностей є своєрідне вирівнювання показника собівартості виробленої продукції за умов, коли відбуваються досить часті зміни закупівельних цін на ринку.

Існує поняття індекс цін – це відносний показник, що характеризує зміни цін товарів у часі або по території [171, с.257].

Щорічно спостерігається зменшення надходжень дизельного палива сільськогосподарським підприємствам, а також часто змінюється закупівельна ціна на ринку, тому доцільно б використовувати метод середньозваженої собівартості, щоб вирівнювати показник собівартості виробленої продукції.

Застосування методу ФІФО (таблиця 2.3) показує, що витрати дизельного палива на виробництво склали 31347,00 грн. Розглянувши проведені розрахунки спостерігається досягнення мінімальної суми списаного 8942 л дизельного палива за умови використання методу ФІФО - 31347,00 грн.

Таблиця 2.3

**Метод ФІФО при оцінці дизельного палива  
у СТОВ «Линовицьке», червень 2014 р.**

Показники	Кількість, л	Ціна, грн	Сума, грн.	Дата
Залишок:	4000	3,30	13200,00	1.06.07
Надійшло:				
Від ТОВ «Контініум-Укр-Ресурс»	4250	3,70	15725,00	07.06.07
Від ТОВ «Нафтовик»	5020	3,50	17570,00	15.06.07
Від ТОВ «Нафтобаза»	3100	3,60	11160,00	24.06.07
Разом надійшло:	12370	x	44455,00	x
Передано на виробництво:				
Рослинництво	2500	3,30	8250,00	10.06.07
Ремонтна майстерня	250	3,30	825,00	10.06.07
Тваринництво	430	3,30	1419,00	20,06,07
Автотранспорт	820	3,30	2706,00	20,06,07
Автотранспорт	700	3,70	2590,00	20,06,07
Рослинництво	1060	3,70	3922,00	20.06.07
МТП	280	3,70	1036,00	28.06.07
Рослинництво	1342	3,70	4965,4	28.06.07
Тваринництво	280	3,70	1036,00	28.06.07
Ремонтна майстерня	1280	3,70	4736,00	28.06.07
Ремонтна майстерня	692	3,50	2422,00	28.06.07
Разом вибуло:	8942	x	<b>31347,00</b>	x
Залишок:	7428	x	26308,00	x

П. 2 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» визначено, що матеріали та інша сировина, призначені для виробництва

запасів, не списують нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, вироблена з них, буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали списують до чистої вартості реалізації.

За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращим наявним мірилом чистої вартості їх реалізації» [45]. В зв'язку з цим О.В.Лишиленко [104,с.69] пропонує виділити ще два методи оцінки вибуття виробничих запасів, які забезпечать додаткове надання обліковцями керівництву альтернативної інформації. Така інформація необхідна під час прийняття управлінських рішень щодо ціноутворення на продукцію, та визначення точки беззбитковості. Зокрема, це такі методи:

- метод ЧІФО – за даним методом оцінка вибуття запасів базується на припущенні, що спочатку вибувають найдешевші запаси, які перші відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті);
- метод ЕІФО – в основу якого закладено принцип прямо протилежний тому, який використовується при методі ЧІФО, оцінка вибуття запасів базується на припущенні, що спочатку вибувають найдорожчі запаси, які першими відпускаються у виробництво, продажу та іншому вибутті) [89, с.69].

Проаналізуємо за допомогою цих двох методів витрати, понесені СТОВ «Линовицьке» на дизельне паливо у червні 2014 року (табл.2.4, 2.5)

Таблиця 2.4

**Метод ЧІФО при оцінці дизельного палива  
у СТОВ «Линовицьке», червень 2014 р.**

Показники	Кількість, л	Ціна, грн	Сума,грн.	Дата
Залишок:	4000	3,30	13200,00	1.06.07
Надійшло:				
Від ТОВ «Контініум-Укр-Ресурс»	4250	3,70	15725,00	07.06.07
Від ТОВ «Нафтовик»	5020	3.50	17570,00	15.06.07
Від ТОВ «Нафтобаза»	3100	3,60	11160,00	24.06.07
Разом надійшло:	12370	x	44455,00	x
Передано на виробництво:				
Рослинництво	2500	3,30	8250,00	10.06.07
Ремонтна майстерня	250	3,30	825,00	10.06.07
Тваринництво	430	3,30	1419,00	20,06,07
Автотранспорт	820	3,30	2706,00	20,06,07
Автотранспорт	700	3,50	2450,00	20,06,07
Рослинництво	1060	3,50	3710,00	20.06.07
МТП	280	3,50	980,00	28.06.07
Рослинництво	1342	3,50	4697,00	28.06.07
Тваринництво	280	3,50	980,00	28.06.07
Ремонтна майстерня	1280	3,50	4480,00	28.06.07
Разом вибуло:	8942	x	<b>30497,00</b>	x
Залишок :	7428	x	27158,00	30.06.07

За даними таблиці 2.4 витрати дизельного палива складають 30497,00 грн., тобто виходить що за цим методом вартість ще менша, ніж за методом ФІФО, тобто цей метод надає можливість зробити вартість використаних виробничих запасів найменшою у собівартості окремої продукції.

Таблиця 2.5

**Метод ЕІФО при оцінці дизельного палива  
у СТОВ «Линовицьке», червень 2014 р.**

Показники	Кількість, л	Ціна, грн	Сума, грн.	Дата
Залишок:	4000	3,30	13200,00	1.06.07
Надійшло: Від ТОВ «Контініум-Укр-Ресурс»	4250	3,70	15725,00	07.06.07
Від ТОВ «Нафтовик»	5020	3,50	17570,00	15.06.07
Від ТОВ «Нафтобаза»	3100	3,60	11160,00	24.06.07
Разом надійшло:	12370	х	44455,00	х
Передано на виробництво:				
Рослинництво	2500	3,70	9250,00	10.06.07
Ремонтна майстерня	250	3,70	925,00	10.06.07
Тваринництво	430	3,70	1591,00	20,06,07
Автотранспорт	820	3,70	3034,00	20,06,07
Автотранспорт	700	3,50	2450,00	
Рослинництво	1060	3,50	3710,00	20.06.07
МТП	280	3,60	1008,00	28.06.07
Рослинництво	1342	3,60	4831,20	28.06.07
Тваринництво	280	3,60	1008,00	28.06.07
Ремонтна майстерня	1198	3,60	4312,80	28.06.07
Ремонтна майстерня	82	3,50	287,00	28.06.07
Разом вибуло:	8942	х	<b>32407,00</b>	х
Залишок:	7428	х	24323,00	30.06.07

За методом ЕІФО показник витрат найбільший 32407,00 грн.

Науковці звертають велику увагу на проблему вибору оцінки вибуття виробничих запасів, а також їх основним недолікам. Н.М.Головко [48,с.8] вказує на проблематичність вибору методу оцінки вибуття виробничих запасів, оскільки спостерігає такі недоліки: ФІФО - собівартість продаж більш низька, що обумовлює одержання більш високого прибутку, метод середньозваженої собівартості - складно вислідити середню ціну при частому обороті, метод нормативних витрат - нормативні витрати регулярно перевіряються і змінюються, метод ідентифікованої собівартості - однакові товари обліковують за різними цінами - це не зручно. М.В.Матвеева [116,с.14] вказує на основний недолік методу ФІФО, який полягає у завищенні показника валового прибутку та більшого податку на прибуток при застосуванні даного методу оцінки і вважає, що податкова політика, яка організована таким чином, що дозволяє разом з частиною прибутків підприємств вилучати частину оборотних коштів на користь держави, буде

ефективною тоді, коли кредитна політика буде такою, щоб платники податків мали можливість скористатись недорогими позиковими коштами при нестачі своїх власних. Г.М.Коваленко [90,с.14] підтримує таку точку зору, вказуючи на неогрунтоване завищення показника прибутку при використанні цього методу через приріст балансової вартості запасів на кінець звітної квартилу в порівнянні з балансовою вартістю на початок квартилу, що призводить до зменшення валових витрат, і, як наслідок, до збільшення оподаткованого прибутку. Недоліком методу ідентифікованої собівартості автор вважає трудомісткість обліку руху конкретних одиниць, зокрема при обширній номенклатурі і великій кількості запасів. Науковці Г.М.Коваленко [90,с.14], Т.О.Караван [84] підкреслюють той факт, що в податковому обліку було вигідно державі використовувати методи ідентифікованої собівартості та особливо методу ФІФО, оскільки при збільшенні цін на виробничі запаси, збільшенні таким чином прибутку, більші податки надходять у бюджет. Саме цих два методи і були дозволені в податковому обліку. Та Т.О.Караван [84] зазначає, що згідно із змінами до Закону "Про податок на прибуток" повинні виконуватись такі дві вимоги: для всіх одиниць податкового обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із методів оцінки, змінювати метод оцінки вибуття запасів протягом податкового року для цілей податкового обліку не можна. Таким чином дозволених методів стало п'ять. Протиріччям думці попередніх авторів є висловлювання В.В.Хала [190], щодо підтримки оцінки запасів за методом ФІФО.

Деякі автори підтримують питання ефективності застосування методу ідентифікованої собівартості. Чорнак Т.В. [204,с.427] ставить під сумнів неефективність застосування методу ідентифікованої собівартості і пропонує внести корективи у визначення методу ідентифікованої собівартості, наведене в П(С)БО 9, виклавши його у такій редакції: «Запаси, щодо яких існує можливість зіставити фізичний та вартісний рух, а також запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень та проектів, оцінюються за ідентифікованою собівартістю». Шпак В.А. та Н.М.Кот [209,с.46] також підтримують використання методу ідентифікованої собівартості вибуття виробничих запасів.

Китайчук Т.Г. [87,с.165] пропонує використовувати метод ідентифікованої собівартості відповідно до П(С)БО 9, і як винятковий захід цей метод оцінки дозволяється також П(С)БО 30. Автором відмічено, що це значно збільшить обсяги облікових робіт, адже в сільському господарстві функціонує величезна кількість запасів, але буде дотримано основну вимогу Закону про бухгалтерський облік - історична (фактична) собівартість - пріоритетна оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Використання даного методу призводить до того, що однакові виробничі запаси повинні обліковуватись за різними цінами, якщо їх велика кількість на підприємстві, то облікова робота стає трудомісткою.



Поплюйко А.М. [148,с.60] звертає увагу на поділ системи обліку на: періодичну - сума виробничих запасів визначається шляхом підрахунку натуральних одиниць на певну дату, постійну (безперервну) - виробничі запаси відображаються в обліку по мірі того, як відбувається рух кожної одиниці запасів. Шипилов Н.Ю. [208,с.62] пояснює, що безперервний спосіб (облік вибуття запасів виконується на дату здійснення господарської операції), періодичний (облік здійснюється в кінці звітного періоду), а також пропонує застосовувати на протязі облікового періоду безперервний спосіб обліку запасів в комбінації з методом середньозваженої собівартості, якщо в кінці облікового періоду проводити перерахунок вартості використаних запасів, щоб отримати результат такий як по даних періодичного обліку. Василенко В.В. [37,с.68] вважає, що метод середньозваженої собівартості найбільш наближений до реального результату.

Підтримують думку про застосування саме цього методу Р.П.Головач та Н.С.Струк [46,с.96], вказуючи, що метод середньозваженої собівартості не втрачає своєї ефективності як при зростанні так і при зниженні цін, тому його можна назвати найкращим в умовах невизначеності стосовно зміни цін. А так як зараз інфляційні процеси в країні, відбувається постійна зміна цін, то даний метод оцінки є найбільш ефективним для використання. Якщо враховувати, наприклад, виробничі запаси у вигляді рідини (дизельне паливо, бензин), то їх не можна реально розділити, який кілограм по якій ціні, оскільки зберігають такі запаси, зливаючи їх до загального резервуару. Таким чином доцільним буде використання саме методу середньозваженої собівартості.

Порівняємо витрати дизельного палива за різними методами оцінки їх вибуття. (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Порівняння різних методів оцінки вибуття дизельного палива у СТОВ «Линовицьке», червень 2014 р.**

методи показники	Ідентифі - ковані собівартості	Середньо- зваженої собівартості	ФІФО	ЧІФО	ЕІФО
Вибуло, грн	31405,00	31475,84	31347,00	30497,00	32407,00
Залишок, грн.	26249,60	26146,56	26308,00	27158,00	24323,00

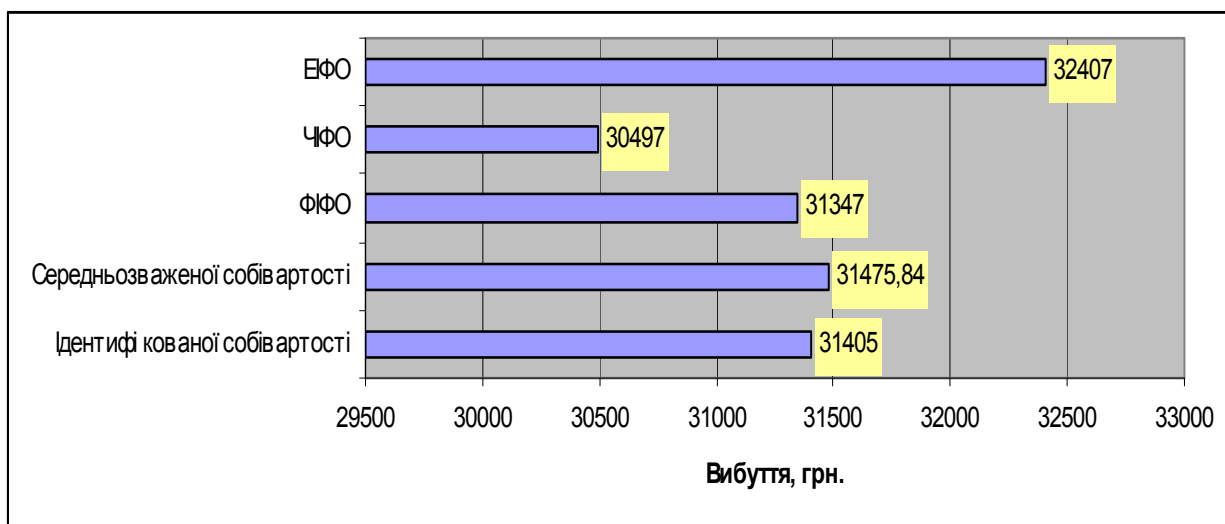


Рис. 2.3. Порівняння суми вибуття дизельного палива за різними методами оцінки у СТОВ «Линовицьке», червень, 2014 року.

Отже, ефективним для підприємства використання методу середньозваженої собівартості для вирівнювання показника собівартості при частих змінах цін на виробничі запаси.

### 2.3. Практика застосування та проведення процедур закупівель виробничих запасів та її вплив на організацію бухгалтерського обліку

У кожному сільськогосподарському підприємстві для стабільного здійснення процесу виробництва постійно мають бути в необхідних розмірах запаси сировини і матеріалів, насіння, кормів, нафтопродуктів та інших цінностей. Їх, в основному, одержують підприємства від постачальників за свої власні кошти. Але на даний час все більшого розповсюдження набуває практика застосування та проведення процедур державних закупівель.

Відповідно до Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» від 22.02.2000 р. №1490 [68]. розглянуто поняття «товари» – продукція будь – якого виду та призначення, у тому числі сировина, вироби, устаткування, технології, предмети у твердому, рідкому, газоподібному стані, включаючи електроенергію, а також послуги, пов’язані з поставкою товарів, якщо їх вартість не перевищує вартості самих товарів.

Отже, під поняттям товари розуміють частину виробничих запасів, оскільки до виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах відноситься сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, тара, запасні частини та ін.

Такі операції є ефективними, оскільки передбачають закупівлю виробничих запасів кращої якості за нижчою ціною, хоча і потребують потреб часу і грошей для проведення торгів (тендера) [110, с.227].

Тендер – це здійснення конкурентного відбору учасників з метою визначення переможця торгів (тендера) згідно з процедурами (крім процедури закупівлі у одного учасника), встановленими Законом [68].

Александров В.Т. [3, с.158] виділяє вимоги до державних закупівель: економічність, ефективність процесу закупівлі, справедливість і неупередженість до учасників торгів, гласність здійснення закупівлі, звітність щодо державних закупівель, економічний ефект. Основними принципами державних закупівель є діловий підхід, конкуренція, недискримінація та об'єктивність, довіра.

Розводовська Р.В. [160] відмічає, що для регулювання процесу закупівлі створюють тендерні комітети. Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження положення про порядок створення та головні функції тендерних комітетів щодо організації та здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти» № 280 від 26 грудня 2000 року рекомендовано органам місцевого самоврядування створити постійно діючі єдині тендерні комітети для здійснення закупівель товарів, робіт і послуг у межах бюджету району міста, району області, бюджету району та області (єдиний районний, міський та обласний тендерний комітет), склад і повноваження про які затверджуються відповідною радою (рис.2.4). У разі створення єдиного постійно діючого тендерного комітету для проведення процедур закупівлі за кошти відповідного місцевого бюджету замовником визначається відповідна рада, яка в даному випадку діє в інтересах платника, розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету, що фіксується згодом у багатосторонньому договорі про закупівлю.

Тендерний комітет може бути створений і в підприємстві, яке буде здійснювати закупівлю виробничих запасів, оскільки «замовник» - розпорядник державних коштів, який здійснює закупівлю в порядку, визначеному Законом. При цьому замовником вважається суб'єкт, тендерний комітет якого проводить процедуру закупівлі та який одночасно укладає з переможцем договір про закупівлю, крім випадків здійснення закупівлі товарів на засадах міжвідомчої координації [68].

Отже, якщо підприємство має юридичний статус, є одержувачем державних коштів (уповноважене на отримання державних коштів, взяття за ним зобов'язань та здійснення платежів), то воно є замовником і може здійснювати закупівлю виробничих запасів і створити тендерний комітет, який є колегіальним органом і відповідає за організацію і проведення процедур державних закупівель. Звичайно, тендерний комітет створюється за умови, що розпорядником державних коштів вищого рівня надано дозвіл на створення у підприємстві цього комітету.

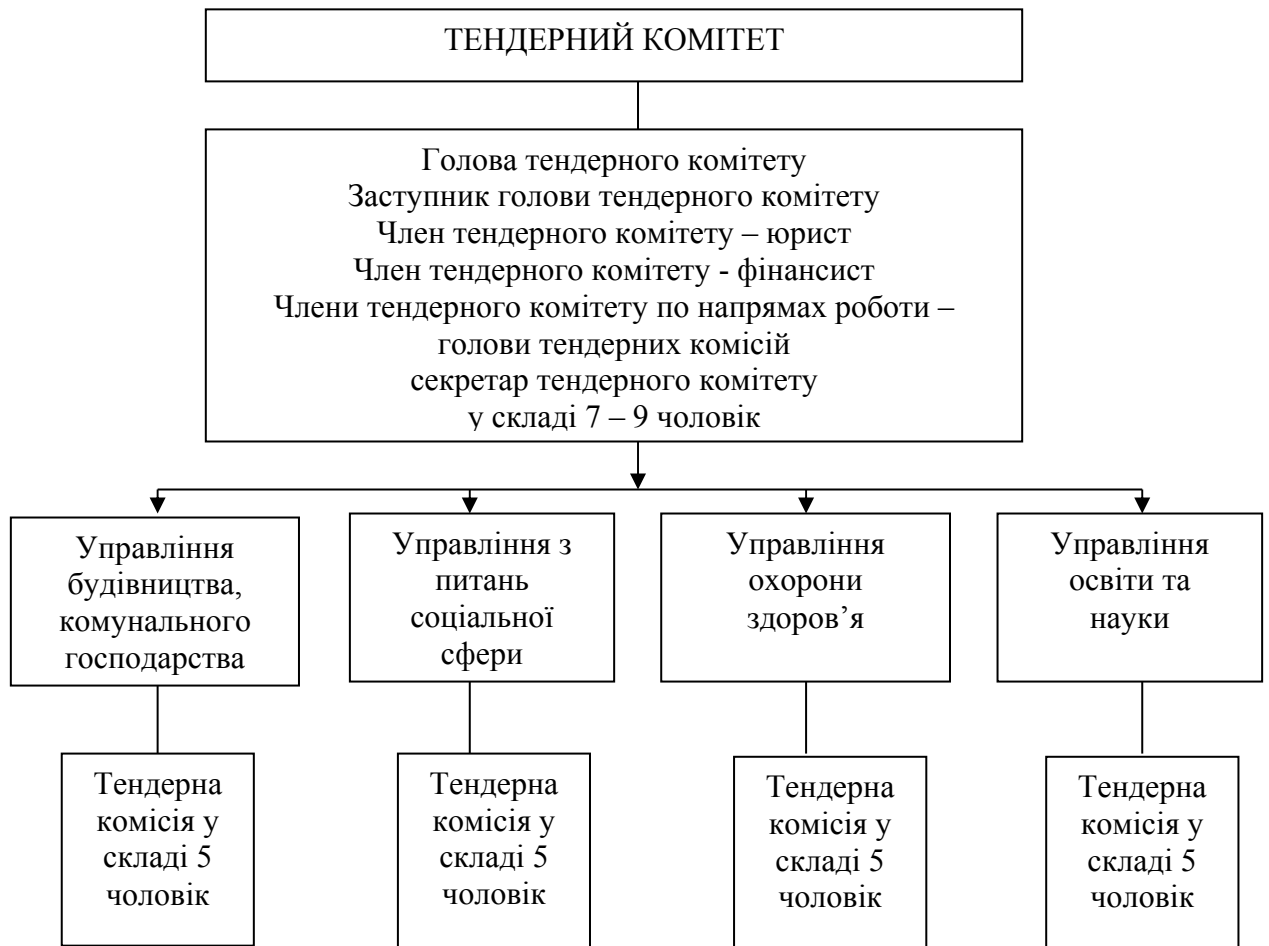


Рис.2.4. Структура тендерного комітету [160].

На нашу думку, раціональним є створення тендерних комітетів у самому підприємстві при здійсненні державних закупівель, оскільки це не потребує укладання тристороннього договору про закупівлю, де задіяні замовник, яким є розпорядник державних коштів вищого рівня, що діє в інтересах «платника» - підприємства одержувача коштів та виконавець – постачальник, переможець торгів. В такому разі спрощується процес закупівлі, оскільки відповідно до наказу Міністерства фінансів №83 від 06.04.1998 року «Про порядок укладення угод щодо надання послуг (виконання робіт) та придбання матеріальних цінностей у суб'єктів господарювання, оплата яких проводиться за рахунок бюджетних коштів» угоди укладаються тільки між підприємствами, установами та організаціями усіх форм власності та суб'єктами господарювання (юридичними та фізичними особами, включаючи нерезидентів) щодо надання послуг (виконання робіт) та придбання матеріальних цінностей і оплата яких проводиться за рахунок бюджетних коштів.

Істотними умовами є обмеження терміну попередньої оплати виділених бюджетних коштів на передбачені цілі до одного місяця; застосування штрафних санкцій не нижче облікової ставки Національного банку України у разі виконання суб'єктами господарювання договірних зобов'язань протягом зазначеного терміну з дня отримання бюджетних коштів [110].

Закупівля виробничих запасів може здійснюватись шляхом таких процедур: відкритих торгів; торгів з обмеженою участю; двоступеневих торгів; запиту цінових пропозицій (котирувань); закупівлі в одного постачальника (учасника); торгів із зменшенням ціни (редукціон) [68].

Однією з основних процедур здійснення державних закупівель є відкриті торги (рис.2.5).

Починається процес закупівлі із визначення потреби до постачання запасів. Спочатку затверджується кошторис видатків розпорядниками державних коштів. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Видатки на проведення тендерів із закупівлі виробничих запасів повинні обліковуватися за тим кодом, за яким має бути проведений основний платіж.



Рис.2.5. Схема процесу здійснення закупівлі (відкриті торги) [3].

Коди економічної класифікації видатків, які стосуються саме виробничих запасів та насамперед підпадають під дію Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»: 1131 – предмети, матеріали, обладнання та інвентар; 1132 – медикаменти та перев’язувальні матеріали; 1134 – м’який інвентар та обмундирування; 1150 – матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення. Після визначення потреб запасів секретарю тендерного комітету необхідно скласти план закупівлі, щоб по відповідних бюджетних призначеннях визначити предмети

закупівлі, обсяги закупівлі, етапи проходження процедури закупівлі, відповідальних за проведення процедури закупівлі.

Необхідно також подати заявку у тендерний комітет та зазначити необхідну інформацію про виробничі запаси, які планується закупити. Тендерний комітет на черговому засіданні приймає рішення щодо можливої процедури застосування для закупівлі виробничих запасів за державні кошти та строку подання оголошення або запрошення до участі у торгах. Рішенням тендерного комітету визначають відповідальні особи для здійснення закупівлі та при необхідності створення робочої групи для підготовки тендерної документації. Для якісної підготовки специфікації запасів, необхідно вивчити їх ринок та підготувати розділ «специфікація» та розділ «кваліфікаційні вимоги до учасника торгів» тендерної документації. Замовник торгів розробляє та готує тендерну документацію щодо виробничих запасів, які закупаються. Розроблену документацію необхідно погодити або затвердити підписом голови тендерного комітету або його заступника. Замовник готує та подає оголошення для застосування процедури відкритих торгів. У визначений в оголошенні день учасники торгів подають тендерні пропозиції у вигляді, зазначеному у тендерній документації. Замовник торгів до кінцевого терміну подання тендерних пропозицій приймає тендерні пропозиції та веде їх реєстрацію. Розкриття тендерних пропозицій відбувається у визначений в оголошенні день. Секретар тендерного комітету складає протокол розкриття тендерних пропозицій. Замовник визначає переможця торгів із числа учасників, тендерні пропозиції яких не були відхилені, на основі критеріїв і методики оцінки тендерних пропозицій, зазначених у тендерній документації. Після дня розкриття тендерних пропозицій загальний строк здійснення оцінки, порівняння та визначення переможця торгів оптимально може складати 30 робочих днів. Замовник акцептує тендерну пропозицію, що визнана найкращою за результатами оцінки. Акцепт тендерної пропозиції проводиться окремим засіданням тендерного комітету на якому, відповідно методики оцінки та критеріїв оцінки визначається переможець торгів та затверджується протоколом засідання тендерного комітету. Замовник із переможцем торгів заключає договір на поставку виробничих запасів. Договір про закупівлю набирає чинності з дня його підписання замовником та учасником, визначеним переможцем процедури закупівлі. Договір про закупівлю складається тільки в письмовій формі та відповідно до положень Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України. Після укладання договору замовник готує звіт про результати здійснення процедури закупівлі та публікує оголошення про результати торгів. Далі здійснюють процес постачання виробничих запасів, контролюють виконання договору, контролюють здійснення платежів і закривають справи [3, с.169].

На нашу думку, закупівля виробничих запасів способом відкритих торгів є найбільш раціональною для сільськогосподарських підприємств, оскільки проводячи закупівлю відкрито посилюється довіра постачальників і

впевненість у відповідальності державних органів як ділових партнерів. Під час таких закупівель здійснюється:

- максимальна економія та ефективність;
- відкритість та прозорість на всіх стадіях державних закупівель;
- належне планування закупівлі, включаючи аналіз потреб;
- розробка графіка закупівлі для досягнення найкращих можливих умов.

Але, навіть і закупівля способом відкритих торгів вимагає досить тривалого часу, зусиль працівників тендерного комітету та відволікання коштів підприємств-учасників. До того ж, чергові поправки до закону про держзакупівлі, внесені законом №3205 [67], на деякий час дестабілізували всю систему держзакупівель в Україні, хоча й відкоригували порядок організації та проведення процедури закупівель. Даним Законом внесено зміни не на користь замовників торгів, оскільки раніше оголошення у інформаційно-аналітичному бюлетені «Вісник державних закупівель», підпорядкованому Мінекономіки було безкоштовним. Але замість цього видання замовник тепер розміщує оголошення в бюлетені, який видає Тендерна палата. Редакція бюлетеня не приймає оголошень про заплановану закупівлю без коду (ст.4 Закону про держзакупівлі), який йому надає інформаційна система, а за це необхідно заплатити. Причому на даний час діє єдина інформаційна система, власником якої в Інтернеті є ТОВ «Європейське консалтингове агентство». Замовники вимушені укласти договір з Агентством на його умовах, оскільки воно займає монопольне становище на ринку держзакупівель. Звісно розпочати процедуру торгів без опублікування оголошень в Бюлетені Тендерної палати неможливо, адже договір, укладений без розміщення оголошення в Інтернеті та на бюлетенях, визнають недійсним. Виходить, що замовник за кожне оголошення повинен сплатити реальні гроші [67, с.40].

На нашу думку, існують і інші проблеми у сільськогосподарських підприємств щодо проведення закупівель виробничих запасів за державні кошти. У роботі замовників та учасників перешкодою є скарги. Їх дозволено подавати на будь якому етапі проведення тендеру, навіть після укладання договору з переможцем торгів. Подання скарги на діяльність замовника будь-якою особою призупиняє процедуру торгів на 20 календарних днів. А з урахуванням терміну розгляду скарги Спеціальною контрольною комісією при Рахунковій палаті України вимушена зупинка розтягується до 90 календарних днів. У складних випадках Комісія своїм рішенням може і далі продовжити призупинення торгів. При цьому кошти, надані як тендерне забезпечення не повертають протягом усього часу призупинення торгів. Вони могли б даними підприємствами використовуватись на інші цілі за такий тривалий час. На нашу думку, порядок, встановлений щодо скарг [67] потребує удосконалення.

В Чернігівській області існують державні сільськогосподарські підприємства в Борзнянському, Козелецькому, Носівському, Прилуцькому,

Ріпкинському, Семенівському, Чернігівському районах. Законом №3205 ці підприємства обмежили як у праві вільно витратити кошти, зароблені від господарської діяльності, так і закуповувати сировину, матеріали в постачальників, з якими дані підприємства вже певний час співпрацюють. Адже більшість підпорядкованих підприємств є виробниками з багаторічними зв'язками. Підприємства приєднали до замовників з відповідними повноваженнями та зобов'язаннями, поширили в них загальний порядок закупівель за державні кошти, не враховуючи особливостей їх функціонування.

Раніше уповноваженим органом у сфері державних закупівель було призначено Міністерством економіки України. Тендерна Палата України, яка є органом громадського контролю у сфері державних закупівель частково дублювала функції Мінекономіки. Проте разом вони діяли досить ефективно: Тендерна палата вчасно надавала висновки про можливість застосування замовниками процедур, які потребують погодження. А коли висновок був позитивним, Міністерство економіки видавав офіційний лист-погодження. Втім, уповноважений орган згодом було змінено. Замість Мінекономіки призначили Антимонопольний комітет України, функції якого змінено та зменшено. Однією із втрачених функцій є надання роз'яснень з приводу застосування норм закону про держзакупівлі та проведення процедур закупівель. Крім того Антимонопольний комітет України погоджує застосування замовником окремих процедур закупівель лише за наявності позитивного висновку Спеціальної контрольної комісії при Рахунковій палаті України. А Тендерна палата продовжує активно діяти, в тому числі надавати висновки з питань держзакупівель. Тому, виходить, що цей орган громадського контролю формує політику у сфері держзакупівель [110,с.40].

Отже, застосування та проведення процедур закупівель виробничих запасів за державні кошти мають певні недоліки, хоча передбачають закупівлю запасів кращої якості за нижчою ціною. При цьому для сільськогосподарських підприємств закупівля виробничих запасів способом відкритих торгів є найбільш раціональною, створюючи тендерні комітети у самих підприємствах при здійсненні державних закупівель. Але існують і певні проблеми даного процесу, тобто торги для замовника не безкоштовні, процес погодження процедури торгів складний і тривалий, який гальмують іще й скарги, права державних, казенних та господарських товариств з часткою державної власності більш, ніж 50% дещо обмежено. Найближчим часом планується нова редакція Закону про держзакупівлі. Вважаємо доцільним переглянути та вдосконалити в даному Законі порядок закупівель за державні кошти.

В обліку немає особливого розмежування при одержанні виробничих запасів від постачальників за власні кошти і за кошти цільового фінансування. Одержання виробничих запасів від постачальників та інших підприємств та організацій відображають записом: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси», кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та



підрядниками» або рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Вважаємо доцільним у бухгалтерському обліку розмежовувати інформацію закупівель за державні кошти та за іншими каналами, що дозволить контролювати кількість одержаних виробничих запасів за кошти, виділені на цільове фінансування та формувати обліково-аналітичну інформацію при прийнятті управлінських рішень. Для цього виробничі запаси, одержані за державні кошти, можна відображати на окремому аналітичному субрахунку 200 «Виробничі запаси, одержані за державні кошти».

### **Висновки до розділу**

1. Об'єктивне визначення вартості виробничих запасів дає важливу інформацію, яка вказує на призначення або конструкцію окремого продукту, відповідність виробу вимогам споживачів. У зв'язку з цим оцінка вартості дає змогу проаналізувати висновки, порівняти результати з початковими судженнями або проконтролювати кожну зміну крок за кроком, орієнтуючись на отримання максимальної віддачі. Для правильного відображення кількісних та якісних показників господарської діяльності сільськогосподарських підприємств важливе значення набувають наукові методи їх визначення, особливо щодо оцінки вибуття виробничих запасів.

Проведений аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств Чернігівської області свідчить, що існують зміни індексу споживчих цін щодо виробничих запасів. Щорічно спостерігається зменшення обсягу надходжень виробничих запасів на сільськогосподарські підприємства, що зумовлено частою зміною закупівельних цін на них на ринку. Обґрунтовано, що для сільськогосподарського підприємства в таких умовах доцільно використовувати метод середньозваженої собівартості для вирівнювання показника собівартості, який не втрачає своєї ефективності в умовах інфляційних процесів у країні як при зростанні, так і при зниженні рівня цін.

2. Сучасні умови господарювання, які ґрунтуються на дії законів ринку, тобто законів попиту і пропозиції та конкурентної боротьби, примушують підприємства швидко адаптуватись до змін ринкового середовища та уникати необґрунтованого ризику, приймаючи управлінські рішення щодо використання всіх наявних виробничих ресурсів і, зокрема, матеріальних ресурсів. Виявлено різке зростання кількості інвестицій в основний капітал різних видів економічної діяльності, зокрема в сільському господарстві. У таких умовах важливо ґрунтовно проводити економічний аналіз, який найтісніше в системі економічних наук пов'язаний з бухгалтерським обліком – до 70% всієї економічної інформації для аналізу отримують у системі бухгалтерського обліку.

Матеріальні витрати на основне виробництво підприємств становлять 70% у структурі всіх витрат, а оборотні активи сільськогосподарських підприємств складають 23,95 % порівняно з підприємствами інших галузей економіки. Тому дуже важливо правильно аналізувати та приймати виважені рішення щодо надходження та витрачання виробничих запасів. Як показали

дослідження сільськогосподарські підприємства не достатньо забезпечені виробничими запасами. Сільськогосподарські підприємства Чернігівської області повинні використовувати резерви підвищення ефективності використання, оборотності, виробничих запасів, а також здійснювати нормування запасів та приділяти особливу увагу при організації складського господарства.

3. Узагальнення особливостей практики проведення процедур закупівель виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах свідчить, що існують певні проблеми даного процесу, оскільки торги для замовника не безкоштовні, процес погодження процедури торгів складний і тривалий, який гальмують скарги, права державних підприємств та господарських товариств, у яких частка державної власності більша 50%, дещо обмежено. У Чернігівській області 1109 сільськогосподарських підприємств, з них 340 господарських товариств, 157 приватних підприємств, 8 виробничих кооперативів, 471 фермерське господарство, 8 державних підприємств та 125 підприємств інших форм господарювання. Державні сільськогосподарські підприємства в Борзнянському, Козелецькому, Носівському, Прилуцькому, Ріпкинському, Семенівському, Чернігівському районах. Доведено, що раціональним є створення тендерних комітетів на самому підприємстві при здійсненні державних закупівель, оскільки це не потребує укладання тристороннього договору про закупівлю, де задіяні замовник, яким є розпорядник державних коштів вищого рівня, що діє в інтересах “платника” – підприємства-одержувача коштів, та виконавця – постачальника, переможця торгів. При цьому для сільськогосподарських підприємств закупівля виробничих запасів способом відкритих торгів є найбільш раціональною у разі створення тендерних комітетів у самих підприємствах для здійснення закупівель. У бухгалтерському обліку відсутнє розмежування одержання виробничих запасів за різними каналами. Вважаємо доцільним у бухгалтерському обліку розмежовувати інформацію закупівель за державні кошти та за іншими каналами, що дозволить контролювати кількість одержаних виробничих запасів за кошти, виділені на цільове фінансування та формувати обліково-аналітичну інформацію при прийнятті управлінських рішень. Для цього виробничі запаси, одержані за державні кошти, можна відображати на окремому аналітичному субрахунку 200 “Виробничі запаси, одержані за державні кошти”.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ СУЧАСНИХ КОМП'ЮТЕРНИХ СИСТЕМ

#### 3.1. Аналіз забезпеченості виробничими запасами сільськогосподарських підприємств для потреб управління

Важливість обліку в процесах управління економікою підприємства можна пояснити, розглядаючи це питання з погляду регулювання економічних відносин на основі даних обліку, розв'язання проблем на підприємстві на основі проведеного аналізу надходжень, витрат і доходів, а також уявляючи підприємство як автономну систему, якій притаманна економічна рівновага [124, с. 267].

В зв'язку з новими умовами в управлінні змінюється роль бухгалтерського обліку і потребують удосконалення методологічні і методичні аспекти його організації. Одне із основних місць в управлінні підприємством займає сучасний бухгалтер. Він не лише відповідає за ведення бухгалтерського обліку, але й здійснює велику роботу по плануванню, контролю, оцінці і спостереженню за господарською діяльністю підприємства та розробці управлінських рішень. Головне місце в управлінні фінансами на рівні підприємства займають проблеми достатнього забезпечення запасами, їх поповнення, використання та облік.

Різним аспектам дослідження цього питання присвятили праці такі вчені як В.П.Завгородній [66], В.С.Лень [188], Т.М.Сльозко [173], М.Ф.Огійчук [134] та інші. У їх публікаціях розкривається суть різних моделей управління запасами та організація їх обліку. Можна прослідкувати суть моделі оптимальної партії поставки, при якій необхідно розрахувати економічний розмір замовлення; модель ABC, в якій всі ресурси поділяються на три класи. До класу А відносяться по черзі (в порядку зменшення частки) ресурси доти, доки загальна частка сукупності ресурсів не досягне 80%. До класу В відносять так само наступні ресурси, доки їх частка в загальній потребі ресурсів не досягне 15%, до класу С відносять види ресурсів не віднесені до класів А та В. Для управління виробничими запасами використовують і більш складні моделі: математичні моделі виробничого процесу, моделі планування матеріальних потреб. Вхідними даними для таких моделей є обсяг торгових угод, витрати ресурсів на продукцію, витрати на замовлення ресурсів та їх зберігання, інші витрати виробництва. Для роботи з цими моделями використовують комп'ютери. Застосовують також інші системи управління запасами – це філософія своєчасності та управління собівартістю [188, с.208 ].

Проте, багато з аспектів організації обліку виробничих запасів в системі управління сільськогосподарськими підприємствами залишаються проблемними. Насамперед, йдеться про визначення і додержання оптимальної величини запасів, а також проблема наближення функцій обліку до центрів, де безпосередньо здійснюються процеси придбання, зберігання та

реалізація виробничих запасів і проблема взаємодії функцій обліку з іншими функціями управлінського циклу.

Правильна і добре налагоджена організація обліку в сільськогосподарських підприємствах повинна забезпечувати виконання таких завдань і загальних положень по обліку запасів:

а) систематичний нагляд і контроль за збереженням виробничих запасів;

б) правильне і своєчасне оформлення відповідними документами всіх операцій, пов'язаних з оприбуткуванням і витрачанням цінностей;

в) можливість систематичного контролю за надходженням і витрачанням матеріалів, за дотриманням встановлених норм їх запасів і витрат;

г) дотримання суворого режиму економії при витрачанні запасів у справі мобілізації внутрішніх ресурсів;

д) своєчасне виявлення виробничих запасів, які не використовуються в даному підприємстві і підлягають реалізації [167].

Аналіз напрямів раціонального управління запасами підприємства необхідно починати з вивчення їх динаміки та перевірки відповідності фактичних залишків з плановою потребою. Кожне підприємство в рамках раціонального управління матеріальними ресурсами повинне контролювати рівень запасів, маючи на увазі подвійну ціль: знизити витрати на зберігання й управління запасами та зменшити обсяг законсервованих коштів. Світовий досвід довів, що процедури по управлінню матеріальними запасами є оперативними й мають базуватися на таких принципах управління:

- замовляти тільки те, що потрібно підприємству, не спокушаючись на заманливі пропозиції;
- мати мінімальний рівень запасів, який відповідає обсягу продажу і термінам можливого поповнення запасів;
- зберігати запаси за допомогою конкретної системи складування та використовувати їх у міру надходження;
- чітко і правильно маркувати запаси;
- дотримуватись встановлених правил розвантаження та складування матеріалів, перевіряти їх кількість та стан перед підписанням відповідних документів.

Для того, щоб поставлені цілі успішно виконувались потрібно чітко планувати використання запасів на підприємстві.

У відділі матеріально-технічного постачання відсутній бухгалтерський персонал, який знаходиться в центральній бухгалтерії. Це часто призводить до ускладнення інформаційних зв'язків на всіх рівнях управління матеріальним потоком на сільськогосподарському підприємстві, послабивши тим самим відповідальність керівників за результати їх використання, зберігання та реалізацію, а також існують випадки дублювання деяких облікових даних [173,с.39]. Також спостерігається розмежування

відповідальності між виробничими відділами та бухгалтерією в питаннях забезпечення запасами. Можна побачити, що фінансовий відділ і бухгалтерія контролюють, регулюють та аналізують надходження запасів від постачальників, а планово – економічний відділ і бухгалтерія вираховують витрати, пов'язані із придбанням, переміщенням, зберіганням. Тобто різні підрозділи виконують одні і ті ж функції. На нашу думку, це ускладнює систему керівного впливу на об'єкт і не забезпечує чіткої взаємодії функцій управління. Для вирішення цих проблем потрібно створювати у великих сільськогосподарських підприємствах програмно-цільові управлінські структури, які орієнтовані на комплексне управління об'єктами. При цьому в одному економічному відділі зосередити сукупність взаємодіючих функцій управління, а також групу матеріального обліку передати у відділ матеріального постачання, який буде виконувати весь комплекс планових і аналітичних робіт, пов'язаних із надходженням і використанням запасів.

В умовах переходу до ринкової економіки більш суттєвого значення набуло управління фінансами на рівні підприємства. Головне місце тут займають проблеми достатнього забезпечення оборотними засобами, механізмів їх планування і поповнення, раціонального їх використання. Метою управління запасами є забезпечення в потрібний момент необхідною кількістю матеріалів для виробництва запланованої продукції. Від того, яким чином ведеться управління запасами, значною мірою залежать фінансові результати діяльності підприємства. Оскільки, якщо запаси менші, ніж потрібно підприємству, то можливі зупинки виробництва, під час яких працівникам необхідно платити заробітну плату за простій, штрафи за невиконання договорів, зменшуються обсяги виробництва. Якщо ж запасів більше, ніж необхідно, то підприємство відволікає з обороту грошові кошти, які могли бути вкладені в інші проекти. Важливим моментом управління запасами є визначення і додержання їх оптимальної величини. Для цього використовують різні моделі управління. Основою управління запасами є визначення вартості замовлення, час завезення та кількість запасів. Для цього необхідно розрахувати оптимальний обсяг замовлення чи поставки [188,с.206].

Аналізуючи праці вчених-економістів [26, 62, 8, 207, 117, 153] спостерігаємо таке поняття як „нормування оборотних засобів у виробничих запасах”. Шляхом нормування визначається той мінімальний розмір оборотних засобів, який необхідний для забезпечення безперервного й нормального функціонування виробництва. Т.О.Примак [153] виділяє найбільш поширені три методи нормування оборотних засобів:

- аналітичний, який ґрунтується на аналізі наявності оборотних фондів підприємства з подальшим корегуванням фактичних запасів залежно від потреб виробництва і вилученням з них надлишкових;
- коефіцієнтний, що полягає в уточненні фактичних запасів товарно-матеріальних цінностей на величину коефіцієнта змін

умов виробництва, який розраховується на основі показників динаміки розвитку підприємства впродовж кількох попередніх років;

- метод прямого розрахунку, який ґрунтується на розрахунках нормативів по кожному нормативному елементу оборотних засобів: виробничих запасах, незавершеному виробництві, витратах майбутніх періодів та залишках готової продукції на складах.

Третій метод є найпоширенішим, тому він дає змогу точніше нормувати використання оборотних засобів підприємства, враховуючи специфіку виробництва та умови його розвитку. Крім цього він дає можливість проаналізувати, наскільки оптимальними є встановлені норми, виявити їх недоліки, якщо такі є [153,с.50].

Склад матеріальних оборотних засобів у сільськогосподарських підприємств досить різноманітний. Процентне співвідношення між окремими елементами оборотного капіталу називають його структурою. По окремих підприємствах вона може істотно різнитися, що зумовлено їх виробничим напрямком і рівнем розвитку економіки.

Руснак П.П. [64,с.102] відмічає, що фонди обігу сільськогосподарських підприємств – це кошти вкладені у запаси готової продукції, призначеної для реалізації, суми, що знаходяться у касі підприємства, на банківських рахунках і в дорозі, а також ті, що перебувають у незакінчених розрахунках за реалізовану продукцію. Отже, оборотні фонди разом з фондами обігу в грошовому виразі становлять оборотні засоби сільськогосподарського підприємства

Частка фондів обігу значно залежить від економічного стану сільськогосподарських підприємств, розміру інвестицій та розширення виробництва і загальної кон'юнктури ринку. В період економічної кризи підприємства потрапляють у скрутне фінансове становище, і як показує практика, питома вага грошових коштів (на рахунках банків, валютних рахунках) в них через це істотно знижується. Як видно з додатка У, частка грошових коштів в оборотному капіталі становить в аналізованих підприємствах 5,6 %, 0,07%, 0,23%. Одночасно переважаюча їх частина 28,37%, 8,51%, 26,47% знаходиться в розрахунках, що є наслідком ще не до кінця подоланої платіжної кризи і бартеризації обміну.

В оборотних фондах в більшості випадків найбільшу частку займають саме виробничі запаси. Тому їх нормування потребує особливої уваги. Авторський колектив під керівництвом П.П. Руснака [64,с.94] поділяє виробничі запаси залежно від призначення на поточні, страхові (гарантійні), підготовчі (технологічні) та сезонні. Норму виробничого запасу визначають у днях середньодобового обсягу споживання ресурсів певного виду.

Авторський колектив на чолі із П.С.Харівом [61,с.117] та Л.І.Шваб [207,с.184] крім названих запасів додають також транспортний запас, а

підготовчий та технологічний запас виділяють окремими видами, а не ототожнюють їх.

Транспортний запас – запас на час знаходження матеріалів в дорозі.

Підготовчий запас – запас на час здійснення розвантаження, прийняття, сортування, складування і вхідний контроль якості.

Технологічний запас – запас на час підготовки матеріалу для використання згідно з технологічним процесом.

Поточний запас – запас на час знаходження на складі для задоволення поточної потреби.

Страховий запас – запас, який гарантує від зриву виробництва у випадку перебоїв у поставках [61,с.117].

Шваб Л.І. вважає, що найбільшу питому вагу у складі виробничих запасів мають сировина, матеріали й покупні напівфабрикати. Але розглянувши додаток 3 не можна погодитись із автором. Як видно із додатка 3 на досліджуваних сільськогосподарських підприємствах найбільшу питому вагу займають будівельні матеріали та запасні частини.

Норматив оборотних коштів у виробничих запасах визначається за формулою (3.1):

$$НОК = C_{\text{д}}C \times НЗ, \quad (3.1)$$

де *НОК* – норматив оборотних коштів, тис. грн.;

*C<sub>д</sub>C* – середньодобове споживання, тис. грн.

*НЗ* – норма запасу, днів

Середньодобове споживання визначається за кошторисом витрат на виробництво і розраховується за формулою (3.2):

$$C_{\text{д}}C = ЗРП \div 360, \quad (3.2)$$

де *C<sub>д</sub>C* – середньодобове (середньоденне) споживання певного виду ресурсів, тис. грн.;

*ЗРП* – загальна річна потреба в даному виді ресурсів, тис. грн..

Транспортний запас створюється на період часу знаходження матеріалів в дорозі з моменту одержання їх у постачальника (з моменту оплати) до фактичного прибуття вантажу на підприємство і не перевищує двох днів.

На практиці величина нормативу оборотних коштів, вкладених у транспортний запас, визначається на основі фактичних даних за попередній рік за такою формулою (3.3):

$$ТЗ = C_{\text{д}}C \times T_{\text{тр}}, \quad (3.3)$$

де *ТЗ* – розмір оборотних коштів, вкладених у транспортний запас, грн.;

*T<sub>тр</sub>* – термін транспортування, днів.

Підготовчий запас створюється на період, необхідний для розвантаження, сортування, складання та прийняття матеріалів на склад підприємства за формулою (3.4):

$$ПЗ = C_{\text{д}}C \times T_{\text{підгот.}}, \quad (3.4)$$

де ПЗ – норматив оборотних коштів, вкладений у підготовчий запас, грн.;

$T_{підгот.}$  – термін на розвантаження, сортування, складання та прийняття матеріалів на склад, днів

Технологічний запас створюється на час підготовки виробничих запасів до використання їх у технологічному процесі (3.5):

$$TZ = C_0C \times T_{технол.}; \quad (3.5)$$

де ТЗ – норматив оборотних коштів, вкладений у транспортний запас, грн.;

$T_{технол.}$  – термін підготовки, днів.

Для розрахунку терміну підготовки насіння необхідно врахувати, що насіння, що містить олію, повинно мати певну вологість, і для цього потрібен час, який врахуємо при обчисленні технологічного процесу.

Поточний (складський) запас створюється для забезпечення безперебійного процесу виробництва необхідними матеріальними ресурсами на період часу між окремими поставками виробничих запасів від постачальників. Середній інтервал між поставками визначається шляхом ділення кількості днів у місяці (30) на число визначених договором поставок.

Страховий запас створюється для забезпечення безперервності виробництва при виникненні непередбачених перебоїв із постачанням підприємства виробничими запасами від постачальників. Резервний (страховий) запас визначається двома способами:

- 1) за середнім відхиленням фактичних строків поставки від передбачених договором;
- 2) за періодом, необхідним для термінового оформлення замовлення та доставки матеріалів від виробника до споживача.

Норматив оборотних коштів, вкладених коштів у резервний запас, визначається за формулою (3.6):

$$PZ = C_0C \times T_{рез.}; \quad (3.6)$$

де РЗ – норматив оборотних коштів, вкладений у резервний (страховий) запас, грн.;

$T_{рез.}$  – дні резервного запасу (період зриву поставок).

Розрізняють максимальний виробничий запас, середній і мінімальний.

Максимальний виробничий запас розраховується за формулою (3.7):

$$Z_{max} = C_0C \times (T_{тр} + T_{пост} + T_{технол} + T_{рез}), \quad (3.7)$$

де  $T_{пост}$  – інтервал поставки в днях, який становить при поставці насіння 10 днів.

$$Z_{max} = 16,6 \times (2+10+2+3) = 282,2 \text{ тис. грн.}$$

Середній запас (3.8):

$$Z_c = C_0C \times (T_{тр} + (T_{пост} \div 2) + T_{технол} + T_{рез}), \quad (3.8)$$

$$Z_c = 16,6 \times (2+(10 \div 2)+2+3) = 199,2 \text{ тис. грн.}$$

Мінімальний запас (3.9):

$$Z_{min} = C_0C \times (T_{тр} + T_{технол} + T_{рез}), \quad (3.9)$$



Отже, величина запасів повинна бути мінімальною, але достатньою для забезпечення безперебійної роботи підприємства.

Питанням управління запасами науковці приділяють особливу увагу. Розглядається управління запасами в різних видах підприємств. Особливо багато авторів виділяють методи управління запасами в торговельних підприємствах. Серед них Н.М.Богацька [24, 25], С.Л.Демиденко[56], Н.В.Хоменко [195], Л.Б.Бессараб [18], В.А.Тупчій [187], О.В.Крещенко [97]. Дослідження також проводились у хлібопекарських підприємствах І.І.Афанасьєва [12], в господарських товариствах В.Познаховський [145], у залізничному транспорті С.І.Гриценко, З.Д.Калініченко, Р.Ю.Подольський, Л.В.Шестопалова [52], в авторемонтному підприємстві Л.Кравцова [96], в м'ясопереробних підприємствах В.В.Хала [190]. Науковці приділяли увагу і підприємствам інших країн. Воробйова К.В. [43] визначає напрями управління запасами в японських фірмах, А.С.Готько та Н.В.Потапова [49], розглядають управління запасами на підприємствах республіки Беларусь. Незначна увага приділяється управлінню запасами у сільськогосподарських підприємствах.

Розглянемо запропоновані напрями удосконалення управління запасами. Богацькою Н.М. [25, с.12] запропонована структурно-логічна схема процесу управління товарними запасами в роздрібному торговельному підприємстві. Демиденко С.Л. [56,с.73] пропонує заходи нормалізації запасів: удосконалення роботи з вивчення та прогнозування споживчого попиту, удосконалення організації торговельного процесу та обслуговування покупців, використання позамагазинних форм продажу, оптова реалізація понадзавезених товарів іншим торговельним підприємствам, чітке визначення умов договору поставки, застосування санкцій до постачальників при недотриманні графіка поставки, асортиментних та якісних характеристик, повернення товару постачальникам, якщо не передбачено умовами договору, включення в типову угоду з постачальниками даної можливості, застосування сучасних систем контролю за станом товарних запасів, удосконалення методів обґрунтування потреби в товарних запасах та графіках заводу, рівномірне завезення товарів, удосконалення роботи з вивчення ринку товарної пропозиції, стадії життєвого циклу реалізованих товарів, новинок товару, удосконалення рекламної діяльності, проведення виставок-продаж товарів, вивчення тенденцій формування платоспроможного попиту діяльності підприємства, використання споживчого та комерційного кредиту, вивчення конкурентів, їх товарної та цінової політики, вивчення середньоринкових цін реалізації товару, зниження ціни закупки товару, зниження ціни реалізації товару, використання цінових знижок та обсяги покупок, уцінка товарів, введення додаткових послуг або консультацій при реалізації товару.

Вчені пропонують різні моделі в управлінні запасами. Воробйова К.В. [43,с.99] наголошує, що кожне підприємство повинно обрати чи створити для себе, в межах своїх можливостей, ту модель планування, яка б забезпечувала

оптимальне інвестування коштів у виробничі запаси. Роботько С.Ф. [159,с.140] розглядає модель управління з перериванням попиту, яка уточнює прості моделі, що розроблені раніше, а також враховує особливості зміни характеру процесів, які відбуваються в реальних процесах постачання. Гамалій В.Ф. та С.А.Романчук [44,с.7] вказують на вибір базових даних для оптимального керування запасами в економіко-організаційних системах з використанням імітаційного моделювання і наголошують на тому, що вибір стратегії керування запасами потрібно проводити перед вибором її параметрів, а задача вибору необхідних запасів виробничих ресурсів має альтернативний характер і розв'язувати її слід оптимізаційними методами. Меншикова Ю.М. [118,с.252] наголошує на використанні моделі QRS-аналізу, суть якої полягає у співставленні доходів та засобів інвестованих у продаж товарних запасів. Завдяки даному аналізу можна визначити, чи отримує підприємство від продажу товару більше чим витрачає, чи навпаки. Дана модель побудована з допомогою бухгалтерської інформації, тому бухгалтерський облік необхідно зорієнтувати на інформаційні потреби сучасної системи управління. Ігуен Куок Ігуен [72,с.82] розглядає модифікаційну модель, яка враховує ціну закупівлі за рахунок оптової скидки постачальників і модифікаційну модель, яка враховує вплив ціноутворення і зміни кон'юнктури ринку, і завдяки цим моделям можна провести дослідження впливу інфляції, об'єму річного продажу, зміни витрат та інших факторів на ефективність управління запасами. Гриценко С.І., З.Д.Калініченко, Р.Ю.Подольський, Л.В.Шестопалова [52,с.109] розглядають модель оптимізації розміру замовлення, яка передбачає прогнозування обсягу споживання запасів за даними аналізу їх стану, оптимізацію розміру і точки замовлення, а не максимального і мінімального рівнів запасів, впровадження автоматизованої системи управління запасами. Запропоновані моделі мають свою ефективність для впровадження у відповідних видах підприємств, але для сільськогосподарських підприємств вважаємо необхідністю дослідити ABC та XYZ – аналіз.

Цьому питанню приділяють увагу науковці Т.В.Локтионова та Л.І.Лисенко [106], В.В.Хала [190], В.А.Тупчій [187], А.С.Готько та Н.В.Потапова [49]. Хала [190, с.42] відмічає лише управління запасами за методом ABC, і пропонує, користуючись річною грошовою вартістю, виробничі запаси м'ясопереробних підприємств класифікувати на групи А,В,С. Такий аналіз пропонують проводити і Є.С.Лінник та О.Барар [105], які основною метою створення динамічно сформованих запасів вважають зниження прямих виробничих затрат при стабільному забезпеченні виробництва необхідним обсягом матеріальних цінностей і для досягнення цієї мети пропонують ведення обліку не тільки за їх видами, а і у розрізі окремих груп: технологічний запас, підготовчий запас, транспортний запас, страхові запаси, запаси сезонного збереження, запаси цільового призначення, запаси поточного збереження, при цьому проводити ABC-аналіз. Слід зазначити, що технологічний запас – це запаси, які забезпечують

безперервність руху матеріального потоку між наступними поставками. підготовчий запас – це запаси, які призначені для підготовки матеріальних ресурсів та готової продукції до виробничого або особистого споживання; транспортний запас – це запаси матеріальних ресурсів, незавершеного виробництва або готової продукції, які знаходяться в процесі транспортування від однієї ланки логістичної системи до іншої або в межах однієї ланки логістичної системи; страхові запаси – це постійні по величині та призначенню для забезпечення безперервного постачання виробництва або торгівлі у випадку непередбачуваних обставин; запаси сезонного збереження – це запаси матеріальних ресурсів і готової продукції, створювані, підтримувані за очевидних сезонних коливань попиту або характеру виробництва, транспортування; запаси цільового призначення – запаси на визначені цілі; запаси поточного збереження – це основна частина товарних та виробничих запасів, які призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва і збуту між двома черговими постачаннями, утворюються за умов нерівномірного та регулярного постачання через невідповідність обсягів постачання та разового споживання. Автором не враховані такі групи запасів, як спекулятивні запаси, що створюються з метою захисту від можливого підвищення цін на них або введення протекційних квот і тарифів, а також застарілі запаси, що утворюються внаслідок логістичних циклів у виробництві і дистрибуції з життєвим циклом товарів і через погіршення якості товарів під час зберігання. Розподіл запасів на такі групи здійснюється в логістиці. Автори В.С. Семенюк та А.А.Маценко [168,с.164] новизну логістичного підходу в управлінні запасами, яка закладається у синхронізації, оптимізації і інтеграції процесів, пов'язаних з матеріальними потоками, виробництвом і маркетингом.

Саме для планування забезпечення виробничими запасами в сільськогосподарських підприємствах, на наш погляд, слід використовувати модель ABC, оскільки вона є простою і дає змогу досягти мінімальних витрат, пов'язаних зі збереженням замовлення та його доставкою і вказує в якому обсязі і коли необхідно зробити замовлення. А математичні моделі виробничого процесу чи моделі планування матеріальних потреб є більш складними і для роботи з ними необхідно використовувати комп'ютери. Але, так як багато сільськогосподарських підприємств на жаль не мають комп'ютерної техніки, то ці моделі не доцільно використовувати в управлінні запасами.

Хоча для удосконалення управління підприємством існує необхідність використовувати сучасні технічні засоби різних інформаційних систем, обчислювальної техніки та створення на її основі автоматизації робочих місць з обліку виробничих запасів [66,с.124].

Покажемо, як діє модель ABC для управління поставок виробничих запасів для виготовлення продукції рослинництва (табл.3.1, 3.2, 3.3). Із наведених даних видно, що різні сільськогосподарські підприємства повинні планувати поставки виробничих запасів по - різному.

В моделі ABC виявляють, який вид запасів коштує більше. Після цього для запасів класу А розраховують економічний розмір замовлення і точно контролюють та на основі контролю систематично регулюють величину запасів. За запасами класу В обсяги переглядають один раз в квартал чи півріччя. За запасами класу С обсяг повторного замовлення розраховують таким чином, щоб поставки здійснювались протягом одного-двох років, перевірка наявних запасів проводиться один раз на рік.

Таблиця 3.1

**Застосування моделі ABC для ТОВ «Світанок Агро» с. Світличне**

Найменування виробничих запасів	Рослинництво, 2014 р.			
	Витрати, тис. грн.	Структура, %	Частка ресурсів з першого по вказаний в найменуванні, %	Віднесення ресурсу до класу
Насіння та посадковий матеріал	1079,0	36,5	36,5	А
Нафтопродукти	972,0	32,8	69,3	А
Запчастини, ремонтні та будівельні матеріали	530,0	17,9	87,2	В
Мінеральні добрива	378,0	12,8	100,0	С
Паливо	-	0	100,0	С
Всього	2959,0	100,0	х	х

Таблиця 3.2

**Застосування моделі ABC для ТОВ «Земля і воля» м. Бобровиця**

Найменування виробничих запасів	Рослинництво, 2014 р.			
	Витрати, тис. грн.	Структура, %	Частка ресурсів з першого по вказаний в найменуванні, %	Віднесення ресурсу до класу
Мінеральні добрива	6063,4	25,9	25,9	А
Насіння та посадковий матеріал	5979,7	25,5	51,4	А
Нафтопродукти	5022,4	21,5	72,9	А
Запчастини, ремонтні та будівельні матеріали	4648,1	19,8	92,7	В
Паливо	1722,2	7,3	100,0	С
Всього	23435,8	100,0	х	х

Прослідкуємо, як необхідно планувати поставки мінеральних добрив та контролювати їх наявність у досліджуваних підприємствах. У ТОВ «Земля і воля» мінеральні добрива відносяться до класу А, тобто даному підприємству необхідно розрахувати економічний розмір замовлення на мінеральні добрива і точно контролювати та на основі контролю систематично регулювати їх величину.

Таблиця 3.3

**Застосування моделі ABC для ПАП Агрофірма «Ніжинська»**

Найменування виробничих запасів	Рослинництво, 2014 р.			
	Витрати, тис. грн.	Структура, %	Частка ресурсів з першого по вказаний в найменуванні, %	Віднесення ресурсу до класу
Нафтопродукти	95,7	59,0	59,0	А
Насіння та посадковий матеріал	55,2	34,1	93,1	А
Запчастини, ремонтні та будівельні матеріали	10,2	6,3	99,4	В
Паливо	1,0	0,6	100,0	С
Мінеральні добрива	-	-	100,0	С
Всього	162,1	100,0	х	х

Але інші автори відмічають ефективність поєднання ABC і XYZ – аналізу. Локтионова Т.В. та Л.І.Лисенко [106] вказують, що результатом спільного проведення ABC і XYZ – аналізу є виділення ключових запасів і встановлення на цій основі пріоритетів поповнення запасів і розробки правил визначення моментів і об'ємів заказів. Тупчієв В.А. [187, с.273] наголошує на призначенні цього аналізу, вважаючи, що він необхідний для врахування зрушення в обсязі та структурі попиту, впливу на перебудову асортименту.

В сільськогосподарських підприємствах найбільш доцільно проводити ABC і XYZ – аналіз. Проведемо такий аналіз для ТОВ «Земля і воля»

X – постійний характер споживання, 9-10 балів

Y – сезонний характер споживання, 4-8 балів

Z – нерегулярний порядок споживання, 1-3 бали

Побудуємо матрицю ABC і XYZ – аналізу. За результатами ABC і XYZ – аналізу до групи AX увійшли нафтопродукти, мають найвищу оборотність і потребують частішого поповнення, до групи AY мінеральні добрива та насіння відносно високою вартістю та сезонним характером споживання, до групи VX увійшли запасні частини з меншою вартістю, але постійним споживанням, до групи CZ – паливо з малою вартістю та нерегулярним порядком споживання.

Таблиця 3.4

**Проведення ABC і XYZ – аналізу для ТОВ «Земля і воля»**

№ п/п	Назва виробничих запасів	Місячний обсяг заготівлі, грн..	Частка заготівельної вартості		Сталість споживання, бали	Рекомендована група	
			%	Σ %		ABC	XYZ
1	Мінеральні добрива	6063,4	25,9	25,9	6	A	Y
2	Насіння	5979,7	25,5	51,4	6	A	Y
3	Нафтопродукти	5022,4	21,5	72,9	10	A	X
4	Запасні частини	4648,1	19,8	92,7	9	B	X
5	Паливо	1722,2	7,3	100,0	3	C	Z
	Всього	23435,8	100,0	x	x	x	x

Таблиця 3.5

**Матриця ABC і XYZ – аналізу для ТОВ «Земля і воля»**

ABC \ XYZ	X	Y	Z
A	Нафтопродукти	Мінеральні добрива Насіння	
B	Запасні частини		
C			Паливо

Хоменко Н.В. [195,с.528] зазначає, що даних фінансового обліку не достатньо для прийняття ефективних управлінських рішень, тому постає питання в отриманні інформації для управління товарними запасами із управлінського обліку і для цього виділяє етапи проведення оперативного управлінського обліку для оперативного регулювання та контролю за товарними запасами: облікова робота (своєчасність здачі звітів МВО), аналітична робота (рівень товарних запасів), нормування товарних запасів (відхилення від норм), планування товарних запасів (виконання планів та внесення корективів). Але Л.Б. Бессараб [18,с.11] вказує, що не вся інформація може вплинути на управлінське рішення, тому бухгалтер повинен бути ознайомлений з різними методами оцінки запасів, вчасно подавати керівництву проект оптимального варіанту облікової політики з прийняттям рішення про метод їх обліку. Спостерігаємо важливість даних обліку для управління виробничими запасами та всього підприємства в цілому.

Отже, у великих сільськогосподарських підприємствах найраціональніше створювати управлінські структури нового типу, зокрема, програмно – цільові, орієнтовані на комплексне управління об'єктами; використовувати сучасні технічні засоби різних інформаційних систем, а також користуватись в управлінні запасами ABC та XYZ – аналізом.

### **3.2. Запаси на складі: зміни, обумовлені комп'ютеризацією їх обліку**

Жодне підприємство – як у сфері матеріального виробництва, так і у виробничій сфері - не може обійтися без запасів, які зберігають на складах. Запаси – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпеченості розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання [202, с.344].

Питання складського господарства вивчали багато вчених: Н. Борщ [28], Л.К. Сук [182], Н.В. Чебанова та Ю.А. Василенко [202], Ф.Ф. Бутинець [35], В.В. Сопко [175] та ін. В сільськогосподарських підприємствах існують певні проблеми у процесі ведення складського господарства, пов'язані із організацією надходження та вибуття запасів. Покращення роботи складського господарства можна забезпечити за умови чіткої системи документообороту, суворого оформлення операцій з руху матеріалів та раціонального здійснення логістичного процесу на складі.

В сільськогосподарських підприємствах до складського господарства включають центральний склад, де знаходяться основні запаси добрив, запасних частин, насіння, тощо. Переважна більшість продуктів і матеріалів надходить на центральні склади, звідки проводиться відпуск їх на виробничі потреби або в склади бригад, ферм та відділків. Крім того матеріальні цінності можуть постачатись зі сторони безпосередньо на склади виробничих підрозділів. В цьому разі доцільно оформляти одержання цінностей через центральний склад для полегшення контролю за повнотою їх оприбуткування. Складське господарство має бути організовано так, щоб забезпечувалися збереження від псування і крадіжок матеріалів, своєчасне їх приймання, відпуск і перевірка фактичної наявності [179, с.25]. Правильна і раціональна організація обліку запасів забезпечується чіткою системою документообороту і суворим порядком оформлення операцій з руху матеріалів. Усі операції пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском виробничих запасів повинні оформлятися первинними документами [28, с.9].

Запаси є однією з основних складових собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо. Від того, наскільки правильно буде організований їх облік, залежить точність визначення прибутку підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів.

Облік запасів не вважається складним, виняток може становити тільки облік витрат на виробництво і визначення собівартості продукції, робіт, послуг. Однак, він є одним з найбільш трудомістких розділів обліку, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань запасів. Крім того, облік запасів є ніби довгим ланцюжком операцій, який зв'язує воедино облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками, підзвітними особами, облік запасів на складі і так далі до обліку розрахунків з покупцями і замовниками.

Для забезпечення виробничої програми відповідними матеріальними

ресурсами на підприємствах створюються спеціальні склади для зберігання основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин. Крім центральних складів, в різних структурних підрозділах підприємства можуть бути комори, які виконують функції проміжних складів. Кожному складу наказом по підприємству присвоюється порядковий номер, який надалі зазначається на всіх документах, які відносяться до операцій даного складу.

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

Оперативний (складський) облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. За необхідності оперативний облік організують за партіями надходження запасів. Склади повинні бути забезпечені справними вагами, вимірювальними приладами та мірною тарою.

Облік матеріалів на складі здійснюється завідуючим складом (комірником), який є матеріально відповідальною особою. Його приймають на роботу, як правило, за згодою з головним бухгалтером підприємства. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на сировину, матеріали тощо. Всі документи сортуються і перевіряються [156, с. 96].

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку (форма №М-12), що розміщуються в картотечі за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. На складах з невеликою номенклатурою матеріальних цінностей замість карток можна вести книгу складського обліку (форма ВЗСП-10) 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 матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними оперативного обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

При відпуску запасів зі складу у виробництво матеріально-відповідальна особа (завскладом, комірник) повинен дотримуватись наступних вимог:

- 1) запаси обліковувати за вагою, обсягом, масою у суворій відповідності до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- 2) відпуск запасів здійснювати в межах попередньо встановлених лімітів;
- 3) узгоджувати з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право



вимагати зі складів матеріали і брати зразки їх підписів.

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірні картки, накладні-вимоги. Нами запропоновано ввести Нагромаджувальну лімітно-забірну картку на одержання матеріальних цінностей (див. розділ 1.3).

На підставі залишків на перше число місяця, які виводяться по кожному номенклатурному номеру в картках складського обліку, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), які використовуються для порівняння даних аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів.

Для полегшення процесу організації обліку виробничих запасів на складі доцільно використовувати персональні комп'ютери, що спрощує ведення аналітичного обліку (картки складського обліку замінює дискета). В цьому випадку всі прибутково - видаткові документи оброблюються щоденно, в міру їх надходження зі складів. При використанні комп'ютерних технологій всі необхідні реєстри при сальдовому методі обліку матеріалів складаються на машинах [53,с.23]. Розповсюдження інформаційних технологій у 90-х роках призвело до суттєвих змін в організації виробництва, праці та управління. З одного боку, високотехнологічне середовище руйнує сталі ієрархічні структури в економіці та управлінні, створюючи на їх місцях більш гнучкі та пристосовані до нестабільного середовища, а з іншого – використання інформаційних систем в управлінні різними соціальними та виробничими механізмами призводить до інтеграції способів ведення фінансів, діловодства, управління, обліку.

В період стрімкого розвитку інформаційних технологій, системні вимоги до комп'ютерної техніки дуже швидко змінюються, що спричинене появою все потужніших програм, а також удосконаленням вже існуючих. Тому, при організації матеріально-технічного забезпечення комп'ютеризації обліку взагалі та запасів зокрема, на підприємстві потрібно виходити із задач, які буде виконувати комп'ютерна техніка [172,с.217]. Доцільно при заснуванні підприємства обирати новітню техніку та периферію, так як вона вже не є допоміжною, а безпосередньо приймає участь в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Кількість ЕОМ повинна бути такою, щоб оптимально забезпечувати обліковий та виробничий процес. Якщо складське приміщення знаходиться автономно, то якнайкраще буде наявність на складі ЕОМ, що значно прискорить оперативність ведення обліку. Всі машини між собою повинні з'єднуватися мережею, до якої повинен приєднуватися хоча б один принтер, а також інші необхідні пристрої для вводу/виводу інформації. Також в ідеалі на підприємстві повинна бути передбачена штатним розкладом посада системного адміністратора, в обов'язки якого входить нагляд за оптимальним та безперебійним функціонуванням комп'ютерної техніки та програмного забезпечення до неї.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання 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. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії.

Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності [86, с. 256].

Документообіг сільськогосподарських підприємств повинен містити таку інформацію:

- кількість і назви підрозділів, через які проходить кожний первинний документ;
- посади виконавців, які працюють з ним;
- мінімальний і максимальний строки перебування первинних документів у підрозділі або у виконавця;
- в який момент кожен вид первинних документів складають, приймають до обліку, передають в обробку і здають в архів.

Ряд проблем при обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах виникає саме при відсутності графіка документообігу. Швидше за все, це пов'язано з тим, що нормативні акти з даного приводу зберігають горде мовчання. Проте, підприємство в цілому і керівник з головним бухгалтером зокрема, повинні бути зацікавлені в наявності графіка документообігу. Згідно з п.5 ст.8 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[69] підприємство на свій розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, а п.6 тієї самої статті наполягає на тому, щоб керівник створив необхідні умови для бездоганного ведення обліку, забезпечив неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання для обліку первинних документів [36, с.6]

В Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р.№88 п.5.3 відмічено, що найчастіше графік документообігу на підприємстві оформляють у вигляді схеми або переліку робіт зі створення обробки та перевірки документів, виконуваних кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт. Щоб правильно був налагоджений рух документів, необхідно належним чином складати документооборот. Андрос С.В. [9,с.157] проводить дослідження специфічних особливостей форм первинної облікової документації для підприємств кондитерської промисловості. Запропоновано схему документообороту, показано взаємозв'язок документів з регістрами. Поплюйко А.М. [149] виділяє напрямки удосконалення документообороту,

основними з яких є: 1) використання документів з наперед заповненими постійними реквізитами (фірмовими бланками) та широке використання комп'ютерних програм; 2) скорочення кількості документів, які виписуються та обробляються, в результаті застосування накопичувальних та багатострокових документів, зручного розташування реквізитів; 3) раціоналізація документообігу шляхом скорочення кількості осіб, які приймають участь у складанні документів, ліквідація некорисної документації, застосування прогресивних форм організації обліку, попереднє планування документообігу. Погоджуючись із даними авторами, слід наголосити, що документооборот має дуже важливе значення. Відобразимо рух деяких документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Графік документообігу щодо обліку виробничих запасів**

№ п/п	Перелік документів, які здаються в бухгалтерію	Відповідальна особа за складання і здачу документів	Строк здачі документів	Підпис відповідальної особи	Особа, яка приймає і перевіряє документи	Особа, що затверджує документи
1	Звіт про рух матеріальних цінностей	Зав. складом ПБ*	Щомісячно 1 числа	підпис	ПБ	ПБ
2	Звіт по переробці в млині	Зав. складом ПБ	Щомісячно 1 числа	підпис	ПБ	ПБ
3	Відомості витрати кормів	Бригадири тваринницьких ферм ПБ	28-29 числа кожного місяця	підпис	ПБ	ПБ
4	Акти на списання добрив і отрутохімікатів	Бригадири польових і садових бригад ПБ	В тижневий строк після внесення	підпис	ПБ	ПБ
5	Акти на списання насіння і посадкового матеріалу	Бригадири польових і садових бригад ПБ	В тижневий строк після посіву чи посадки	підпис	ПБ	ПБ
6	Звіт про рух будматеріалів та інших ТМЦ	Старший виконроб ПБ	Щомісячно 25 числа	підпис	ПБ	ПБ
7	Звіт про рух мінеральних добрив та отрутохімікатів	Головний агроном ПБ	Щомісячно до 1 числа	підпис	ПБ	ПБ
8	Звіт про рух вет. медикаментів	Головний ветлікар ПБ	Щомісячно 28 числа	підпис	ПБ	ПБ

\*ПБ – прізвище, ім'я та по батькові

Раціональна організація складського господарства має велике значення для матеріально – технічного постачання і збуту продукції, для зменшення витрат при збереженні цінностей, підвищення продуктивності праці працівників сільського господарства, раціонального розміщення по території підприємства виробничих запасів та інших потреб.

У багатьох сільськогосподарських підприємствах витрачається велика кількість коштів на утримання складського господарства та зайнято на складах багато людей. На нашу думку, для того щоб мінімалізувати витрати складського господарства, необхідно розглядати усі складові логістичного процесу у взаємозв'язку і взаємозалежності.

Логістичний процес на складі досить складний, оскільки вимагає узгодженості функцій постачання запасами, переробки вантажу і розподілу замовлень (рис. 3.1). Логістика на складі охоплює усі основні функціональні галузі, що розглядаються на мікрорівні. Тому логістичний процес на складі є набагато ширшим, ніж технологічний процес.

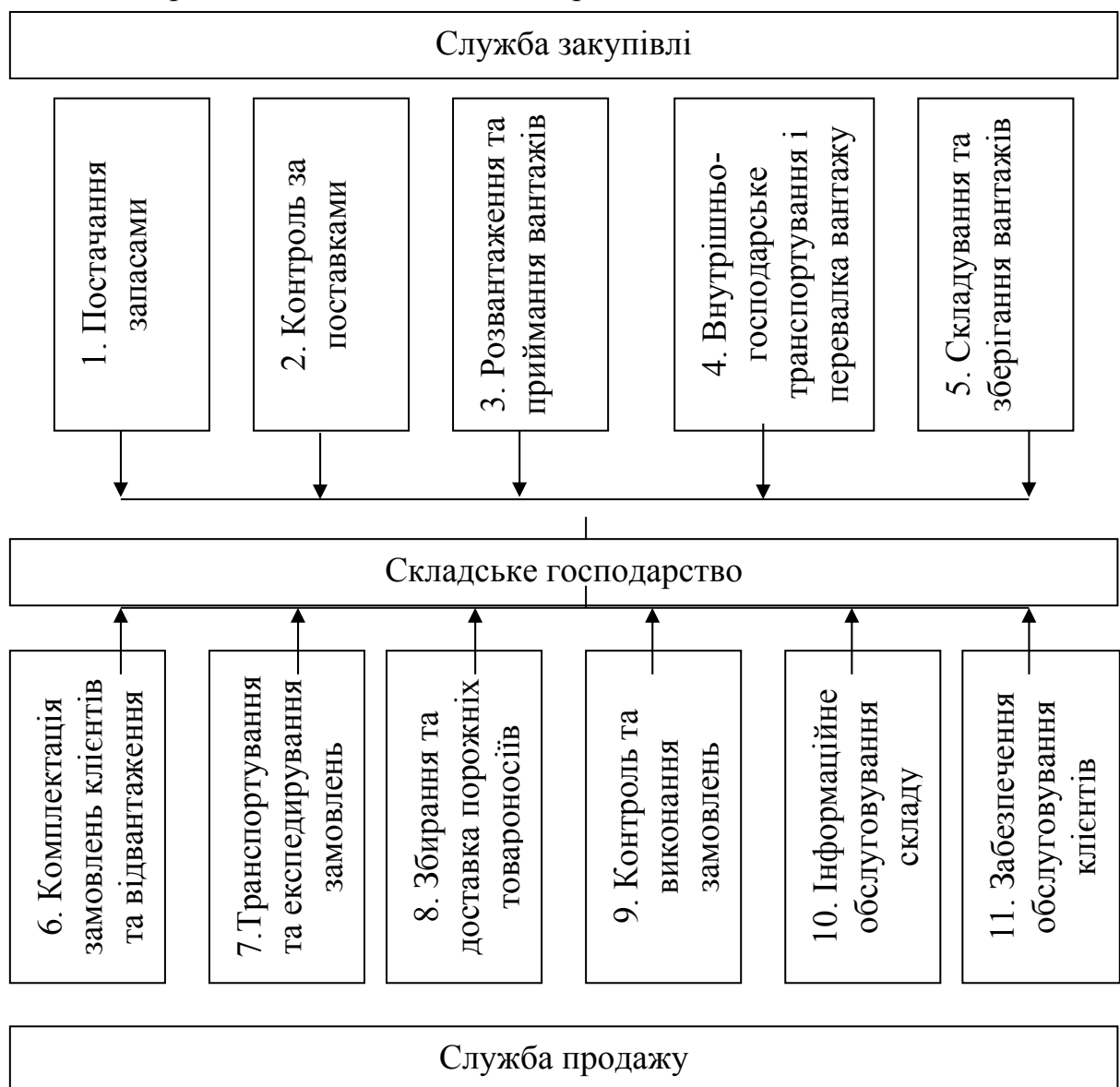


Рис. 3.1. Логістичний процес на складі [81].

Функціонування усіх складових логістичного процесу має розглядатися у взаємозв'язку та взаємозалежності. Такий підхід не тільки дає змогу чітко координувати діяльність служб складу, він є основою планування і контролю за просуванням вантажу на складі з мінімальними витратами.

Облік та контроль за одержанням запасів та відправкою замовлень дає змогу забезпечити ритмічність переробки вантажопотоків, максимальне використання об'єму складу та необхідні умови зберігання, скоротити терміни зберігання запасів і тим самим збільшити оборот складу. Операції, які проводяться на етапі розвантаження та приймання вантажів, включають: розвантаження транспортних засобів; контроль документарної і фізичної відповідальності замовлень поставки; документарне оформлення вантажу, що прибув, через інформаційну систему; формування складської вантажної одиниці. Спеціальне оснащення місць розвантаження і правильний вибір вантажно – розвантажувального обладнання дають змогу ефективно здійснювати розвантаження (у стислі строки і з мінімальними витратами вантажу), у зв'язку з чим скорочуються простоти транспортних засобів, а отже, знижуються витрати обертання. Транспортування вантажів на внутрішньо складському рівні має здійснюватись за умов мінімальної протяжності у часі та просторі за наскрізними «прямоточними» маршрутами. Це дає змогу уникнути неефективного виконання операцій. Кількість перевалок (з одного виду обладнання на інше) має бути мінімальною.

Процес складування та зберігання включає: закладання вантажу та зберігання; зберігання вантажу та забезпечення відповідних для цього умов; контроль за наявністю запасів на складі, що здійснюється через інформаційну систему. Основний принцип раціонального складування – ефективне використання об'єму зони зберігання. Передумовою цього є оптимальний вибір системи складування і, в першу чергу, складського обладнання.

Процес комплектації означає підготовку товару відповідно до умов споживачів. Комплектація і відвантаження замовлень включають: одержання замовлення; відбір товару кожного найменування за замовленням; комплектацію відібраного товару для конкретного клієнта згідно з його замовленням; підготовку товару до відправки; документарне оформлення підготовленого замовлення; об'єднання замовлень клієнтів у партію відправки та оформлення транспортних накладних; відвантаження вантажу у транспортний засіб. Замовлення клієнтів комісують у зоні комплектації. Підготовка та оформлення документації здійснюється через інформаційну систему. Адресна система зберігання дає змогу вказувати у відбірковому листі місце відібраного товару, що значно скорочує час відбору та допомагає відслідковувати відпуск товару зі складу. Транспортування та експедирування замовлень можуть здійснюватись як складом, так і самим замовником. Найбільш поширеною та економічно виправданою є централізована доставка замовлень складом. Тоді завдяки уніфікації вантажів та оптимальним маршрутам доставки значно скорочуються транспортні витрати і з'являється реальна можливість здійснювати поставки дрібними

партіями і частіше, що скорочує непотрібні страхові запаси споживача. Збирання і доставка порожніх товароносіїв займають значну частину у статті витрат. Ефективний обмін товароносіїв ефективний лише тоді, коли достовірно визначена їх оптимальна кількість і чітко виконується графік обміну ними зі споживачами. Інформаційне обслуговування складу передбачає управління інформаційними потоками і є стрижнем функціонування усіх служб складу. Успішне логістичне обслуговування покупців може стати найважливішою, до того ж стратегічною ознакою, що вигідно вирізняє дане підприємство серед конкурентів [81, с.181].

Таким чином, раціональним є проведення логістичного процесу на складах, при якому передбачається досягнення:

1. Раціонального планування складу при визначенні робочих зон, що сприяє зниженню витрат.
2. Ефективного використання простору при розстановці обладнання, що дає змогу підвищити потужність складу.
3. Використання універсального обладнання, яке виконує різноманітні складські операції, що призводить до істотного скорочення парку піднімально – транспортних машин.
4. Мінімізації маршрутів внутрішньоскладського перевезення з метою скорочення експлуатаційних витрат і зростання пропускної спроможності складу.
5. Максимального використання можливостей інформаційної системи, що значним чином скорочує час та витрати, пов'язані з документообігом та обміном інформації тощо.

Отже, організація обліку запасів буде правильною та раціональною при складеному наказі про облікову політику, чіткій системі документообігу, суворому порядку оформлення операцій з руху матеріалів та раціональному здійсненні логістичного процесу на складі.

### **3.3. Обґрунтування методики обліку виробничих запасів в умовах використання ЕОМ**

Облік виробничих запасів є складною і трудомісткою ділянкою облікової роботи. Шваб В.М. та І.І. Кононенко [206,с.32] зазначають «Облік матеріальних цінностей повинен бути максимально дешевим, тобто його організувати треба так щоб ним займались якнайменше людей». Рашковський І.Ф. [158, с.85] погоджується з думкою згаданих авторів щодо великої трудомісткості роботи при обліку виробничих запасів, також вважаючи, що він є однією з найбільш трудомістких ділянок роботи в сільськогосподарських підприємствах. Ці автори цілком доречно акцептують увагу на великому обсязі роботи з обліку наявності, надходження та вибуття виробничих запасів.

Ефективним напрямом удосконалення обліку виробничих запасів є використання сучасних засобів обчислювальної техніки та створення на її основі автоматизованих робочих місць бухгалтера [66, с.18]. Цьому питанню

присвячені праці В.П. Завгороднього [66], М.Ф.Кропивка [100], В.М. Гужви [55], С.С. Кондрашової [91], І. Березовської і Н. Берченка [17] та ін.

Комп'ютеризація обліку є важливою та необхідною, оскільки, як зазначає В.І.Рапинець [157,с.504] вона забезпечить опрацювання вхідної інформації, яка повинна реалізовуватись у напрямку забезпечення оперативності, достовірності, глибокої аналітичності та інтерпретації одержаних даних у ракурсі потреб менеджерів. Крещенко О.В. [97] підтверджує таку думку, зазначаючи, що для ефективного управління запасами необхідно мати реальну оцінку поточного стану запасів, що вирішується шляхом використання систем контролю рівня запасів на основі оперативної інформації про динаміку їх реалізації і поточного стану, що можна забезпечити з допомогою комп'ютерної техніки.

Коваленко В.М.та М.Ф.Огійчук [89,с.54] пропонують нову програму АРМ «Бухгалтер», яка забезпечує автоматизоване ведення обліку за місцем зберігання і матеріально-відповідальними особами, ведення оборотних відомостей, значне зменшення обсягу робіт з інвентаризації, автоматизацію облікових робіт з визначення і розподілу відхилень від облікових цін, спрощення облікових операцій, підвищуються якість і оперативність ведення обліку, поліпшується контроль за збереженням і використанням матеріальних запасів, використовуються типові форми документів на кожному з яких виділені зони для кодування. Суков Г.С. [183] зазначає, що в даний час існує широкий вибір різних систем автоматизації бухгалтерського обліку, не слід поділяти їх на погані і гарні, сильні і слабкі, усі вони знаходять практичне застосування на підприємствах різного розміру, профілю і роду діяльності, тому при автоматизації варто вибрати необхідну програму, виходячи з задач і наявних ресурсів.

Автоматизація бухгалтерського обліку в Україні проходить в кілька етапів:

1. Етап розробки програм автоматизації бухгалтерського обліку співпав по часу з перебудовою, коли в Україні з'явилася реальна потрібність у програмних продуктах такого типу для потреб малих підприємств та кооперативів, обслуговування часових трудових колективів та інших нових об'єктів бухгалтерського обліку. Цей період характеризувався масовим ввозом у нашу країну персональних комп'ютерів, що у значній мірі обумовило вибір останніх у якості основної апаратної платформи для бухгалтерських розробок. Більшість програм створювалось у вигляді АРМ (автоматизованих робочих місць) та було придатне для експлуатації на автономних комп'ютерах. В той час були популярні перші бухгалтерські програми: "Финансы без проблем" ("Хакерс Дизайн"), "Турбо-бухгалтер" ("ДИЦ"), "Парус" ("Парус").

2. Етап був пов'язаний з розвитком комерційних структур та початком приватизації. Десятки тисяч створюваних ТОВ, ВАТ, ЗАТ та кооперативів потребували бухгалтерського обліку. На хвилі загальної комерціалізації спостерігався швидкий ріст розробок щодо полегшення ведення

бухгалтерського обліку на підприємстві. Велика кількість ентузіастів-одиначок та непостійних трудових колективів змінили професіональні групи спеціалістів, об'єднавшись у власні кампанії, які ставили за мету отримання доходу з реалізує мого тиражу бухгалтерських програм. Саме тоді були створені фірми, які є лідерами сьогодні: "ІС", "Диасофт", "Омега", R-Style Software Lab.

3. Сучасний етап розвитку бухгалтерських систем характеризується створенням інтегрованих засобів, які об'єднують декілька предметних областей автоматизації.

За кордоном вже давно існують системи повної автоматизації управлінських та облікових процесів на підприємствах. Ці системи впевнено опановують східноєвропейський ринок. Але не завжди експансія закінчується успіхом за рахунок відмінних рівнів економічного добробуту. Дві найвідоміші системи фірм SunSystem та Scala 5. Так, наприклад, мережна Scala 5 у базовій комплектації без попередніх налаштувань під специфіку бізнесу клієнта коштує у межах € 40 000. Висновки при таких розцінках очевидні, хоча потрібно зауважити, що фірма Scala має представництво в Україні і досить-таки успішно веде свій бізнес.

Івахненко С.В. [73] виділяє ряд програм, які не поступаються фаворитам, відомим на даному сегменті ринку за допомогою маркетингових стратегій:

- Програмні продукти фірми „Ін Ек” „Інвестор”(Москва) – це універсальні програмні продукти для комплексного аналізу. До складу програм входять наступні основні блоки:

- аналіз фінансового стану підприємства;
- прогнозування господарської діяльності;
- порівняльний аналіз і експертиза різних варіантів капіталовкладень;
- аналіз інвестиційної привабливості цінних паперів, контрактів, кредитів;

- Програма Project Expert фірми PROINVEST Consulting. Дана програма непогано себе зарекомендувала в якості ефективного інструменту фінансового аналізу і планування капіталовкладень, що розроблений на основі передових інформаційних технологій.

- Програмні продукти фірми „Альт” (Санкт-Петербург) базуються на сучасних західних методиках, власних дослідженнях і на практичному досвіді розв'язання конкретних задач. Програмні продукти цієї фірми призначаються для розв'язання задач інвестиційного („Альт-Інвест”) і фінансового аналізу („Альт-Фінанси”), для виконання експрес-оцінки інвестиційних проектів („Альт-Інвест-Прим”). Програмні продукти зроблено у вигляді Excel додатків і мають „прозору” структуру, що дозволяє користувачу при необхідності нарощувати, модернізувати і пристосовувати під специфіку своїх задач. Програма „Альт-Фінанси” орієнтована на визначення фінансового стану підприємства, тенденцій його розвитку, негативних факторів, що впливають на його фінансовий стан, можливих резервів [73].



Не дивлячись на те, що в світі існує більше тисячі бухгалтерських програм різної потужності та вартості, українські бухгалтери та підприємці надають перевагу вітчизняним програмам, які більше підходять до умов перехідної економіки та швидкі заміни законодавчих актів, регулюючих порядок бухгалтерського обліку.

На сучасному етапі український ринок комп'ютерних програм пропонує програмні продукти, які хоча й відрізняються виконанням, способами настройки, інтерфейсом, але побудовані за однією моделлю. Суть цієї моделі – уніфікація даних та їх подання в системі подвійного запису, ускладнена і доповнена спеціальними функціями, які необхідні для відображення специфіки операцій з різних ділянок обліку (дод. Ф). Однак, в окремих програмних продуктах обробка та накопичення первинної документації спочатку здійснюється шляхом простої реєстрації, а потім виконується формування бухгалтерських проводок, що є недоцільним, оскільки подвійний запис – універсальний механізм, за допомогою якого можна адекватно відображати факти господарського життя підприємства. Бухгалтерія є основним постачальником та споживачем інформації на підприємстві, тому всі дані повинні зберігатись в єдиному уніфікованому реєстрі, побудованому на принципі подвійного запису [77, с.329].

Інформація із зовнішніх джерел даних у вигляді первинних документів (паперових або машинних) та з внутрішніх джерел переважно у згрупованому вигляді повинна вводиться в комп'ютери у міру її надходження, відповідно до графіку документообігу [100]. Зберігання і нагромадження інформації в пам'яті комп'ютера, як правило, повинно набирати форм бухгалтерських проводок або записів, що містять у стандартному вигляді практично всю корисну інформацію, зареєстровану в первинних документах, яка нагромаджується у базі даних протягом року. Узагальнення бухгалтерських проводок і систематизація їх даних по рахунках бухгалтерського обліку з формуванням залишків та оборотів по них повинні здійснюватись у момент запиту на одержання облікового реєстру, форм аналізу чи звітності.

Крім автоматизації облікового процесу, ведення бази даних повинно надавати змогу здійснювати автоматизований попередній, поточний і наступний контроль господарської діяльності порівняння із плановими і нормативними даними, звіркою документів різних підрозділів і ділянок облікової роботи. У підрозділах підприємства комп'ютерні технології повинні передбачати автоматизацію керування окремими операціями і технологічними процесами [75].

В умовах застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку методологія обліку змінюється в різних напрямках: змінюється система бухгалтерського обліку, обліковий процес, підвищується рівень управління, відбувається якісна та кількісна зміна облікового апарату та його функцій; при цьому наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними. Але зміни в організації

бухгалтерського обліку відбуваються на всіх її етапах, починаючи з базового, методичного. Хоча впровадження обчислювальної техніки не вносить змін до принципів облікової реєстрації, що склалися в умовах комп'ютеризованої обробки облікової інформації, техніка збору і обробки облікової інформації кардинально змінюються. В умовах застосування комп'ютерної техніки кожний з елементів методу бухгалтерського обліку, серед яких - документування господарських операцій, відображення облікової інформації за допомогою подвійного запису на рахунках, використання грошового вимірника та інших складових методу бухгалтерського обліку - зберігає і навіть збільшує своє значення, однак за формою і сутністю, як правило, трансформується. Це, в свою чергу, призводить до змін у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку. Автоматизація обліку ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення. Відмінності технології документування в комп'ютеризованих системах обліку наступні:

- накопичення і первинна обробка облікових даних базуються на використанні комп'ютерів безпосередньо на робочих місцях облікових працівників (в цехах, на складах, в бухгалтерії). При цьому скорочується потік паперових документів та здійснюється перехід до безпаперової технології обліку;

- обробка даних документування здійснюється за принципом об'єднання процесів складання первинного документа та введення його до комп'ютерної бази даних;

- можливість автоматичної реєстрації первинної інформації за допомогою таких засобів, як технологічні датчики, сканери штрихових кодів (для обліку товарно-виробничих запасів), касові апарати (для обліку виручки від реалізації в роздрібній торгівлі), смарт-картки (для обліку праці і заробітної плати), ваги, годинники, лічильники, вимірювальна тара тощо. Така технологія первинного обліку дозволяє без будь-якої попередньої реєстрації облікових даних та їх накопичення вручну отримати всі необхідні звітні дані безпосередньо на підставі первинних документів.

Застосування комп'ютерів вносить значні зміни до організації документування, які полягають, по-перше, у використанні електронних носіїв первинної інформації, і, відповідно, електронних первинних документів і, по-друге, в автоматичному складанні первинних документів.

Електронний документ - це документ, представлений в комп'ютерному вигляді. Особливістю електронних документів є необхідність використання комп'ютера для створення та обробки документів.

Складання, оформлення та зберігання первинних документів при комп'ютеризованому документуванні має ряд відмінностей від паперової обробки даних.

В автоматизованій системі обліку первинний документ може складатись вручну безпосередньо на місці здійснення господарської операції без створення електронного первинного документу. Потім цей документ передається до бухгалтерії для обробки. Бухгалтер (оператор) створює за ним проводку, яка додається до хронологічного масиву даних - журналу операцій.. Паралельно цей документ реєструється вручну в журналі реєстрації первинних документів.

Комп'ютерні технології дозволяють використовувати електронний варіант картотек - бази даних. В найпростішому варіанті база даних - це та ж картотека, тільки розташована в пам'яті комп'ютера, що дозволяє шукати документ або групу документів за будь-якою пошуковою ознакою, закладеною при реєстрації: автором документу, виконавцем, темою, датою отримання або складання документа, його номером тощо.

Одна з основних переваг передачі документу безпосередньо з комп'ютера на комп'ютер - це можливість отримати документ в тому вигляді, в якому він був підготовлений, з включеними до нього таблицями, графіками, рисунками тощо. Відомості з такого документа легко можуть бути включені до інших документів, а сам він може передаватися по мережі всередині підприємства.

Реєстрація проводиться шляхом заповнення реєстраційної картки на екрані комп'ютера і перенесення реєстраційного номеру на сам документ в штамп з позначкою про отримання документу.

Отримані документи обробляються, реєструються, контролюється їх виконання. Після цього документи направляються до електронного архіву, де зберігаються протягом встановленого терміну.

Компактність зберігання, швидкий пошук необхідного документу, створення підбірок документів по заданій тематиці - все це досягається шляхом створення електронного архіву.

На відміну від безкомп'ютерних форм бухгалтерського обліку, при яких первинні документи, облікові реєстри, звіти роздруковуються та зберігаються в архіві при комп'ютерній формі обліку створюються електронні сховища даних на електронних носіях первинної інформації.

Подвійний запис при комп'ютеризації обліку зберігається, навіть якщо операції фіксуються один раз за допомогою відповідного коду. Принцип подвійності тепер реалізується на іншій підставі - шляхом кодування всіх облікових операцій і розробки відповідних алгоритмів для отримання облікових показників різних ступенів та рівнів. Записана один раз інформація залежно від програми обробки може бути використана багаторазово, в тому числі і в розрізі кореспондуючих рахунків для отримання дебетових і кредитових оборотів.

При введенні інформації до комп'ютера користувач складає облікові записи. Обліковий запис складається з наступних частин:

- дата господарської операції;
- шифри рахунків, що дебетуються та кредитуються (включаючи характеристику в аналітичному розрізі);
- кількість (натуральні вимірники для операцій з активами);
- сума в національній та, в разі необхідності, в іноземній валюті; курс валюти (для операцій з іноземною валютою);
- сума господарської операції (документу);
- назва та номер первинного документу;
- короткий зміст господарської операції.

В ряді програм алгоритми, що забезпечують введення облікових записів, називаються механізмом "групових операцій". Комп'ютеризація вносить зміни і до інших елементів методу бухгалтерського обліку. Наприклад, із застосуванням штрихових кодів, проведення інвентаризації, не змінюючи своєї економічної сутності, значно прискорюється, а способи її проведення докорінно змінюються. Так, заміна ручного перерахунку зчитуванням штрихових кодів дозволяє провести інвентаризацію без припинення поточних операцій на складах або в магазинах.

В умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розробки їх на будь-яку дату поточного місяця. Це дозволяє відмовитися від щомісячного перерахунку залишків незавершеного виробництва у зв'язку зі змінами норм на початок місяця і точніше обчислювати фактичну собівартість відпуску товарної продукції.

Суттєво змінюється і порядок складання звітності. При комп'ютерному способі обробки даних звітність формується як в регламентному режимі, так і в режимі запитів до бази даних, а не складається один раз для використання протягом тривалого часу.

Існуюча форма обліку в незначній мірі модернізувалась відповідно до можливостей обчислювальної техніки, що застосовується. Використання ж сучасної обчислювальної та комунікаційної техніки призводить до того, що застосування тієї чи іншої форми обліку здійснюється за допомогою програмно реалізованих алгоритмів. Таким чином, комп'ютеризації обліку на сучасних комп'ютерах не властиві обмеження форми. Хоча технічно за допомогою обчислювальної техніки можна реалізувати будь-яку ручну або механізовану форму - обліку, з'являється можливість реалізації найбільш оптимальної форми. Під час організації бухгалтерського обліку персонал повинен знати, звідки і в якому вигляді він отримує початкові умови для складання операції; алгоритм або спосіб здійснення своєї операції; який результат і в якому вигляді він повинен отримати; що і кому передати по закінченні операції.

Така інформація повинна надаватись працівником незалежно від того, який метод обробки інформації застосовується на підприємстві. При цьому способи, якими досягається організація праці при застосуванні прикладних програмних засобів на підприємстві, можуть бути найрізноманітнішими.

Комп'ютеризація суттєво змінює процес організації роботи облікового апарату. Єдиним способом ефективної організації діяльності підприємства в сучасних умовах є закладення правил побудови організаційної структури в комп'ютерну систему організаційного управління, адже під час швидкого розвитку підприємства внутрішні документи підприємства доводиться часто змінювати, а висока плінність персоналу може звести нанівець всю роботу. Таким чином, комп'ютеризація управління підприємством є головним фактором, що визначає організацію роботи підприємства та бухгалтерії [211].

Програмно – технічні комплекси повинні бути основою для організації автоматизованих робочих місць: керівників підрозділів (виробництв), диспетчерів, обліковців, нормувальників, операторів, бухгалтерів з оплати праці, завідуючих ферм, що сприяло створенню системи автоматизованого обліку в господарстві. Обмін інформацією між автоматизованими робочими місцями повинно здійснюватись за допомогою паперових носіїв, дискет, засобами електронної пошти чи організацію локальної комп'ютерної мережі.

Нові технічні засоби автоматизації та організаційні форми їх експлуатації в умовах функціонування автоматизованих робочих місць облікових робітників визначають необхідність перегляду методологічних аспектів автоматизації бухгалтерського обліку, які склалися в період застосування ЕОМ загального призначення. До основних методологічних принципів автоматизації бухгалтерського обліку на базі АРМ бухгалтера, які направлені на забезпечення єдності прийомів (способів) розробки та функціонування її як єдиної системи, слід віднести:

- децентралізовану організаційну форму експлуатації засобів автоматизації в місцях виникнення облікової інформації, безпосередньо в бухгалтеріях та інших службах, де виникає та використовується первинна облікова інформація про господарські операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку;

- автоматизацію складання документів первинного обліку на паперовому та магнітному носіях на ділянках та службах з масовим характером виникнення господарських операцій та передачу цих даних бухгалтеру відповідної ділянки обліку для автоматизованого вводу та відображення даних в бухгалтерському обліку;

- експлуатацію засобів автоматизації обробки облікової інформації – ПЕОМ повинні використовувати безпосередньо облікові робітники в умовах функціонування АРМ бухгалтера [73, с. 246].

Взаємозв'язок підрозділів підприємства в умовах функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку виробничих запасів можна зобразити такою схемою (рис.3.2).

Об'єднані в таку систему АРМи різних рівнів дають можливість вирішувати завдання оперативного та поточного управління у взаємозв'язку та взаємозалежності, бо інформація проходить не лише з нижчого рівня на вищий, а й повертається у вигляді регулюючого впливу на об'єкт.

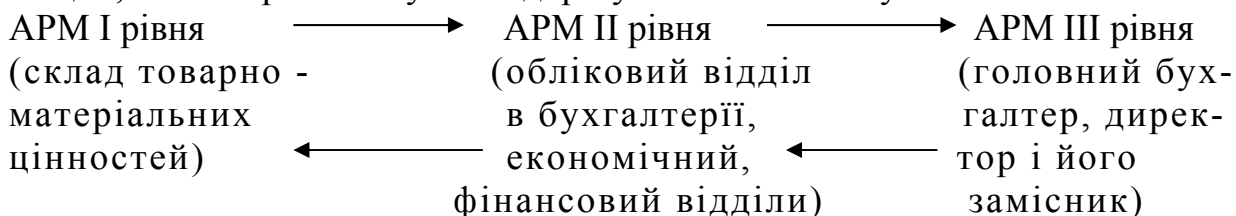


Рис. 3.2. Взаємозв'язок підрозділів підприємства в умовах функціонування АРМ з обліку виробничих запасів.[66].

Одним з успішних програмних продуктів є пакет прикладних програм фірми АBBYY Software House "1С: Підприємство 7.7", однією із складових якого є комплекс програмного забезпечення "1С: Бухгалтерія 7.7". Цей комплекс дозволяє працювати як на відокремленому робочому місці так і в локальній чи зовнішній мережі, коли інформацією можна користуватись вже через мить після того коли вона була занесена до машинної пам'яті з будь-якої машини де б вона не була встановлена (офіс, склад).

Торгова марка 1С відома в Україні, і навряд чи знайдеться бухгалтер, який хоча б не чув про програмний продукт "1С: Підприємство". Насправді, за маркою 1С стоїть ціла лінійка продуктів, які розрізняються за функціональними можливостями і, відповідно, за ціною: від декількох десятків до декількох тисяч доларів.

Система програм "1С: Підприємство" - універсальний засіб автоматизації всіх видів обліку на підприємствах і в організаціях усіх галузей і форм власності, в тому числі і бюджетних організацій.

Програми постачаються як в однокористувальному, так і в мережному варіанті. Серед однокористувальних програм найпопулярнішою є "1С: Бухгалтерія 7.7" для України, за допомогою якої можна вести всі види обліку в єдиній інформаційній базі. У версії Professional цієї програми можна робити зміни у конфігурації: створювати і змінювати документи, коригувати проведення, змінювати інтерфейс тощо. А за допомогою мережної версії "1С: Бухгалтерії 7.7" - додатково організувати роботу потрібної кількості користувачів.

Для великих підприємств, у системі управління яких зайнято чимало менеджерів і бухгалтерів, постачають так звані SQL-версії на основі архітектури "Клієнт-сервер", що дозволяють організувати роботу в комп'ютерній мережі десятків користувачів ("1С: Бухгалтерія 7.7" для України SQL).

Саме програмою "1С: Бухгалтерія" користується приватно-орендне сільськогосподарське підприємство «Ічнянське» (м. Ічня), дослідне

господарство «Іванівка» (Борзнянський район), сільськогосподарське ТОВ «Линовицьке» (Прилуцький район). Але більшість аналізованих підприємств Чернігівської області не використовують комп'ютери для здійснення облікової роботи: ПОСП «Жадківське» (м. Ічня), ТОВ «Журавка», ТОВ «Нове життя» (Варвинський район), СТОВ «Оленівське» (Борзнянський район), ФГ «Земледар» (Бобровицький район), СТОВ «Прогрес» (Бахмацький район), СТОВ Агрофірма «Горизонт» (Талалаївський район), ТОВ «Світанок - Агро» (Ніжинський район), СТОВ «Україна» (сmt. Варва), ПАП Агрофірма «Ніжинська» (м.Ніжин) та ін.

Але "1С: Бухгалтерія" - тільки одна із компонент системи "1С: Підприємство". Для ретельнішого ведення обліку товарно-матеріальних цінностей часто використовують "1С: Торгівля і склад".

В організаціях з великою кількістю працівників облік зарплати і кадрів можна вести з допомогою компоненти "1С: Зарплата 7.7" - однокористувальної версії, мережної і мережної версії SQL. Проведення по зарплаті також необхідно переносити в "1С: Бухгалтерія" окремою операцією. Для того щоб усі три конфігурації ("1С: Бухгалтерія 7.7", "1С: Торгівля 7.7" та "1С: Зарплата і кадри 7.7") працювали в єдиній інформаційній базі, нещодавно розроблено продукт "1С: Підприємство 7.7." Комплексна конфігурація для України", яка призначена для комплексної автоматизації обліку та об'єднує в собі функціональні можливості всіх трьох конфігурацій [60, с. 176].

Звісно, програмні продукти 1С не панацея для ведення бухгалтерського обліку в Україні. На ринку програмного забезпечення господарської діяльності підприємств існують вітчизняні фірми, які нічим не поступаються в досягненнях удосконалення обліку за допомогою комп'ютеризації. Наприклад, корпорація "ПАРУС" або програма "Фінанси без проблем" - кожна з них має свого користувача. Перша розрахована в основному на державні структури, а друга все більш помітними темпами захоплює даний сегмент ринку. Масовою 1С стала тільки завдяки вивіренім та правильним маркетинговим рішенням, наслідком яких стали семінари, безкоштовні пробні версії програм тощо, в результаті чого цю програму почали використовувати сільськогосподарські підприємства.

Розглянемо її позитивні сторони в обліку виробничих запасів. Вона розрахована на виведення результативної інформації по певних операціях., що здійснювались у сільськогосподарських підприємствах щодо виробничих запасів із допомогою комп'ютерної обробки інформації. Вона дає можливість отримати вихідну інформацію з обліку виробничих запасів. Ця інформація відображається в різних документах: оборотно-сальдова відомість, карточка обліку, аналіз рахунка та ін. Аналіз вихідної інформації можна розпочати в режимі перегляду Журналу операцій, а для більш складних вибірок використовувати режим формування вільних звітів по журналу операцій.

Загальні підсумки по залишках на початок і кінець періоду, обігу по рахунках виробничих запасів можна отримати із Оборотно-сальдової

відомості. Підсумки по кожному виду матеріалів можна отримати в ній у вартісному виразі, натиснувши клавішу F6.

При необхідності розкрити рух деякого виду матеріалів в поточному періоді формується Карточка рахунка по даному виду виробничих запасів. Це можна зробити не виходячи з оборотно–сальдової відомості (клавіша F5), або з пункту меню Карточка рахунка. З наведеного списку субконто потрібно вибрати необхідний вид виробничих запасів. У карточці містяться всі операції операції за період по даному виду виробничих запасів, залишки на його початок і кінець, підсумки обігу. Дані можуть наводитись у натуральному і вартісному виразі (клавіша F6). Карточка із кількісними показниками є карточкою складського обліку.

Аналіз відповідних видів матеріалів, їх кореспонденції з іншими рахунками можна виконати на основі Аналізу рахунка, який по субконто дає можливість отримати інформацію про кореспонденцію рахунку 201 «Сировина і матеріали» з іншими рахунками по кожному виду матеріалів. Аналіз рахунка по датах дозволяє проводити кореспонденцію з іншими рахунками по датах. Це дає можливість контролювати рух виробничих запасів за кожну дату окремо. Аналогічну інформацію можна отримати за допомогою звіту Журнал – ордер і відомість по рахунку. Для зручності перегляду настройки цього звіту можна включити виведення обігу з рахунками по дебету або кредиту.

Для отримання Журналу–ордера відключаються операції по дебету, для відомості по рахунку – операції по кредиту. Для аналізу операцій по рахунку 20 «Виробничі запаси» важливо мати суми кореспонденції з іншими рахунками. Цю інформацію можна отримати за допомогою звіту Зведені проводки в меню «Звітність». Зведені проводки можна упорядкувати по дебету чи кредиту рахунку та використовувати введення номера рахунку для швидкого пошуку необхідної інформації. Загальну характеристику по рахунку 20 можна отримати із звіту “Обороти рахунка”, який відображає всю кореспонденцію з іншими рахунками за певний проміжок часу.

Результативну інформацію можна отримати в таких документах, як Баланс, Оборотно–сальдова відомість, в яких відображаються залишки по всіх рахунках, які були використані господарством.

Таким чином ефективною для впровадження є програма «1С Бухгалтерія», використання якої має наступні переваги:

1. Багатовіконний принцип роботи, що дозволяє бухгалтеру одночасно працювати з декількома документами, маніпулюючи ними. Багатовіконний режим Windows дає можливість бачити, як зміна показників даного документу відображається на інформації інших, пов'язаних з ним документах.

2. Навігація по даних дає можливість в процесі перегляду деякого бухгалтерського документа звіту виявити походження будь – якого представленого в ньому показника. Достатньо підвести курсор миші на



зацікавлений показник і клацнути кнопкою миші – на екрані в той же час розвернеться нова форма, яка пояснює, з яких сум складається цей показник.

3. Загальний зв'язок і обмін даними між будь – якими програмами в системі Windows. Всі програми, які працюють в Windows, можуть обмінюватись числовою, текстовою, графічною інформацією через універсальний буфер обміну, існує і можливість об'єктивного і динамічного зв'язку програм.

В наш час відкриваються ще більші можливості для обліку виробничих запасів, оскільки розроблена програма 1С:Бухгалтерія 8.0 - універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності. Методика бухгалтерського обліку забезпечує одночасну реєстрацію кожного запису господарської операції як по рахунках бухгалтерського обліку, так і по необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку. Користувачі можуть самостійно управляти методикою обліку в рамках настройки облікової політики, створювати нові субрахунки і розрізи аналітичного обліку. 1С:Бухгалтерія 8.0 забезпечує рішення всіх задач, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, Крім того, інформацію про окремі види діяльності, торгіві і виробничі операції, можуть вводити співробітники суміжних служб підприємства, що не є бухгалтерами. У останньому випадку за бухгалтерською службою залишається методичне керівництво і контроль за настройками інформаційної бази, що забезпечують автоматичне віддзеркалення документів в бухгалтерському і податковому обліку. Дане прикладне рішення також можна використовувати тільки для ведення бухгалтерського і податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

1С:Бухгалтерія 8.0 є сукупністю платформи "1С:Підприємство 8.0" і конфігурації "Бухгалтерія підприємства для України". У 1С:Бухгалтерії 8.0 закладена можливість сумісного використання з прикладними рішеннями "Управління торгівлею" і "Зарплата і Управління Персоналом", також створеними на платформі "1С:Підприємство 8.0" Основним способом віддзеркалення господарських операцій в обліку є введення документів конфігурації, відповідних первинним документам бухгалтерського обліку. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проводок. Для групового введення проводок можна використовувати типові операції - простий інструмент автоматизації, легко і що швидко налаштовується користувачем.

Позитивним при роботі із 1С:Бухгалтерія 8.0 для обліку виробничих запасів є те, що цією програмою підтримуються наступні способи оцінки матеріально-виробничих запасів при їх вибутті:

- за середньою собівартістю;
- за собівартістю перших за часом придбання матеріально-виробничих запасів (спосіб ФІФО);

А також по складах може вестися кількісно-сумовий облік і облік по партіях. Складський облік може бути відключений, якщо в ньому немає необхідності.

1С:Бухгалтерія 8.0 містить засоби для перенесення даних з "1С:Бухгалтерії 7.7", а також з конфігурації "Спрощена система оподаткування" системи програм "1С:Підприємство 8.0. 1С:Бухгалтерія 8.0 випускається в двох версіях, призначених для ведення бухгалтерського і податкового обліку: базова і ПРОФ. Базова версія є однокористувацьким аналогом версії ПРОФ 1С:Бухгалтерії 8.0 .

Існують переваги "1С:Бухгалтерії 8.0" в порівнянні з "1С:Бухгалтерією 7.7":

- Реалізована можливість ведення обліку декількох організацій в єдиній інформаційній базі. Організації можуть використовувати загальні списки товарів, статей витрат, контрагентів і т.д. При цьому кожна організація може вести облік по загальній або спрощеній системі оподаткування в рамках однієї і тієї ж інформаційної бази.
- Поява в "1С:Бухгалтерії 8.0" партійного обліку розширює область застосування типового рішення. Крім способу оцінки матеріально-виробничих запасів за середньою собівартістю, стає можливим застосування методу оцінки вибуття запасів ФІФО, незалежно для бухгалтерського і податкового обліку і для кожної організації.
- Реалізований опціональний аналітичний облік по місцях зберігання: кількісний і кількісно-сумовий.
- Реалізована можливість обліку товарів в роздрібній торгівлі за продажними цінами.
- У «1С:Бухгалтерії 8.0» підтримується облік діяльності індивідуальних підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування.
- У новій версії "1С:Бухгалтерії 8.0" розширені можливості настройки типових операцій - засоби групового введення часто використовуваних бухгалтерських проводок. Цей простий, але ефективний інструмент автоматизації тепер може легко і швидко налаштуватися користувачем.
- Сучасний ергономічний інтерфейс "1С:бухгалтерії 8.0" робить доступними сервісні можливості "1С:Підприємства 8.0" навіть для невеликих підприємств.

Отже, автоматизовані форми обліку значно ефективніші, ніж ручна, і врахувавши перераховані переваги програми «1С Бухгалтерія» можна поради сільськогосподарським підприємствам якомога швидше розпочати автоматизацію як окремих ділянок обліку, так і в цілому по господарству, що значно зменшить витрати підприємства на обробку облікової інформації.

### **Висновки до розділу**

1. Аналіз напрямів раціонального управління запасами підприємства необхідно починати з вивчення їх динаміки та перевірки відповідності фактичних залишків з плановою потребою. Склад та структура

матеріальних оборотних активів у сільськогосподарських підприємствах різноманітні. В окремих підприємствах вони можуть істотно відрізнятися, що зумовлено виробничим напрямом цих підприємств і рівнем розвитку економіки. Найбільшу питому вагу в складі оборотних фондів на переважній більшості досліджуваних сільськогосподарських підприємств займають виробничі запаси, що зумовлено їх вагомих місцем у складі оборотних фондів. Будь-яке управлінське рішення оцінюється за його кінцевим результатом, тобто прибутком. Одним із головних факторів, що впливає на величину прибутку, є рівень виробничих запасів. Виручка від реалізації та прибуток з'являються лише тоді, коли предмети праці, використані в процесі виробництва, перенесуть свою вартість на вартість виготовленого продукту та знайдуть кінцевого споживача. Тому стабільна забезпеченість матеріальними ресурсами є необхідною умовою функціонування та розвитку будь-якого підприємства.

2. Доведено, що для планування забезпечення виробничими запасами в сільськогосподарських підприємствах потрібно використовувати модель управління ABC, оскільки вона забезпечує досягнення мінімальних витрат, пов'язаних зі збереженням замовлення та його доставкою.

Застосування запропонованої моделі в поєднанні з моделлю XYZ-аналізу дозволить виділити ключові запаси й встановити на цій основі пріоритети їх поповнення та забезпечить врахування не тільки запасів з найбільшою та з найменшою вартістю, але й характер їх споживання. Оскільки сільське господарство характеризується сезонністю виробництва, то даний факт має вагоме значення при визначенні періодичності поповнення виробничих запасів.

3. У роботі виявлено важливість даних бухгалтерського обліку для управління виробничими запасами та діяльності сільськогосподарського підприємства в цілому. Для виконання таких розрахунків виникає необхідність створення раціональних управлінських структур нового типу, зокрема програмно-цільових, орієнтованих на комплексне управління об'єктами, з використанням сучасних технічних засобів, інформаційно-комп'ютерних систем.

4. Раціональна організація складського господарства має велике значення для матеріально – технічного постачання і збуту продукції, для зменшення витрат при збереженні цінностей, підвищення продуктивності праці працівників сільського господарства, раціонального розміщення по території підприємства виробничих запасів та інших потреб. Для полегшення процесу організації обліку виробничих запасів на складі доцільно використовувати персональні комп'ютери, що спрощує ведення аналітичного обліку, суворо дотримуватись порядку оформлення операцій з руху матеріалів та здійснювати логістичний процес на складі.

5. Автоматизовані форми обліку значно ефективніші, ніж ручні, і врахувавши переваги програми «1С Бухгалтерія» можна порадити сільськогосподарським підприємствам якомога швидше розпочати

автоматизацію як окремих ділянок обліку, так і в цілому по господарству, що значно зменшить витрати підприємства на обробку облікової інформації. Особливу увагу необхідно звернути підприємствам на появу версії "1С:Бухгалтерії 8.0", оскільки вона розширює область застосування типового рішення. Крім способу оцінки матеріально-виробничих запасів за середньою собівартістю, стає можливим застосування способу оцінки запасів ФІФО незалежно для бухгалтерського і податкового обліку і для кожної організації, а також по складах може вестися кількісно-сумовий облік і облік по партіях.

## ВИСНОВКИ

У дослідженні здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення комплексу наукових завдань, що полягають в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. На основі комплексного підходу до досліджуваних проблем розроблено наступні теоретичні й практичні висновки та рекомендації щодо удосконалення існуючої практики бухгалтерського обліку виробничих запасів:

1. Узагальнення підходів науковців щодо розуміння сутності таких категорій, як “запаси”, “виробничі запаси”, “товарно-виробничі запаси”, свідчить про відсутність їх одностайності стосовно трактування змісту наведених понять. У роботі обґрунтовано, що узагальнюючим серед наведених категорій є поняття “запаси”, складовими якого є товарно-виробничі запаси, які, у свою чергу, включають виробничі запаси.

2. Систематизація й порівняльний аналіз поглядів вітчизняних та іноземних науковців на класифікацію виробничих запасів показали розмаїття існуючих групувальних ознак, що не сприяє їх практичному втіленню. З урахуванням обґрунтованої сутності виробничих запасів та необхідності побудови їх ефективного відображення в бухгалтерському обліку встановлено необхідність використання економічної та технічної класифікацій виробничих запасів, які знайшли своє відображення в деталізації бухгалтерських рахунків шляхом включення до їх складу субрахунків другого порядку та аналітичних рахунків виробничих запасів, що сприятиме гармонійній взаємоув'язці їх фінансового та управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

3. У роботі доведено необхідність перегляду форм первинних документів, які відображають рух виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. Досліджено організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів у частині документування операцій з ними.

4. Для розширення можливостей економічного аналізу виробничих запасів запропоновано уточнення інформації про виробничі запаси шляхом внесення до Приміток до фінансової звітності сільськогосподарських підприємств рядка “Усього виробничих запасів”, що дозволить отримувати оперативну інформацію для користувачів та сприятиме розширенню інформаційної бази для аналізу й управління руху виробничих запасів.

5. З метою об'єктивного відображення та підвищення ефективності управління виробничими запасами сільськогосподарського призначення в бухгалтерському обліку запропоновано концептуальні основи облікового відображення додаткових біологічних активів. Доведено необхідність віднесення саджанців до додаткових біологічних активів, а в бухгалтерському обліку доцільність їх відображення на рахунках, що містять інформацію про біологічні активи, а не на рахунках виробничих запасів.

6. Проведений аналіз методів оцінки вибуття виробничих запасів свідчить про їх вагомий вплив на розмір валового прибутку сільськогосподарських підприємств. Для досліджуваних підприємств запропоновано використання методу середньозваженої собівартості при вибутті виробничих запасів як пріоритетного, який дає можливість вирівнювати рівень собівартості в структурних підрозділах сільськогосподарських підприємств при частих змінах цін на покупні матеріальні запаси.

7. Доведено, що для сільськогосподарських підприємств закупівля виробничих запасів способом відкритих торгів є найбільш раціональною через створені тендерні комітети в самих підприємствах під час здійснення державних закупівель. У бухгалтерському обліку запропоновано порядок відображення закупівлі виробничих запасів способом відкритих торгів, що забезпечить розмежування в бухгалтерському обліку інформації державних закупівель і за іншими каналами, та контроль обсягу одержаних виробничих запасів у результаті державних закупівель з метою прийняття управлінських рішень.

8. Встановлено, що виняткову роль у плануванні забезпечення та управління виробничими запасами сільськогосподарських підприємств відіграють моделі ABC та XYZ – аналіз, поєднання яких дозволить виділити ключові виробничі запаси й установити на цій основі пріоритети їх поповнення. Запропоновані моделі управління виробничими запасами сприяють мінімізації витрат, пов'язаних із складанням та виконанням замовлення. Для здійснення таких розрахунків виникає необхідність створення раціональних управлінських структур для комплексного управління об'єктами з використанням сучасних інформаційно-комп'ютерних систем.

9. З урахуванням існуючого досвіду запровадження на сільськогосподарських підприємствах комп'ютерних систем бухгалтерського обліку запропоновано використовувати програму "1С:Бухгалтерія 8.0". Перевагами цієї програми для бухгалтерського обліку виробничих запасів є точність та розширення аналітичних можливостей їх обліку, ведення кількісно-сумового обліку, диференціація обліково-аналітичних даних у залежності від різних потреб користувачів і їх подання в зручному для використання вигляді без додаткових перетворень.

## Додаток А

### Складові облікової політики, які регулюють організацію обліку запасів

Організація обліку запасів у місцях зберігання та використання		Організація бухгалтерського (фінансового, податкового, управлінського, статистичного) обліку запасів	
Складова облікової політики	Короткий зміст	Складова облікової політики	Короткий зміст
1	2	3	4
Визначення переліку посад, які передбачають укладання угод про матеріальну відповідальність	Відповідно до вимог чинного законодавства і з урахуванням потреб підприємства	Визначення суб'єкта обліку і особи, відповідальної за складання звітності	Суб'єктами обліку запасів можуть бути: 1. Бухгалтерського–бухгалтер (бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером); спеціаліст–суб'єкт господарської діяльності–фізична особа; централізована бухгалтерія або аудиторська фірма; власник (керівник) підприємства 2. Управлінського – представник адміністрації підприємства, суб'єкт бухгалтерського обліку
Порядок документообороту	Включає: – перелік первинних документів; – перелік посад фахівців, що здійснюють складання та перевірку первинних документів; – строк складання, перевірки та подання документів до бухгалтерії; – порядок і строки внесення первинних документів до реєстрів обліку тощо		
Організація, методика проведення інвентаризації запасів	Передбачає встановлення термінів проведення ініціативної інвентаризації; переліку посад фахівців, що формують склад інвентаризаційної комісії тощо	Робочий план рахунків	Згідно чинного законодавства України, підприємства мають право, залежно від умов діяльності, розробляти, на підставі єдиного плану рахунків, робочі плани рахунків
Визначення форми складського обліку запасів з відповідним документальним оформленням	Облік запасів на місцях їх зберігання може вестися у кількісному, кількісно-сумарному розрізі. Облік запасів на складі може здійснюватися партійним, сортовим або оперативно-бухгалтерським способом, вибір якого також здійснюється підприємством самостійно	Вибір форми обліку	Згідно чинного законодавства України, підприємства можуть самостійно обирати форму та, відповідно, реєстри бухгалтерського, управлінського (обов'язково) та податкового обліку, які повинні забезпечувати достовірну інформацію для складання фінансової, податкової звітності і управлінських потреб
Встановлення порядку обліку запасів на місцях зберігання та використання	Підприємство торгівлі повинно визначити облікову вартість запасів протягом звітного періоду: собівартість, вартість придбання	Розробка аналітичного обліку запасів та розрахунків із контрагентами	Інформація щодо наявності та руху запасів у аналітичному обліку може формуватися за структурними підрозділами, матеріально-відповідальними особами, за датами надходження тощо
Обрання методу списання запасів та періодичність обліку їх вибуття	Для кожного виду запасів обирається один із дозволених методів списання: ЛФО, ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої вартості кожної одиниці, ціни продажу. Періодичність обліку списання запасів може бути постійною або періодичною		

**Додаток Б**  
**Перелік осіб, відповідальних за підпис документів**

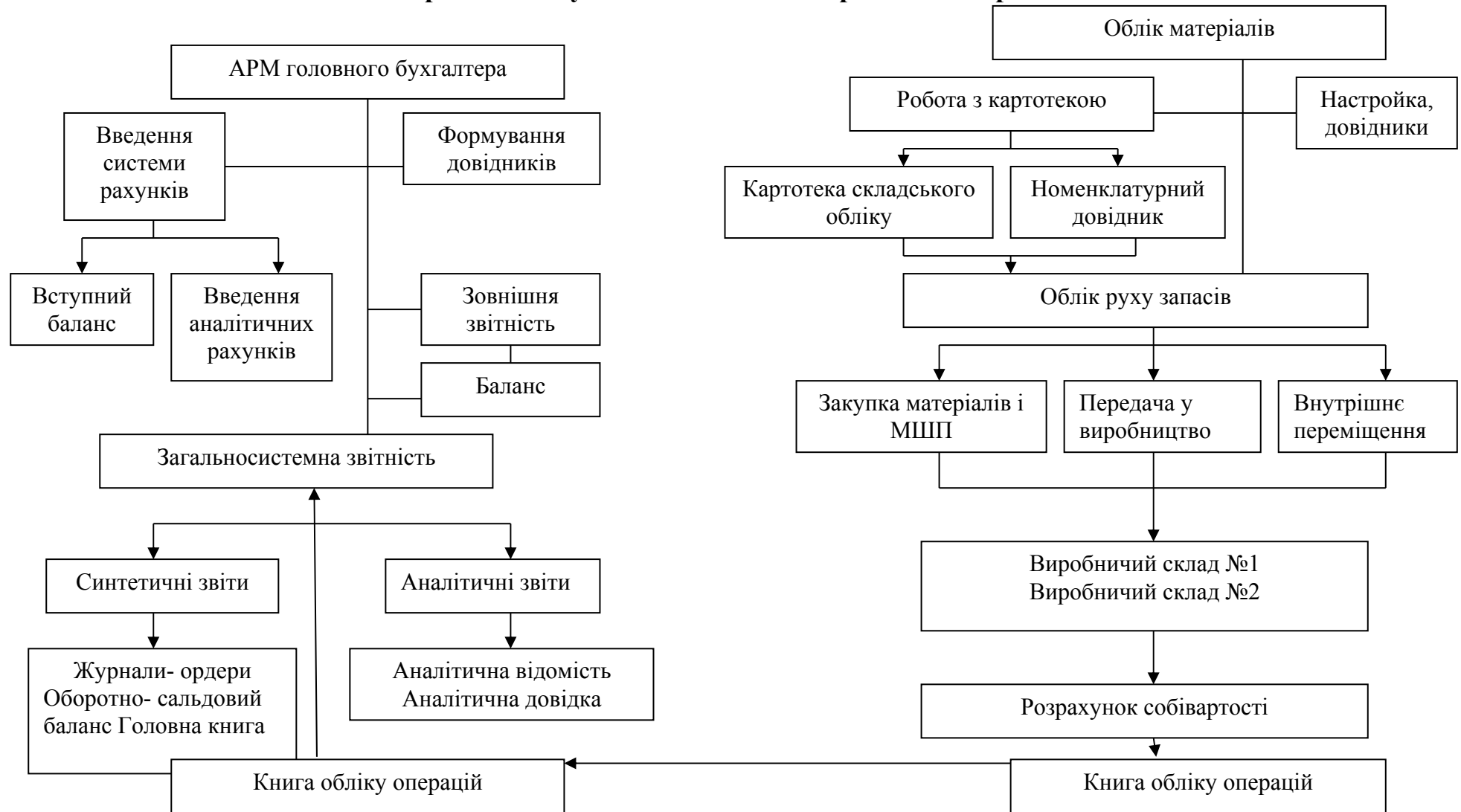
<b>№ п/п</b>	<b>Види документів</b>	<b>Посадові особи, що мають право на підпис</b>
1.	Фінансові звіти	Керівник підприємства, фінансовий директор, головний бухгалтер
2.	Реєстри бухгалтерського обліку	Бухгалтер-виконавець, головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера
3.	Розрахунково-платіжні документи	Керівник підприємства, фінансовий директор
4.	Касові документи	Керівник підприємства, фінансовий директор
5.	Господарські договори	Керівник підприємства, комерційний директор. Візують документ: юрист, головний бухгалтер
6.	Виробничі і матеріальні звіти	Матеріально-відповідальні особи, які заключили договір про повну матеріальну відповідальність
7.	Документи на прийом і відпуск товарно-матеріальних цінностей	Спеціалісти з постачання і збуту, матеріально-відповідальні особи
8.	Документи на прийом основних засобів та інших необоротних активів	Керівник підприємства, головний інженер, (головний механік)
9.	Матеріали інвентаризації	Голова і члени інвентаризаційної комісії, матеріально-відповідальні особи. Затверджує матеріали керівник підприємства
10.	Акти на списання та звіти про використання бланків суворої звітності	Підготовляють документи відповідальні особи за їх облік та використання. Затверджує керівник підприємства.
11.	Зберігання документів (архів)	Зберігання первинних документів і облікових реєстрів забезпечується у відповідності до наказу ГАУ при Кабінеті Міністрів України від 31.03.97р. №11-а спеціально виділеною особою. Положення про архів підприємства.



**Додаток В**  
**Документування операцій з руху запасів**

<i>№ п/п</i>	<i>Форма документу</i>	<i>Назва документу</i>	<i>Призначення документу</i>
1	2	3	4
1	<b>М-1</b>	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів
2	<b>М-2а</b>	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання використаних бланків довіреностей
3	<b>М-3</b>	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні
4	<b>М-4</b>	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів
5	<b>М-7</b>	Акт про приймання матеріалів	Складається при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів.
6	<b>М-8, 9, 28, 28а</b>	Лімітно-забірна картка	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску.
7	<b>М-10</b>	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб
8	<b>М-11</b>	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства
9	<b>М-12</b>	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі
10	<b>М-13</b>	Реєстр приймання-здачі документів	Оформляється приймання-передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства.
11	<b>М-14</b>	Відомість обліку залишків матер. на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
12	<b>М-15</b>	Акт про приймання устаткування	
13	<b>М-15а</b>	Акт приймання передачі устат. до монтажу	
14	<b>М-16</b>	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів
15	<b>М-17</b>	Акт про виявлені дефекти устаткування	
16	<b>М-18</b>	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
17	<b>М-19</b>	Матеріальний звіт	
18	<b>М-21</b>	Інвентаризаційний опис	
19	<b>М-23</b>	Акт про витрату давальницьких матеріалів	
20	<b>М-26</b>	Картка обліку устаткування для установа	

**Додаток Д**  
**Схема комп'ютерного обліку надходження і використання виробничих запасів**



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамов С.Б. Управление складским хозяйством / С.Б. Абрамов. – М. : Знание, 1982. – 260 с.
2. Акимова Е.В., Заревчацкая Т.В. Особенности налогового учёта прироста (убыли) товаров и запасов в соответствии с действующим налоговым законодательством : материалы Всеукраинской научно-методической конференции ["Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения"], (Севастополь, 6-8 мая 2003 г.) / Севастоп. нац. техн. ун-т. – Севастополь : Севастоп. нац. техн. ун-т, 2003. – С. 14.
3. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установ, державне замовлення та державні закупівлі / В.Т. Александров, О.І. Ворона. – К. : АВТ, 2004. – 520 с.
4. Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд Запасы: особенности учёта по новым стандартам / Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд // Міжвузівський збірник наукових праць. Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т, 2000. – №14. – С. 43.
5. Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд. Документування операцій по руху запасів / Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – № 13. – С. 12.
6. Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд. Облік і аудит запасів : світова практика та особливості в Україні: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук. : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд. – Київ, 2003. – 18 с.
7. Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд. Проблеми оцінки запасів / Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ : Дніпроп. нац. ун-т, 2000. – №38. – С.32.
8. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств / В.Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2004. – 622 с.
9. Андрос С.В. Документальне оформлення надходження і вибуття виробничих запасів на складі та в бухгалтерії / С.В.Андрос // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. – Рівне : Нац. ун-т водн. г-ва та природокор., 2008. – №44(2). – С. 151.
10. Антони Р.Н. Основы бухгалтерського учёта / Р.Н. Антони; пер.с англ. Т.Крылова, М. Шнейдерман, Б. Херсонский. – М. : Знание, 1992. – 318 с.
11. Афанасьєва І.І. Аналіз ефективності використання виробничих запасів хлібопекарських підприємств : матеріали III міжнародної науково-практичної конференції ["Динаміка наукових досліджень 2004"], (Дніпропетровськ, 21-30 червня 2004 р.) / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 5.
12. Афанасьєва І.І. До питання удосконалення організації обліку, внутрішньогосподарського контролю і управління виробничими запасами хлібопекарських підприємств / І.І. Афанасьєва // Вісник Східноукраїнського

- національного університету імені Володимира Даля. – Луганськ : Східноукр. нац. ун-т ім. Волод. Даля, 2004. – №3(73). – С. 6.
13. Бакун Ю. Вплив методу списання запасів на суму до оподаткування податком на прибуток / Ю.Бакун // Дебет Кредит. – 2002. – № 23. – С. 6-11.
  14. Барановська Л.В. Особливості складу та класифікації виробничих запасів на підприємствах хлібопекарської галузі виробництва : тези доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородіна ["Розвиток систем обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи"], (Київ, 2007 р.) / Держ. ак-мія стат., обліку та аудиту держкомстату України. – К: Держ. ак-мія стат., обліку та аудиту держкомстату України, 2007. – С. 11.
  15. Басенко О.В. Організація аналізу й управління запасами : тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції ["Економічний аналіз діяльності підприємств"], (Київ, 16-17 травня 2002 р.) / Київ. нац. економ. ун-т. – Київ : Київ. нац. економ. ун-т, 2002. – С.12.
  16. Безруких П.С. Бухгалтерский учёт. Сборник нормативных документов / П.С.Безруких. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 399 с.
  17. Берченко Н. Самоучитель работы в Internet и каталог ресурсов / Н.Берченко, И. Березовская. К. : ВНУ, 1999.- 477 с.
  18. Бессараб Л.Б. Контролінг в управлінні запасами торгівельних підприємств : матеріали I-ої Всеукраїнської науково-практичної конференції ["Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю"], (Черкаси, 20-22 листопада 2002 р.) / Черкас. держ. техн. ун-т. – Черкаси : Черкас. держ. техн. ун-т, 2002. – С. 10.
  19. Беляев Ю.О. Економіка підприємства / Ю.О. Беляев. – К. : Вища школа, 1999. – 204 с.
  20. Бирюкова И.К. Бухгалтерский учет в Украине / И. К. Бирюкова, А.В.Кодрянский. – К. : Знание, 1998. – 408 с.
  21. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку / В.С. Білоусько, М.І. Беленкова. – К. : Мета, 2002. – 240 с.
  22. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку / М.Т. Білуха. – К. : «Ника-Центр». – 2002. – 690 с.
  23. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т.2 / И.А.Бланк. – К. : «Ника-Центр», 2000. – 512 с.
  24. Богацька Н. Ефективність управління товарними запасами в роздрібних торговельних підприємствах м. Вінниці : збірник тез і виступів V Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених ["Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть"], (Тернопіль, 17 квітня 2007 р.) / ПВНЗ Ін-т економ. і підприємництва. – Тернопіль : ПВНЗ Ін-т економ. і підприємництва, 2007. – С. 22.
  25. Богацька Н.М. Зміст процесу управління товарними запасами в підприємствах роздрібною торгівлі : матеріали міжнародної науково-практичної конференції ["Розвиток економіки в трансформаційний період :

- глобальний та національний аспекти"]], (Дніпропетровськ, 20 квітня 2005 р.) / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2005. – С. 10.
26. Бойчик І.М. Економіка підприємства. / [ Бойчик І.М., Харів М.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В.]– К. : «Каравела», 2001. – 292 с.
  27. Бондар І.Ю. Управління витратами виробництва та собівартість продукції. Навчальний посібник / І.Ю. Бондар, В.І. Пахомов. – К. : КДТЕУ, 2000. – 64 с.
  28. Борщ Н. Складський облік / Борщ Н. – Харків : «Фактор», 2002. – 109 с.
  29. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів / Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С. Л. Житомир : ПП «Рута», 2000. – 670 с.
  30. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 445 с.
  31. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець. 3-є вид, доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 444 с.
  32. Бутко С.Д. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах / Бутко С.Д., Рогаченко С.М., Гурін М.І. – К. : Вища школа, 1972. – 412 с.
  33. Буфатіна І. Запаси. Облік за національними стандартами / І. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №10. – С.8 – 13.
  34. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України. Підручник / За заг. ред. В.Я. Плаксієнка. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.
  35. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 672 с.
  36. Валентинова Т. Документообіг на підприємстві: основа основ / Т.Валентинова // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – №24. – С.6 – 7.
  37. Василенко В.В. Вплив методу оцінки вибуття запасів на фінансові результати : тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції ["Економічний аналіз діяльності підприємств"], (Київ, 16-17 травня 2002 р.) / КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 64.
  38. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. Підручник. Частина друга. Фінансовий облік. / Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. – К. : НАУ, 2006. – 696 с.
  39. Вербило О.Ф. Управлінський облік / Вербило О.Ф., Коробова Н.М., Ярошинський В.М. – К. : НАУ, 2008. – 456с.
  40. Ветров А. А. Операционный аудит-анализ / А.А. Ветров.– М. : Перспектива, 1999. – 127 с.
  41. Виноградова М.О. Методичні підходи до обліку запасів в Україні і Росії та їх відповідність міжнародним стандартам. / М.О.Виноградова, Г.В. Комлач // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – Львів : Нац. ун-т "Львівська політехніка", 2007. – №577. – С.58.
  42. Вирабов С.А. Складское хозяйство и ресурсозбережение / Вирабов С.А. – М. : Знание, 1982. – 308 с.
  43. Воробйова К.В. Оптимізація витрат на акумулювання виробничих витрат як один з напрямків управління витратами : матеріали Всеукраїнської

- міжвузівської науково-практичної конференції ["Майбутнє-аудит"], (Кривий Ріг, 2005 р.) / Кривор. техн. ун-т. – Кривий Ріг : Кривор. техн. ун-т, 2005. – С. 98.
44. Гамалій В.Ф. Вибір базових даних для оптимального керування запасами в економіко-організаційних системах з використанням імітаційного моделювання. / В.Ф. Гамалій, С.А. Романчик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – Кіровоград : Кіровогр. нац. техн. ун-т, 2005. – №7(II). – С.7.
45. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К. : "Автоінтерсервіс", 2001. – 543 с.
46. Головач Р.П., Струк Н.С. Вибір методу оцінки запасів, що вибувають, у системі управлінського обліку: тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції ["Проблеми фінансів, обліку, аналізу та контролю в умовах реформування економіки України"], (Київ, 25-26 квітня 2001 р.) / Київ. нац. торгов.-економ. ун-т. – К. : Київ. нац. торгов.-економ. ун-т, 2001. – С.94.
47. Головка Н.М. Вплив рівня виробничих запасів на кінцевий результат господарської діяльності на машинобудівних підприємствах : тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції ["Економічний аналіз діяльності підприємств"], (Київ, 16-17 травня 2002 р. ) / Київ. нац. екон. ун-т. – К.: Київ. нац. екон. ун-т, 2002. – С. 111.
48. Головка Н.М. Обґрунтування методів обліку виробничих запасів : матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції ["Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю"], (Дніпропетровськ, 25 березня 2004 р.) / Дніпропетр. нац. ун-т. – Дніпропетровськ : Дніпропетр. нац. ун-т, 2004. – С. 7.
49. Готько А.С., Потапова Н.В. Оптимізація управління матеріальними затратами и запасами на підприємствах Республіки Беларусь : матеріали Международной студенческой научной конференции региональных университетов ["Студенческая научная весна в Бресте - 2006"], (25-26 мая 2006 г.) / Брестский гос. техн. ун-т. – Брест : Брестский гос. техн. ун-т, 2006. – С. 93.
50. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках / Н.М. Грабова, Ю.Г. Кривонос. – К. : А.С.К, 2001. – 416 с.
51. Гринман Г.И. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве / Г.И. Гринман. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 420 с.
52. Грищенко С.І., Калініченко З.Д., Подольський Р.Ю., Оптимізація управління запасами на залізничному транспорті / Грищенко С.І., Калініченко З.Д., Подольський Р.Ю.// Економіка : проблеми теорії і практики. – Дніпропетровськ : Дніпр. нац. ун-т, 2002. – №125. – С. 104.
53. Грушевская В.П. Методическое пособие по ведению бухгалтерского учета в программе 1С : Предприятие 7.7 (Бухгалтерский учет для Украины) / В.П. Грушевская. – К. : ПП „ВКЦ „Финком”, 2003. – 60 с.

54. Губачова О.М. Проблеми обліку запасів. /О.М.Губачова, Ю.О.Ночовна // Економіка : проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ : Дніпроп. нац. ун-т, 2000. – Вип. 59. – С. 11.
55. Гужва В.М. Інформаційні системи в міжнародному бізнесі. Навчальний посібник / В.М. Гужва, А.Г. Постєвой. – К. : «Каравела», 1999. – 163 с.
56. Демиденко С.Л. Управління товарними запасами та заходи щодо їх нормалізації : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції ["Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю"], (Черкаси, 24-26 березня 2004 р.) / ЧДТУ. – Черкаси : ЧДТУ, 2004. – С.72.
57. Дерев'янюк С.І. Облікова політика підприємства : суть та значення : матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції ["Наука: теорія і практика - 2007"], (Перемишль, 16-31 серпня 2007 р.) / Перемишль : Наука і навчання, 2007. – С. 104.
58. Джинжиристий Т.М. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах / Т.М. Джинжиристий. – К. : Вища школа, 1995 – 314 с.
59. Довгань Г. Шляхи удосконалення обліку реалізації товарних запасів : матеріали V Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених ["Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть"], (Тернопіль, 17 квітня 2007 р.) / ПВНЗ Інститут ек-ки і підпр-ва. – Тернопіль: ПВНЗ ІЕП, 2007. – С. 87.
60. Дубій О. 12 уроків з 1С:Бухгалтерією. 2-ге вид / О. Дубій. – Львів : БаК, 2002. – 232 с.
61. Економіка підприємств: Посібник / за ред. П.С. Харіва. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 500 с.
62. Економіка підприємства : посібник для студентів / [Руснак П.П., Андрійчук В.Г., Ільєнко А.А., Черєво Г.В., Микитюк В.М., Кальченко І.І., Яворська Т.І.]. – Біла церква : БДАУ, 2003. – 255 с.
63. Економіка сільського господарства / [Павчак В.А., Іванух Р.А., Поплавський В.Г.]. – К:Вища школа, 1998. – 365 с.
64. Економіка сільського господарства / [Руснак П.П., Жебка В.В., Рудий М.М., Чалий А.А.]; за ред. Руснака П.П. – К. : Урожай, 1998. – 319 с.
65. Економічний аналіз господарської діяльності / В.І.Іващенко, М.А.Болуох. – К. : ЗАТ «НІЧЛАВА», 2001. – 204 с.
66. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту / В.П. Завгородній. – К. : А.С.К., 1998. – 768 с.
67. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про закупівлю товарів, робіт, послуг за державні кошти» та інших законодавчих актів України №3205 - IV від 15 грудня 2005 року. Спосіб доступу : //http. www.liga.net.
68. Закон України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» №1490 – III від 22 лютого 2000 року. Спосіб доступу : //http. www.liga.net.
69. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”. Національні Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку / Укладач: Грицька Л.Л. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 112 с.

70. Замула І.В. Удосконалення нормативної бази з обліку запасів : матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції ["Наука і освіта 2005"], (Дніпропетровськ, 7-21 лютого 2005) / Дніпроп. держ. ун-т. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т, 2005. – С. 61.
71. Зима Г.І. Проблеми оцінки запасів на підприємствах споживчої кооперації. / Г.І.Зима, Ю.М.Меншикова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – №1. – С. 55.
72. Игуен Куок Игуен. Рыночные аспекты управления товарными запасами торговых предприятий / Игуен Куок Игуен // Экономика: проблемы теории и практики. – Днепропетровск : Днепр. нац. ун-т, 2000. – №9. – С. 78.
73. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту : Навч.посіб. / С.В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
74. Іващенко В. І. Економічний аналіз господарської діяльності / В. І. Іваненко, М. А. Болюх. – К. : ЗАТ "НІЧЛАВА", 2001. – 204 с.
75. Ігнатенко М. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. / М.Ігнатенко, М.Михайлов // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – С. 22-25.
76. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. Спосіб доступу : //http. www.liga.net
77. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник. / [Ф.Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т.В.Давидюк, Т.В.Шахрайчук]; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 2-е вид. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 544 с.
78. Ісай О. В. Економічний аналіз використання виробничих запасів, резерви економії і підвищення ефективності виробництва : тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції ["Економічний аналіз діяльності підприємств"], (Київ, 16-17 травня 2002 р.) / Київ. нац. екон. ун-т. – К. : Київ. нац. екон. ун-т, 2002. – С.197.
79. Ісай О.В. Особливості обліку придбання виробничих запасів на підприємствах молочної промисловості. / О.В.Ісай // Науковий вісник Національного аграрного університету. – К. : Нац. агр. ун-т, 2001. - №43. – С. 130.
80. Калита М.В.Рогозян Л.Є. Удосконалення обліку витрат на придбання та зберігання виробничих запасів : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції ["Наука без границ - 2005"], (Прага, 19-27 грудня 2005 р) / Прага : Наука и образование, 2005. – С. 55.
81. Кальченко А.Г. Логістика / А.Г. Кальченко.– К. : КНЕУ, 2003. – 284 с.
82. Карабаза И.А. Этапы проведения анализа производственных запасов: материалы III Международной научно-практической конференции ["Актуальные проблемы научных исследований - 2007"], (Днепропетровск, 15-30 июня 2007 р.) Том 2 / Днепропетровск : Наука і освіта. – С.76.



83. Карабаза І.А. Економічна природа виробничих запасів гірничозбагачувальних підприємств: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції ["Наука і освіта 2004. Бухгалтерський облік і аудит"], (Дніпропетровськ, 10-25 лютого 2004 р.) / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 35.
84. Караван Т.О. Оцінка вибуття запасів у перерахунку за п.5.9 : що змінилося з 01.01.2005? : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції ["Наука і освіта 2005"], (Кривий Ріг, 12 грудня 2006 р.) / Кривор. техн. ун-т. – Кривий Ріг : Кривор. техн. ун-т, 2006. – С. 131.
85. Карев В.П. Практика обліку запасів. Надходження запасів. (Порівняльний аналіз нормативних документів) : тези доповідей учасників VI міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"], (Київ, 28 березня 2008 р.) / Держ.ак-я стат., обліку та аудиту держкомстату України. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2008. – С. 86.
86. Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – К. : УСХА, 1992. – 240 с.
87. Китайчук Т.Г. Вплив методики обліку запасів на фінансовий результат. / Т.Г.Китайчук // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Тернопіль, Добрі справи, 2007. – №3(5). – С. 100.
88. Китайчук Т.Г. Особливості оцінки та обліку запасів відповідно до П(С)БО 30 Біологічні активи" : збірник тез доповідей ["Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності об'єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство"], (Тернопіль, 2007р.) / Терноп. нац. економ. ун-т. – Т. : Терноп. нац. економ. ун-т, 2007. – С.86 .
89. Коваленко В.М., Огійчук М.Ф. Удосконалення обліку виробничих запасів з використанням ЕОМ в сільськогосподарських підприємствах : матеріали Всеукраїнської студентської конференції ["Облік і аудит: теорія, практика, перспективи"], (Мелітополь, 25-26 травня 2001 р.) / Тавр. держ. агротехн. ак-мія. – Мелітополь : Тавр. держ. агротехн. ак-мія, 2001. – С. 21.
90. Коваленко Г.М. Методи оцінки запасів та їх вплив на підприємства та його оподаткування : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції ["Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю"], (Черкаси, 24-26 березня 2004р.) / ЧДТУ. – Черкаси : ЧДТУ, 2004. – С. 33.
91. Кондрашова С.С. Информационные технологии в управлении учебное пособие / С.С. Кондрашова. – К. : Центр навчальної літератури, 1998. – 132 с.
92. Корнєєва О.Ю. Деякі аспекти вирішення неврегульованих питань з обліку запасів при переході на національні положення (стандарти) бухгалтерського

- обліку: збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції ["Розвиток науки про бухгалтерський облік"], (Житомир, 23-24 листопада 2000р.) / ЖІТІ. - Житомир : ЖІТІ, 2000. – С. 146.
93. Космічна Р.М. Бухгалтерський облік / Р.М. Космічна. – К. : Вища школа, 2003. – 173 с.
94. Костюк П.А. Бухгалтерский учёт в сельскохозяйственных предприятиях / П.А. Костюк. – М. : Статистика, 1971. – 218 с.
95. Костюкова О.В. Напрямки змін методологічних засад обліку запасів для органів державного сектору. / О.В.Костюкова // Збірник наукових праць. Серія: економічні науки Черкаського державного технологічного університету. – Черкаси : Черкас. держ. технол. ун-т, 2008. – №21. – С.95.
96. Кравцова Л. Структура поточкових процесів у системі управління матеріальними запасами. / Л.Кравцова // Схід. Аналітично-інформаційний журнал. – Донецьк : Український культурологічний центр, 2008. - № 3(87). – С.12.
97. Крещенко О.В. Використання автоматизованих інформаційних систем обліку в управлінні товарними запасами на торговельних підприємствах: тези доповідей учасників VI міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"], (Київ, 28 березня 2008 р.) / Держ.ак-я стат., обліку та аудиту держкомстату України. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2008. – С. 22.
98. Крисенко Т. Все про виробничі запаси (матеріали, запчастини, паливо тощо) та МШП – серія статей / Т. Крисенко, І. Шингур // Бухгалтерська практика. – 2001. – № 4. – С. 24.
99. Кролли О.А. Материально – техническое снабжение и ресурсозберегающая деятельность / О.А. Кролли. – М. : Экономика, 1988. – 209 с.
100. Кропивко М.Ф. Концепція комп'ютерної технології ведення обліку / М.Ф. Кропивко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. – №3. – С. 52-56.
101. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 334 с.
102. Линдерс Майкл Р., Фирон Харольд Е. Управление снабжением и запасами. Логистика / Линдерс Майкл Р., Фирон Харольд Е. – СПб. : "Полигон", 2002. – 768 с.
103. Литвин Ю.Я. Хомин П.Я. Бухгалтерський облік в сільському господарстві / Ю.Я. Литвин, П.Я. Хомин. – Тернопіль : Чарівниця, 1995. – 235 с.
104. Лишиленко О.В. Вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів у системі прийняття управлінських рішень в сільськогосподарських підприємствах / О.В. Лишиленко // Науковий вісник державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2006. – №4. – С. 64-72.
105. Лінник Є.С., Баркар О. Проблеми зниження на створення і зберігання матеріальних запасів : матеріали II Міжнародної науково-практичної

- конференції ["Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю"], (Черкаси, 24-26 березня 2004р.) / ЧДТУ, – Черкаси : ЧДТУ, 2004. – С. 174.
106. Локтионова Т.В., Лысенко Л.И. Совершенствование методов учёта, оценки и анализа для управления производственными запасами: материалы Всеукраинской научно-практической конференции ["Совершенствование теории и практики учёта, анализа и аудита для становления национальной учётной системы"], (Севастополь, 28-30 ноября 2006 г.) / Севастоп. нац. технич. ун-т. – Севастополь: Севастоп. нац. технич. ун-т, 2006. – С. 43.
107. Лупаленко Г.А., Боярова О.А. Методика обліку та контролю виробничих запасів: тези доповідей учасників VI міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"], (Київ, 14 березня 2008 р.) / Державна академія ст.-ки, обліку та аудиту. – К. : Державна академія ст.-ки, обліку та аудиту, 2008. – С.36.
108. Майданевич Ю.П. Облік виробничих запасів: практика і методологія. / Ю.П.Майданевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т. – 2006. – № 4(38). – С. 150.
109. Маковецький А.Г. Удосконалення ведення обліку запасів на підприємствах : матеріали Всеукраїнської міжвузівської науково-практичної конференції ["Майбутнє-аудит"], (Кривий Ріг, 2005р.) / Кривор. техн.. ун-т. – Кривий Ріг : Кривор. техн.. ун-т, 2005. – С.130.
110. Максименко З.В. Правові та практичні аспекти державних закупівель в Україні. Практика проведення тендерів / З.В. Максименко – К. : Кортекс, 2005. – 294 с.
111. Максименко З.В. Державні закупівлі в Україні : економічні аспекти та збірка нормативних актів / З.В. Максименко, Н.Б. Ткаченко. – К. : Книга, 2004. – 303 с.
112. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку / Н.М.Малюга. За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 476 с.
113. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учёт в отраслях народного хозяйства / А.Ш. Маргулис– М. : Финансы и статистика. – 1976. – 456 с.
114. Марущак Л. Особливості класифікації виробничих запасів на підприємствах нафтопереробної промисловості: матеріали V Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених ["Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть"], (Тернопіль, 17 квітня 2007р.) / ПВНЗ «Інститут економ. і підпр-ва», - Тернопіль : ПВНЗ «Інститут економ. і підпр-ва», 2007. – С. 212.
115. Марущак Л.І. Економічна сутність виробничих запасів. / Л.І.Марущак // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – Львів : Націон. ун-т "Львівська політехніка", 2007. – №577. – С. 225.

116. Матвеева М.В. Особливості та протиріччя оцінки вибуття запасів в податковому та бухгалтерському обліку: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції ["Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю"], (Дніпропетровськ, 25 березня 2004 р.) / Дніпропетр. нац. ун-т. – Дніпропетровськ : Дніпропетр. нац. ун-т, 2004. – С. 13.
117. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства / В.І. Мацибора. – К. : Вища школа, 1994. – 415 с.
118. Меншикова Ю.М. Інвестування товарних запасів на підприємствах споживчої кооперації / Ю.М. Меншикова // Наукові праці Кіровоградського національного технологічного університету. – Кіровоград : Кіровогр. нац. технолог. ун-т, 2007. – №12(II). – С.249.
119. Мертенс В.П. Економіка сільськогосподарських підприємств / В.П. Мертенс. – К. : Вища школа, 1996. – 183 с.
120. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року №1315. Спосіб доступу : //http. www.liga.net.
121. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року №2. Спосіб доступу : //http. www.liga.net.
122. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21 грудня 2007 року №929. Спосіб доступу : //http. www.liga.net.
123. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Миддлтон ; пер. с англ. И.И.Елисеевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
124. Милгром П. Экономика, организация и менеджмент / Милгром П., Робертс Дж.; пер. с англ. И. И. Елисеева, В. Л. Тамбовцева. – Санкт-Петербург. : АОЗТ "Литера плюс", 2002. – 468 с.
125. Михалевич С.Г. Производственные запасы и критерии признания активами предприятия: труды международной научно-практической конференции ["Развитие учёта и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия"], (Харьков, 17-18 ноября 2005 г.) / Нац. техн. ун-т "Харьков. политехн. ин-т". – Харьков : Нац. техн. ун-т "Харьков. политехн. ин-т", 2005. – С. 50.
126. Мних Є. В. Економічний аналіз : Підручник / Є. В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2003 – 412 с.
127. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті / [М.М.Александрова, Т.В.Барановська, Г.А.Буравков та ін.] за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 352с.
128. Моссаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003р. - №6. – С. 11 – 20.

129. Мурашко О.В. Сутність матеріальних запасів, їх класифікація та визначення у бухгалтерському обліку / О.В.Мурашко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т, 2005. – № 3(33). – С.134.
130. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження положення про порядок створення та головні функції тендерних комітетів щодо організації та здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти» № 280 від 26 грудня 2000 року. Спосіб доступу : [//http. www.liga.net](http://www.liga.net).
131. Наказ Міністерства фінансів «Про порядок укладення угод щодо надання послуг (виконання робіт) та придбання матеріальних цінностей у суб'єктів господарювання, оплата яких проводиться за рахунок бюджетних коштів» №83 від 6 квітня 1998 року. Спосіб доступу : [//http. www.liga.net](http://www.liga.net).
132. Немчинов П.П. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве с основами учёта в других отраслях народного хозяйства / Немчинов П.П., Литвин Ю.Я., Линник В.Г. – М. : Статистика, 1978. – 352 с.
133. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл; пер с англ. Я.В.Соколова. 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
134. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / М.Ф. Огійчук. – К. : Аграрна освіта, 2001. – 607 с.
135. Озеран А.В. Актуальні питання обліку матеріальних витрат кондитерського підприємства / А.В.Озеран // Труды Одесского политехнического университета: научный и производственно-практический сборник по техническим и естественным наукам. – Одеса : Одесский политехн. ун-т, 2000. – Вып.3 (12). – С. 273-277.
136. Озеран В.О. Облік запасів на виробничих підприємствах споживчої кооперації за книжково-журнальною формою. / Ж.С.Бойко, В.О.Озеран // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Львівська комерц. ак-мія, 2004. – №16. – С. 123.
137. Омельченко Т.М. Особливості обліку та аналізу руху виробничих запасів на підприємстві: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції ["Наука і освіта 2005"], (Дніпропетровськ, 7-21 лютого 2005р.) ТОМ 82. Облік і аудит / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2005. – С. 43.
138. Основи інформаційних систем: Навч. посібник / За ред. В.Ф. Ситника. – К. : КНЕУ, 1997. – 276 с.
139. Охрамович О.Р. Бухгалтерський облік запасів в країнах СНД: правове регулювання. / О.Р.Охрамович // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : Житом. держ. техн. ун-т, 2004. – №4(30). – С. 198.
140. Павлов П.В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів / П.В. Павлов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : Житом. держ. техн. ун-т, 2004. – №1(27). – С. 152.

141. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №6. – С. 16–19.
142. Парашутин Н.В. .Курс бухгалтерського учета / Н.В. Парашутин, Е.П. Козлова. – М. : «Финансы», 1977. – 424 с.
143. Пархоменко В. Інвентаризація в бухгалтерському обліку / В.Пархоменко // Економіка України. – 1995. – №3. – С. 43-48.
144. Пизенгольц М.З. Бухгалтерський учёт в сельском хозяйстве / М.З. Пизенгольц, А.П. Варава. – М. : Агропромиздат, 1987. – 289 с.
145. Познаховський В. Облікове забезпечення управління запасами в господарських товариствах. / В.Познаховський // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль : Терноп. ак-мія нар. госп., 2002. – №1. – С.108.
146. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 “Запаси” // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №10 (1527). – С. 44-47.
147. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №30 "Біологічні активи" // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18 (1295). – С. 103-106.
148. Поплюйко А.М. Вибір методів оцінки виробничих запасів: збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції ["Бухгалтерський облік та господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє"], (Житомир, 16-17 травня 2002р.) / ЖІТІ. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – С. 59.
149. Поплюйко А.М. Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів / А.М.Поплюйко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – №17. – С. 146.
150. Приймачок О.М. Облік використання виробничих запасів на підприємствах хлібопечення : матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції ["Науковий потенціал світу 2004"], (Дніпропетровськ, 1-15 листопада 2004р.) / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 22.
151. Приймачок О.М. Особливості класифікації виробничих запасів в хлібопекарському виробництві / О.М. Приймачок // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – Черкаси: Черкаськ. держ. технол. ун-т, 2004. – С. 172.
152. Приймачок О.М. Шляхи підвищення ефективності використання виробничих запасів на хлібопекарському підприємстві: матеріали міжнародної науково-практичної конференції ["М.І. Туган-Барановський - видатний вчений-економіст. Спадщина та новації"], (Донецьк, 20-21 січня 2005 р.) / Донецьк. держ. ун-т ек-ки і торг. ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : Донецьк. держ. ун-т ек-ки і торг. ім. М. Туган-Барановського, 2005. – С. 82.
153. Примак Т.О. Економіка підприємства / Примак Т.О. - К. : «Вікар», 2002. – 176 с.

154. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р №1706 // *Баланс*. – 1998. – №48. – с. 17-19.
155. Продан К.Л., Назарова К.О. Фінансовий аналіз і контроль в системі управління запасами на підприємстві: тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції ["Актуальні проблеми розвитку аудиту в сучасному інформаційному середовищі"], (Київ, 30-31 березня 2006р.) / Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – С. 85.
156. Пушкар М. С. Розробка систем обліку : Навч. Посібник / М. С. Пушкар – Тернопіль, 2003. – 198 с.
157. Рапинець В.І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій : матеріали міжнародної науково-практичної конференції ["Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України"] , (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.) / ТНЕУ – Тернопіль : ТНЕУ, 2007. – С. 502.
158. Рашковский И.Ф., Особенности сальдового метода учета сельскохозяйственной продукции и производственных запасов / Рашковский И.Ф. – К. : Агропромиздат, 1987. – 86 с.
159. Роботько С.Ф. Аналіз моделей управління запасами при випадковому попиту / С.Ф.Роботько // *Збірник наукових праць. Формування ринкових відносин в Україні*. – К. : Наук.-дослідний ін-т Мін-ва екон. України, 2001. – №12. – С.138.
160. Розводовська Р.В. Державні закупівлі: нормативно – правова база, методика проведення / Р.В. Розводовська, А.В. Грищенко. – Чернівці.: Прут, 2004. – 248 с.
161. Романьок С.В. Організаційні засади побудови обліку надходження та використання виробничих запасів на кондитерських підприємствах. / С.В.Романьок // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. – Кіровоград : Кіровогр. нац. техн.. ун-т, 2006. - №10(II). – С.265.
162. Руднік О.В. Наскільки непросто бути замовником торгів : думка фахівця / О.В. Руднік // *Все про бухгалтерський облік*. – 2007р. - №6. – с. 39 – 40.
163. Саблук П.Т. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах / П.Т. Каблук – К. : Урожай, 1998. – 413 с.
164. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств / В.К. Савчук– К. : Урожай, 1995. – 341 с.
165. Сайко О. Особливості складу та класифікації виробничих запасів / О. Сайко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2003. – №9. – С. 36-40.
166. Сахарцева И.И. Учёт производственных запасов / Сахарцева И.И., Бескостая Г.Н., Мордвынцева Т.В. – Запорожье : ЗГИА, 1999. – 68 с.
167. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : Навчальний посібник / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.
168. Семенюк В.С., Маценко А.А. Оцінка впливу управління запасами на показники ефективності виробництва : матеріали V Всеукраїнської науково-

- практичної конференції ["Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України"], (Дніпропетровськ, 26 жовтня 2004р.) / Дніпроп. нац. ун-т. – Дніпропетровськ : Дніпроп. нац. ун-т, 2004. – С. 164.
169. Скригун Н. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямів управління витратами / Н. Скригун, Л. Цимбалюк // Економіст. – 2003. – № 2. – С. 39-41.
170. Скрипник М.І. Деякі аспекти організації первинного обліку операцій по використанню виробничих запасів на підприємствах хлібопечення : Тези доповідей учасників VI міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"], (Київ, 28 березня 2008 р.) / Держ. ак-я ст.-ки, обліку та аудиту. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агенство, 2008. – С.34.
171. Словник термінів ринкової економіки / За ред. Науменка В.І. – К. : «Глобус», 1996. – 288 с.
172. Слюсарчук Л.І. Облік товарно – матеріальних цінностей / Л.І. Слюсарчук // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №2. – С. 16-22.
173. Сльозко Т.М. Про реформування сільськогосподарського обліку / Т.М.Сльозко // Економіка АПК. – 2000. – №1. – С. 53-57.
174. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет в рыночной экономике: история и современность / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет. – 1991. – №1. – С. 22-27.
175. Сопко В. В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Сопко В. В. – К.:КНЕУ, 1999. – 500 с.
176. Стаценко Л.В., Пахомовська М.В., Черниш Л.О. Нові підходи до обліку запасів на реорганізованих сільськогосподарських підприємствах: збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції ["Розвиток науки про бухгалтерський облік"], (Житомир, 23-24 листопада 2000р.) / ЖІТІ. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – С.88.
177. Сторожук Т.М., Герасименко О.М. Деякі аспекти організації первинного обліку придбання виробничих запасів : матеріали I-ої Всеукраїнської науково-практичної конференції ["Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю"], (Черкаси, 20-22 листопада 2002р.) / Черкас. держ. технолог. ун-т. – Черкаси : Черкас. держ. технолог. ун-т, 2002. – С. 39.
178. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерський учет и финансовый анализ / Д. Стоун, К. Хитчинг; пер. с англ. Ю.А.Огибина и др.; под общ. ред. Б.С. Лисовика и Н.Б.Ярцева. – СПб. : АОЗТ "Литера плюс", 1994. – 272 с.
179. Сук Л.К. Первинний облік матеріальних запасів / Л.К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №8. – С. 25-28.
180. Сук Л.К. Первинний облік матеріальних запасів / Л.К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №7. – С. 2-10.
181. Сук Л.К. Синтетичний та аналітичний облік матеріальних запасів / Л.К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №9. – С.6-14.



182. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік – II : Навч. посібник для дистанційного навчання / Л.К. Сук, П.Л.Сук. – К.: Університет «Україна», 2005. – 701 с.
183. Суков Г.С. Комп'ютеризація обліку оборотних активів (запасів) на підприємствах машинобудівної галузі : тези доповідей учасників VI міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"], (Київ, 14 березня 2008 р.) / Державна академія ст.-ки, обліку та аудиту. – К. : Державна академія ст.-ки, обліку та аудиту, 2008. – С. 84.
184. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів / Ю.П.Майданевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т, 2005. – № 2(32). – С.187.
185. Тешеков М.Е. Бухгалтерский учет / Тешеков М.Е., Балдинова Т.Н., Дементей Е.М. – М. : Высшая школа, 1994. – 688 с.
186. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. / Н.М. Ткаченко. – К. : «А.С.К.», 2004. – 784 с.
187. Тупчій В.А. Ассортиментна структура – як фактор, що впливає на розмір товарних запасів в підприємствах харчування (ABC – XYZ аналіз). / В.А.Тупчій // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – Хмельницький : Технолог. ун-т Поділля, 2003. – №5(II). – С. 269.
188. Управлінський облік / В.С. Лень. – К. : «Знання - Прес», 2003. – 287 с.
189. Фесенко Д.М. Бухгалтерський облік в сільському господарстві / Д.М. Фесенко, М.Я. Штейман – К. : Вища школа, 1987. – 301 с.
190. Хала В.В. Облік виробничих запасів: ): тези доповідей учасників VI міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"], (Київ, 14 березня 2008 р.) / Державна академія ст.-ки, обліку та аудиту. – К. : Державна академія ст.-ки, обліку та аудиту, 2008. – С. 84.
191. Хильчук П.Н. Основы бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях / Хильчук П.Н., Мирненко П.А., Панадий А.П. – М. : Колос, 1968. – 320 с.
192. Хліпальська В.В. Роль витрат постачання запасів у створенні грошових коштів : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції ["Наука і освіта 2004. Бухгалтерський облік і аудит"], (Дніпропетровськ, 10-25 лютого 2004 р.) Том 17 / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 81.
193. Хмелевська А.В., Капучак І.О. Формування оцінки запасів в системі бухгалтерського обліку: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції ["Науковий потенціал світу 2004"], (Дніпропетровськ, 1-15 листопада 2004 р.) / Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 49.

194. Хмелевський С.М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Хмелевський. – Київ, 2007. – 20 с.
195. Хоменко Н.В. Теоретичні аспекти управлінського обліку товарних запасів. / Н.В.Хоменко // Збірник наукових праць. Формування ринкової економіки. Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських умовах перехідної економіки. – К. : КНЕУ, 2003. – Спец. випуск. – С. 527.
196. Хоменко О.Є. Аналіз ефективності використання виробничих запасів підприємств (на прикладі безалкогольної промисловості) : тези доповідей міжнародної науково-методичної конференції ["Економічний аналіз діяльності підприємств"], (Київ, 16-17 травня 2002 р.) / Київ. нац. екон. ун-т. – К. : Київ. нац. екон. ун-т, 2002. – С. 522.
197. Хоптинський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку / Ю. Хоптинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №4. – С. 37-39.
198. Цал –Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз : Навч. Посібник / Ю. С. Цал –Цалко.– 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : 2002. – 360 с.
199. Церетелі Л. Облік запасів // Вісник податкової служби України / Л. Церетелі. – 2000. – №8. – С. 55-62.
200. Цурікова О.А Проблемні питання класифікації й організації обліку виробничих запасів : матеріали Всеукраїнської міжвузівської науково-практичної конференції ["Майбутнє-аудит"], (Кривий Ріг, 2005 р.) / Кривор. техн.. ун-т. – Кривий Ріг : Кривор. техн. ун-т, 2005. – С. 73.
201. Чебан Т. М. та ін Теорія економічного аналізу : Навч. посібник / [Т. М. Чебан, Т. А. Калінська, І. О. Дмитрієнко та ін.]: за ред. проф. В. Є Труша. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 214 с.
202. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік / Н.В. Чебанова, Ю.А.Василенко. – К. : «Академія», 2002. – 671 с.
203. Чемерис Л. Удосконалення обліку виробничих запасів : збірник тез і виступів V Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених ["Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть "], (Тернопіль, 17 квітня 2007 р.) / ПВНЗ «Інститут економ. і підпр-ва». – Тернопіль : ПВНЗ «Інститут економ. і підпр-ва», 2007. – С. 404.
204. Чорнак Т.В. Удосконалення процесу вибору методів оцінки запасів під час їх вибуття. / Т.В.Чорнак // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – Львів : Нац. ун-т "Львівська політехніка", 2007. – №577. – С.424.
205. Шатковська Л.С. Стандартизація бухгалтерської освіти в Україні. Організація та методика здійснення / В.Т.Швець, Л.С.Шатковська // Облік і фінанси АПК. – К. : Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки, 2004. – №1. – С. 26.
206. Шваб В.М. Облік матеріальних цінностей в сільськогосподарських підприємствах / В.М. Шваб, І.І. Кононенко. – К. : Урожай, 1973. – 219 с.

207. Шваб Л.І. Економіка підприємства / Л.І. Шваб. – К. : «Каравела», 2004. – 564 с.
208. Шипилов Н.Ю. Оценка выбытия запасов в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учёта: тезисы Второй международной научно-практической конференции ["Проблемы становления рыночной экономики: информационное и финансовое обеспечение деятельности предпринимательских структур"], (Севастополь, 4-6 мая 2000г.) / Севастоп. гос. технич. ун-т. – Севастополь : Севастоп. гос. технич. ун-т, 2000. – С. 60.
209. Шпак В.А. До питання обліку виробничих запасів та контролю за їх використанням на підприємствах / В.А. Шпак, Н.В. Кот // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – Хмельницький : Технолог. ун-т Поділля, 2003. – №5(II). – С.44.
210. Экономика : Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А. С. Булатова. – М. : Юристъ, 2001. – 896 с.
211. Юринець В. Система інформаційних технологій : Навчальний посібник / В. Юринець, Р. Юринець, С. Лондар. – Львів : Націон. ун-т "Львівська політехніка". – 2000. – 69 с.
212. Юрчишена Л.В. Економічна природа товарних запасів та їх класифікація / Л.В.Юрчишена // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький : Хмельниц. нац. ун-т, 2005. – С. 181.
213. Яковлева Г.Э. Текст лекции «Учет запасов» курса «Бухгалтерский учет» / Г.Э. Яковлева. – Харьков : ХГЭУ. – 2002. – 56 с.
214. Auditing Standards and Procedures Manual 1991 D.R. Carmichael, Martin Benis. – John Wiley & sons, Inc New York. Chichester. Brisbane. Toronto. Singapore.
215. Micherda Bronislaw. Analityczna funkcja rachunkowosci Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie. Krakow, 2002.– 169 s.