

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Облік і аналіз запасів на сільськогосподарському виробничому  
кооперативі «Еристівка»

Виконала студентка 2 курсу, групи 8.0718-2з  
спеціальності 071 Облік і оподаткування  
освітньої програми облік і аудит  
спеціалізації облік і аудит на підприємствах  
малого бізнесу

Я.С. Борисенко

Керівник к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

Рецензент к.е.н., доцент Уманська Ю.М.

Запоріжжя 2019

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 Облік і оподаткування  
Освітня програма облік і аудит  
Спеціалізація облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Зав. кафедрою \_\_\_\_\_ Н.М. Шмиголь  
« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2019 р.

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТКИ**

Борисенко Яніни Сергіївни

1. Тема роботи: Облік і аналіз запасів на сільськогосподарському виробничому кооперативі «Еристівка»  
керівник роботи Саєнко О.Р., к.е.н., доцент,  
затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи: 02 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-методичні основи обліку та аналізу запасів; вивчити особливості обліку запасів на СВК «Еристівка»; провести аналіз запасів СВК «Еристівка».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 10 рис., 39 табл. і 8 формул

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка \_\_\_\_\_  
( підпис )

Я.С. Борисенко \_\_\_\_\_

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

О.Р. Саєнко \_\_\_\_\_

## Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер \_\_\_\_\_  
( підпис )

Ю.М. Уманська

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 110 с., 10 рис., 39 табл., 71 літературних джерел.

Об'єкт дослідження: процес бухгалтерського обліку та аналізу ефективності використання запасів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад бухгалтерського обліку та аналізу ефективності використання запасів підприємства.

Мета роботи – вивчити діючу систему обліку та аналізу ефективності використання запасів підприємства та розробити пропозиції щодо їх удосконалення.

Методи дослідження: табличний метод (при систематизації теоретичної інформації, що стосується структури запасів та узагальненні економічних показників, що характеризують фінансово-господарський стан взагалі та стан використання запасів), методи аналізу й синтезу (при детальному вивченні загального фінансово-господарського стану підприємства), методи оцінки фінансової діяльності: горизонтальний, вертикальний аналізи (при аналізі складу та структури та запасів тощо), метод фінансових коефіцієнтів, порівняльний аналіз (при систематизації видів запасів).

Результати та значимість роботи полягають у розробці організаційно та методичних положень щодо вдосконалення обліку та аналізу запасів підприємства, зокрема:

удосконалено:

– підхід до формування облікової політики підприємства в частині виробничих запасів шляхом розширення її структурних елементів з метою забезпечення комплексності облікового процесу;

– аналітичний облік виробничих запасів з урахуванням галузевих особливостей та специфіки виробництва на підставі використання

додаткових аналітичних субрахунків з метою оптимізації отримання бухгалтерської інформації про використання запасів в процесі виробництва.

Набули подальшого розвитку:

– сутність поняття «запасів», як активів, що знаходяться на складах суб'єкта господарювання та призначені для використання у виробничому процесі та іншій операційній діяльності;

– підхід до підвищення рівня ефективності використання виробничих запасів з урахуванням умов і періодичності поставок на підставі визначення нормативного розміру з метою зменшення витрат на утримання запасів та зростання платоспроможності підприємства.

ОБЛІК, АНАЛІЗ, ОБОРОТНІ АКТИВИ, ЗАПАСИ, ВИБУТТЯ  
ЗАПАСІВ, НАДХОДЖЕННЯ ЗАПАСІВ, СИРОВИНА, ЕФЕКТИВНІСТЬ,  
МАТЕРІАЛОЄМНІСТЬ, МАТЕРІАЛОВІДДАЧА

## SUMMARY

Qualification work: 110 p., 19 pic., 39 tables. 71 literary sources.

Object of the study: the process of accounting and analysis of the efficiency of the use of the company's reserves.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical fundamentals of accounting and analysis of the efficiency of the use of company reserves.

The purpose of the work is to study the current system of accounting and analysis of the efficiency of the use of the company's reserves and develop proposals for their improvement.

Methods of research: the tabular method (with the systematization of theoretical information relating to the structure of reserves and the generalization of economic indicators characterizing the financial and economic situation in general and the state of use of reserves), methods of analysis and synthesis (with a detailed study of the general financial and economic state of the enterprise) Activities: horizontal, vertical analyzes (in the analysis of composition and structure and stocks, etc.), the method of financial ratios, comparative analysis (for systematization of types of reserves).

The results and importance of the work are to develop organizational and methodological provisions for improving the accounting and inventory analysis of the enterprise, in particular:

improved:

- approach to the formation of accounting policies of the enterprise in terms of inventory by expanding its structural elements to ensure the complexity of the accounting process;

- analytical accounting of inventories, taking into account industry characteristics and production specifics based on the use of additional analytical

subaccounts to optimize the receipt of accounting information on the use of inventories in the production process.

Have further developed:

- the essence of the concept of "inventories" as assets held in the warehouses of the entity and intended for use in the production process and other operating activities;

- an approach to improving the level of utilization of inventories, taking into account the conditions and frequency of deliveries on the basis of determining the regulatory amount in order to reduce the cost of maintaining inventories and increase the solvency of the enterprise.

ACCOUNTING, ANALYSIS, CURRENT ASSETS, RESERVES,  
DISPOSAL OF RESERVES, RECEIPT OF RESERVES, RAW MATERIAL,  
EFFICIENCY, MATERIALAL RECOVERY, MATERIAL EFFICIENCY

## ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	9
1 Теоретичні основи використання виробничих запасів в господарській діяльності	
1.1 Визначення, сутність та економічна класифікація виробничих запасів.....	13
1.2 Методичні підходи до облікової оцінки виробничих запасів.....	27
1.3 Нормативно-правова база з регулювання обліку виробничих запасів.....	37
2 Організація обліку виробничих запасів на СВК «Еристівка»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	42
2.2 Документування операцій з обліку виробничих запасів .....	52
2.3 Організація аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів та шляхи його удосконалення.....	56
3 Аналіз стану складського господарства та шляхи підвищення ефективності використання запасів на СВК «Еристівка»	
3.1 Аналіз забезпеченості виробничими запасами.....	74
3.2 Оцінка ефективності використання виробничих запасів.....	86
3.3 Оптимізація використання виробничих запасів на підставі впровадження системи нормування.....	90
Висновки.....	98
Перелік посилань.....	100
Додаток А Баланс.....	107
Додаток Б Звіт про фінансові результати.....	109



## ВСТУП

В умовах сучасного економічного розвитку значно підвищується роль обліку та аналізу раціонального використання усіх ресурсів, у тому числі і виробничих запасів. Різко зростає значення фінансової стійкості суб'єктів господарювання. Усе це збільшує роль аналізу їхнього фінансового стану: наявності, розміщення і використання виробничих запасів.

Результати такого аналізу необхідні, насамперед, власникам, а також кредиторам, інвесторам, постачальникам, менеджерам і податковим службам. У даній роботі проводиться аналіз використання виробничих запасів на підприємстві саме з погляду власників підприємства, тобто для внутрішнього використання й оперативного керування запасами.

Проблеми обліку і аналізу використання виробничих запасів розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кужельного М.В., Литвина Ю.Я., Сопка В.В., Ткаченко Н.М.. Серед зарубіжних вчених: Аксененко А.Ф., Барнгольц Я.М., Бейгельзімер М.Г., Глен А. Велш, Козлова О.П., Левін В.С., Луговий О.

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства.

Раціональне та економне витрачання окремих елементів оборотних коштів підприємств має неабияке економічне значення. Це зумовлюється постійним збільшенням абсолютного споживання сировини, матеріалів, енергії для виробництва продукції в різних галузях народного господарства, переважаючою часткою матеріальних витрат у загальній її вартості. Економія матеріальних ресурсів, що характеризується зниженням абсолютної та

питомої витрати окремих видів ресурсів, дає змогу з такої самої кількості сировини й матеріалів виготовляти більше продукції без додаткових затрат суспільної праці, підвищувати ефективність виробництва в цілому на кожному підприємстві.

Тому одним із безсумнівних факторів підтримки конкурентоспроможності продукції є організація ефективного процесу управління виробничими запасами підприємства.

Таким чином, проаналізувати використання запасів на підприємстві можливо тільки за умови чіткої організації бухгалтерського обліку і аналізу руху матеріалів у виробництві, що дозволяє визначити їх фактичні витрати, зіставити його з нормативними витратами.

Тому зростає значення формування повної і достовірної облікової інформації про наявність, переміщення і оцінку виробничих запасів на підприємстві, чіткої організації внутрішньогосподарчого контролю за їх збереженням і використанням у виробництві. Тому тема кваліфікаційної роботи є досить актуальною.

Мета роботи – вивчити діючу систему обліку та аналізу ефективності використання запасів підприємства та розробити пропозиції щодо їх удосконалення.

В кваліфікаційній роботі поставлено такі завдання:

- дослідити та розвинути понятійний апарат сутності запасів ;
- вивчити організацію аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів;
- удосконалити підхід до формування облікової політики підприємства в частині виробничих запасів;
- удосконалити аналітичний облік виробничих запасів;
- провести аналіз стану та ефективності використання виробничих запасів;
- розробити напрями підвищення рівня ефективності використання виробничих запасів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад бухгалтерського обліку та аналізу ефективності використання запасів підприємства.

Об'єкт дослідження: процес бухгалтерського обліку та аналізу ефективності використання запасів підприємства.

Методи дослідження: табличний метод (при систематизації теоретичної інформації, що стосується структури запасів та узагальненні економічних показників, що характеризують фінансово-господарський стан взагалі та стан використання запасів), методи аналізу й синтезу (при детальному вивченні загального фінансово-господарського стану підприємства), методи оцінки фінансової діяльності: горизонтальний, вертикальний аналізи (при аналізі складу та структури та запасів тощо), метод фінансових коефіцієнтів, порівняльний аналіз (при систематизації видів запасів).

Інформаційною базою дослідження є Закони України, законодавчі і нормативні акти, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, праці вітчизняних вчених у галузі бухгалтерського обліку та економічного аналізу; первинна документація та фінансова звітність підприємства СВК «Еристівка».

Результати та значимість роботи полягають у розробці організаційно та методичних положень щодо вдосконалення обліку та аналізу запасів підприємства, зокрема:

удосконалено:

– підхід до формування облікової політики підприємства в частині виробничих запасів шляхом розширення її структурних елементів з метою забезпечення комплексності облікового процесу;

– аналітичний облік виробничих запасів з урахуванням галузевих особливостей та специфіки виробництва на підставі використання додаткових аналітичних субрахунків з метою оптимізації отримання бухгалтерської інформації про використання запасів в процесі виробництва.

Набули подальшого розвитку:

– сутність поняття «запасів», як активів, що знаходяться на складах суб'єкта господарювання та призначені для використання у виробничому процесі та іншій операційній діяльності;

– підхід до підвищення рівня ефективності використання виробничих запасів з урахуванням умов і періодичності поставок на підставі визначення нормативного розміру з метою зменшення витрат на утримання запасів та зростання платоспроможності підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці рекомендації автора щодо запропонованих удосконалень обліку та аналізу ефективності використання запасів СВК «Еривітка».

Розробки, рекомендації і висновки виконаної роботи доповідались, обговорювались й одержали позитивну оцінку на X університетської науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука-2018» (м. Запоріжжя, квітень 2018 року), XII Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (м. Запоріжжя, жовтень 2018 р.).

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить – 110 сторінок друкованого тексту. Робота містить 10 рисунків, 39 таблиць. Список використаних джерел включає 71 найменувань.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

## 1.1 Визначення, сутність та економічна класифікація виробничих запасів

Головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу, як головної ланки діяльності господарського суб'єкту, є наявність та раціональне використання виробничих запасів. Відмітною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг).

Проблеми обліку, оцінки і визначення виробничих запасів розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кірейцева Г.Г., Кужельного М.В., Литвина Ю.Я., Сопка В.В., Ткаченко Н.М., Чумаченка М.Г. Вагомий внесок у розвиток методології питань обліку і аналізу використання виробничих запасів зробили зарубіжні вчені: Аксененко А.Ф., Барнгольц Я.М., Бейгельзімер М.Г., Глен А. Велш, Козлова О.П., Левін В.С., Луговий В.А., Петрова В.І., Маргуліс А.Ш., Новодворський В.Д.

Бухгалтерський облік тісно пов'язаний з багатьма категоріями економічних наук, насамперед – з категоріями споживчого ринку – ціною, рентабельністю, прибутком, фінансовою стійкістю, ліквідністю. Бухгалтерський облік служить першоосновою ефективною господарської діяльності.

Тому дуже важливо організувати на підприємстві такий бухгалтерський облік запасів, що систематизує і полегшить роботу бухгалтера.

До виробничих запасів на виробничих підприємствах належать: сировина, основні і допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, тара, запасні частини та ін. На підприємствах у процесі виробництва використовується велика кількість різних матеріалів [34, с. 226].

У підручниках з бухгалтерського обліку різні автори виділяють і дають визначення виробничим запасам: так, Бутинець Ф.Ф. під сутністю виробничих запасів розуміє все те, що завезено на склади підприємства і ще не вступило в першу стадію обробки, тобто частина сукупних запасів, призначених для виробничого споживання [8, с. 315]. Також Лень В.С., Гливенко В.В. визначають виробничі запаси як предмети праці, підготовлені для запуску у виробничий процес; складаються вони з сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, запасних частин для поточного ремонту основних засобів [30, с. 129].

В економічній літературі, виданій до того як Україна стала незалежною виробничі запаси визначалися як матеріальні ресурси або як предмети праці, при чому в одних джерелах зазначено, що вони не повинні бути задіяні в процесі виробництва, а в інших – вони беруть участь в процесі створення матеріальних благ.

У зв'язку з прийняттям в Україні національних стандартів бухгалтерського обліку, які узгоджені з міжнародними, доцільним є використання термінів, які прийняті Положенням (стандартом) №9 «Запаси»:

Відповідно до П(С)БО 9 запаси – це активи, що:

- утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності
- знаходяться в процесі виробництва для такого продажу;
- містяться для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг і керуванні підприємством.

Поряд з цим визначення на сьогоднішній день існує багато різних підходів до визначення виробничих запасів як в українських, так і закордонних вчених.

Їхні думки з приводу визначення виробничих запасів розміщені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

## Трактування визначення «виробничі запаси»

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Ф.Ф. Бутинець	запаси — активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
2	І. А. Бланк	запаси товарно-матеріальних цінностей — виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
3	А.А. Оглобін	виробничі запаси — сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес
4	А.А. Шомштейн	виробничі запаси — сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання
5	В. В. Іваниєнко	виробничі запаси — це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво
6	І.Б. Швець	виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
7	П.С. Безруких	під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів
8	В.М. Бойко	під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі
9	А.Б. Борисов	виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця

## Продовження табл. 1.1

1	2	3
10	В. Сопко	під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
11	Р.В. Кружкова, В. А. Даєнічева та ін.	під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси — матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси
12	Пушкар М.С.	під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
13	В. Стівенсон	під матеріально-виробничими запасами розуміє «резерв матеріальних цінностей підприємства»
14	Н. Білова, А. Бобро та ін.	Виробничі запаси — матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корма, а також малоцінні і швидкозношувані предмети. Виробничі запаси беруть участь у виробництві і використовуються впродовж операційного циклу
15	В.В. Ковальов	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШБ, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу
16	Р.Б. Чейз, Н.Дж. Еквілайн та Р.Ф. Якобс	підрозділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво
17	Покропивний С.Ф	Виробничі запаси являють собою предмети праці, які підготовлені до запуску у виробничий процес

На підставі проведеного дослідження пропонуємо власне визначення категорії виробничих запасів, як активів, що знаходяться на складах суб'єкта господарювання і призначені для використання у виробничому процесі та іншій операційній діяльності.

Виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) здійснюється в процесі взаємодії праці людини та певних засобів виробництва. Останні за своїм матеріально-речовим складом становлять виробничі фонди підприємств, усю сукупність яких поділяють на основні та оборотні. Згідно трактовки Бондар Н.М. оборотні виробничі фонди – це



певна сукупність предметів праці, елементи яких цілком споживаються у кожному виробничому циклі, змінюють або повністю втрачають натуральну форму і переносять свою вартість на вартість продукції, що виготовляється [5, с.158].

Елементи оборотних фондів формують речовинну субстанцію продукції, що виготовляється, створюють матеріальні умови, для здійснення технологічних процесів і роботи устаткування, збереження і транспортування сировини та готових виробів. До складу оборотних фондів включаються виробничі запаси.

На рис. 1.1 наведено класифікацію оборотних фондів.



Рис. 1.1 Класифікація оборотних фондів

Виробничі запаси є складовою частиною економічних ресурсів, які, в свою чергу, є основним елементом економічного потенціалу країни. Під виробничими запасами розуміють різні елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у технологічному процесі. Вони цілком споживаються у кожному виробничому циклі і повністю переносять свою

вартість на виготовлену продукцію. Вчений Примаєк Т.О. визначає виробничі запаси як предмети праці, які підготовлені для запуску у виробничий процес [46, с. 89].

Існує ще декілька думок щодо визначення суті матеріальних ресурсів і виробничих запасів. Так, згідно Грузинова В.П., матеріально-виробничі запаси – це засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі, їх обсяг створюється у таких розмірах, які б забезпечували рівномірну, безперебійну роботу підприємства [16, с. 115].

А вчені Кругляк З.І. та Калинська М.В. у своїх працях зазначають що матеріальні ресурси є предметами, на які спрямована праця людини з метою отримання готової продукції.

Предмети праці споживаються у виробничому процесі та повністю переносять свою вартість на продукт, змінюються після кожного виробничого циклу [26, с. 212].

Виробничі запаси – різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарському процесі. Вони повністю споживаються у кожному циклі і повністю переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Матеріальні ресурси – різноманітні речові елементи, що використовуються переважно як предмети праці для виготовлення продукції та обслуговування виробництва.

Виробничі запаси – це запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання та потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу, це лише ті предмети праці, які ще не приймають участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [48, с. 96].

Це останнє визначення, на мою думку, є найбільш повним і яскраво відбиває економічну суть предмета дослідження. Крім того, поняття

матеріальних ресурсів є більш широким поняттям ніж виробничі запаси, адже останні включають лише предмети праці.

Виробничі запаси – входять до складу товарно-матеріальних цінностей, які являють собою сукупність виробничих запасів і готової продукції, що відображаються в активі балансу підприємства. Товарно – матеріальні цінності розглядаються як сукупність предметів праці і продуктів праці, хоча більшість з них є предметами праці. Всі засоби, які можуть служити людині для задоволення її потреб називаються благами. Всі корисності, які не надаються юди задарма і в готовому вигляді, а є результатом праці носять назву цінностей.

Сукупність цінностей, що знаходяться у розпорядженні господарства чи підприємства складають його майно [19, с. 115].

Запаси займають особливе місце у складі майна та домінуючої позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності при визначенні результаті в господарської діяльності підприємства; при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до оборотних активів, тому можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року, або одного операційного циклу. Запаси є значною частиною активів підприємства, які являють собою економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, які використовуються у господарській діяльності з метою отримання прибутку [29, с. 125].

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування, вид, тип, гатунок, одиниця виміру, кількість, якість чи однорідна група (вид) [58, с. 411].

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

а) у виробничій сфері:

- 1) сировина, основні і додаткові матеріали,
- 2) незавершене виробництво;
- 3) готову продукцію;

б) у комерційній сфері: товари;

в) у всіх сферах виділяють в окрему групу: малоцінні і швидкозношувані предмети;

г) у сільськогосподарській сфері: молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються згідно П(С)БО 9.

У виробничому процесі використовують велику кількість запасів, вихідним моментом будівлі їхнього обліку є класифікація.

Питання класифікація запасів викликає великий інтерес як українських так закордонних вчених переважно вони приділяють увагу економічній класифікації, але й вона дещо відрізняється залежно від автора. Так Дубініна М.В. поділяє запаси на 1) виробничі запаси, 2) незавершене виробництво, 3) готову продукцію та МШП [18, с. 58].

А такі вчені, Сандальнова та Усольцева поділяють запаси на ті що дані природою, та ті, що створені людиною [53, с. 67].

В основу економічної класифікації виробничих запасів покладене їхнє значення для процесу виробництва, тому що використані в ньому матеріали грають різні ролі. Одні формують речову основу (субстанцію) майбутнього продукту (наприклад, метали для виготовлення устаткування), інші беруть участь у процесі виробництва, чи додають виробам відповідний вид (наприклад, фарби), чи сприяють виробничому процесу (тарні та ін.). Першу групу називають основними матеріалами, другу – допоміжними. У складі основних матеріалів виділяють покупні напівфабрикати.

Запаси виробництва поділяються на такі групи: сировина, основні і допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати; незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети; молодняк тварин і тварини на відгодівлі [19, с. 115].

Сировина і матеріали – це предмети праці, з яких виготовляють продукцію, вона утворюють матеріальну (речовинну) основу продукції.

Сировина – це продукція сільського господарства (зерно, бавовна, молоко) видобувної промисловості (вугілля, руда, тощо), а матеріали –

продукція переробної промисловості (борошно, тканина, цукор тощо). Розподіл матеріалів на основні та допоміжні має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції.

До групи допоміжних матеріалів у зв'язку з особливістю використання окремо виділяють паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини.

Паливо виділяють в окрему групу з причини його великого економічного значення та специфіки споживання. Паливо поділяють на технологічне (для технологічних потреб, коли воно використовується безпосередньо у технологічному процесі і зумовлює зміни матеріалів); моторне (для енергетичних потреб, коли паливо сприяє виробітку теплової енергії) і господарське (для опалення).

Запасні частини служать для ремонту і заміни спрацьованих деталей машин та обладнання.

Незавершене виробництво виступає у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.

Напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу.

Зворотні відходи виробництва – це залишки, що утворились у процесі переробки сировини і матеріалів та які повністю або частково втратили споживчі якості (тирса, стружка тощо).

Можливо, це викликано тим, що поділ запасів на сировину, матеріали, паливо тощо умовний, навіть в 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 т.д. це тим більш ймовірно, чим більше видів діяльності проводить підприємство, або в ситуації, коли одне підприємство здійснює поставку запасів іншому. Тим більше, один і той же вид запасу може бути одночасно і матеріалом і

паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів запасів за ознакою пере важності використання на цьому підприємстві.

У бухгалтерському обліку класифікація виробничих запасів доцільна по групах (субрахункам):

- а) сировина і матеріали, у т.ч.:
  - 1) основні;
  - 2) допоміжні.
- б) покупні напівфабрикати.
- в) тара і тарні матеріали.
- г) паливо.
- д) будівельні матеріали, конструкції, деталі й устаткування
- е) запасні частини.
- ж) матеріали, передані в переробку.
- з) матеріали сільськогосподарського призначення,
- к) інші матеріали.

При значній (великій) кількості матеріально-виробничих запасів, для правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації їхнього обліку і контролю використання у виробництві, крім економічної класифікації, використовують класифікацію по технічних ознаках. Тобто у залежності від технічних ознак матеріали класифікують (поділяють) на групи і підгрупи по найменуваннях, типах, гатунках, розмірах та ін. Така класифікація матеріалів відображується у номенклатурах систематичного переліку матеріалів, які розроблюються безпосередньо на підприємстві.

Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те що на певний виробничий запас на різних підприємствах може даватись різна назва, це зумовлено тим що кожен регіон має свою специфічну вимову, а також не обходиться і без непрофесійності робочих які не вправі дати правильну класифікацію із-за своєї не кваліфікованості [64, с. 138].

Класифікація кожного явища є дуже важливою ланкою, оскільки від її правильності буде залежати і правильність використання цього явища. Основоположна класифікація запасів закладена в законодавстві, а саме в П(С)БО № 9.

Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те, що на певний виробничий запас на різних підприємствах може даватись різна назва

Розрізняють економічну і технічну класифікацію [65, с. 172]). В основу економічної класифікації покладено роль виробничих запасів у господарському процесі (див. рис 1.2).

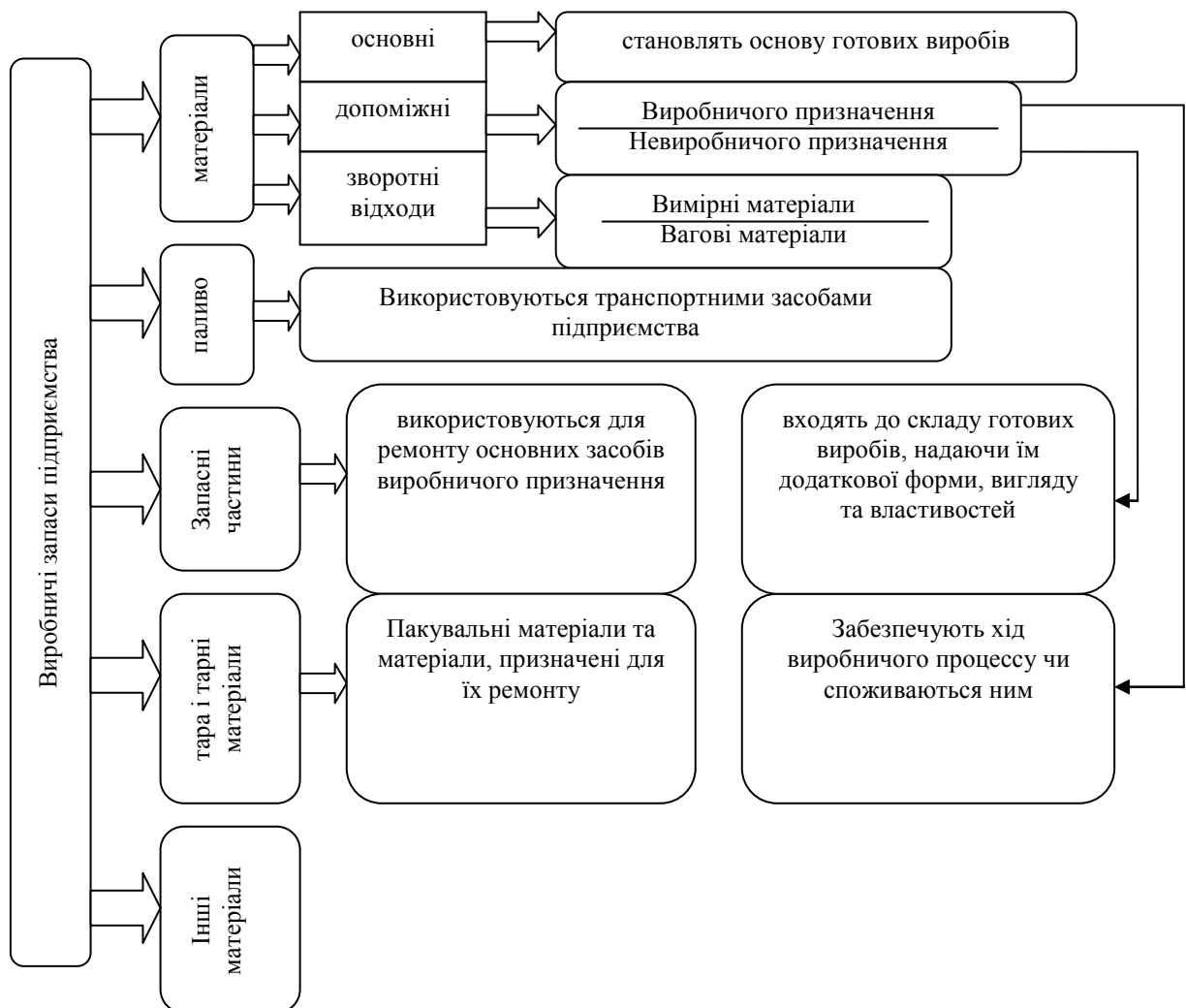


Рис. 1.2 Класифікація виробничих запасів залежно від участі у господарському процесі

Правильна класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких:

- раціональне визначення одиниці обліку запасів;
- формування номенклатури-цінника;
- організація складського господарства;
- відображення на рахунках операцій з надходження і вибуття запасів;
- точне визначення залишків запасів;
- розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності;
- можливість раціонального планування потреби в певних

виробничих запасах.

Також виробничі запаси можна класифікувати за місцем знаходження, ступенем ліквідності, за обсягом та ін. На підставі вище сказаного можна згрупувати класифікацію виробничих запасів наступним чином (табл. 1.2):

Таблиця 1.2

#### Зведена класифікація виробничих запасів

Класифікація групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	2
За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
	У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси підприємства в межах встановлених нормативів
	Понаднормові	Запаси, знаходяться на підприємстві та перевищують нормативи
За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін без значних витрат первісної вартості таких запасів
	Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних витрат первісної вартості таких запасів
За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство ззовні від інших підприємств і не підлягли обробці на даному підприємстві
	Вторинні	Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватись вдруге на підприємстві (відходи виробництва)



## Продовження табл. 1.2

1	2	2
За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
	Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві

В умовах сучасної інтеграції економіки України у світову економіку, все більше значення має складання фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що враховують світовий досвід закордонних країн у питаннях обліку [11, с. 426].

Відповідно до МСФЗ 2 «Запаси», запаси –це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [36].

Необхідно відзначити, що визначення запасам у П(С)БО 9 дане майже ідентичне. За винятком того, що в пункті «в» крім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг зазначене можливе споживання запасів у керуванні підприємством. Таке доповнення є цілком доречним, тим більше що процес виробництва – це не процес здійснення якої-небудь діяльності. Процес виробництва, наприклад, не містить у собі такі процеси, як заготівля, збереження або реалізація. В той же час, чому ми згадуємо тільки про керування і не згадуємо про можливе споживання запасів на організацію виробництва або на капітальні інвестиції

Загальна класифікація запасів, що дана в МСФЗ 2, розділяє їх на:

- а) товари;
- б) виробничі запаси;
- в) матеріали;
- г) незавершене виробництво;
- д) готову продукцію.

Підхід до організації обліку запасів у різних країнах своєрідний, що відображається в першу чергу в економічному змісті поняття «Запаси» і відповідному об'єднанні запасів у групи. У зв'язку з чим нами узагальнено методичні підходи до класифікації запасів підприємства у різних країнах світу (рис. 1.3).

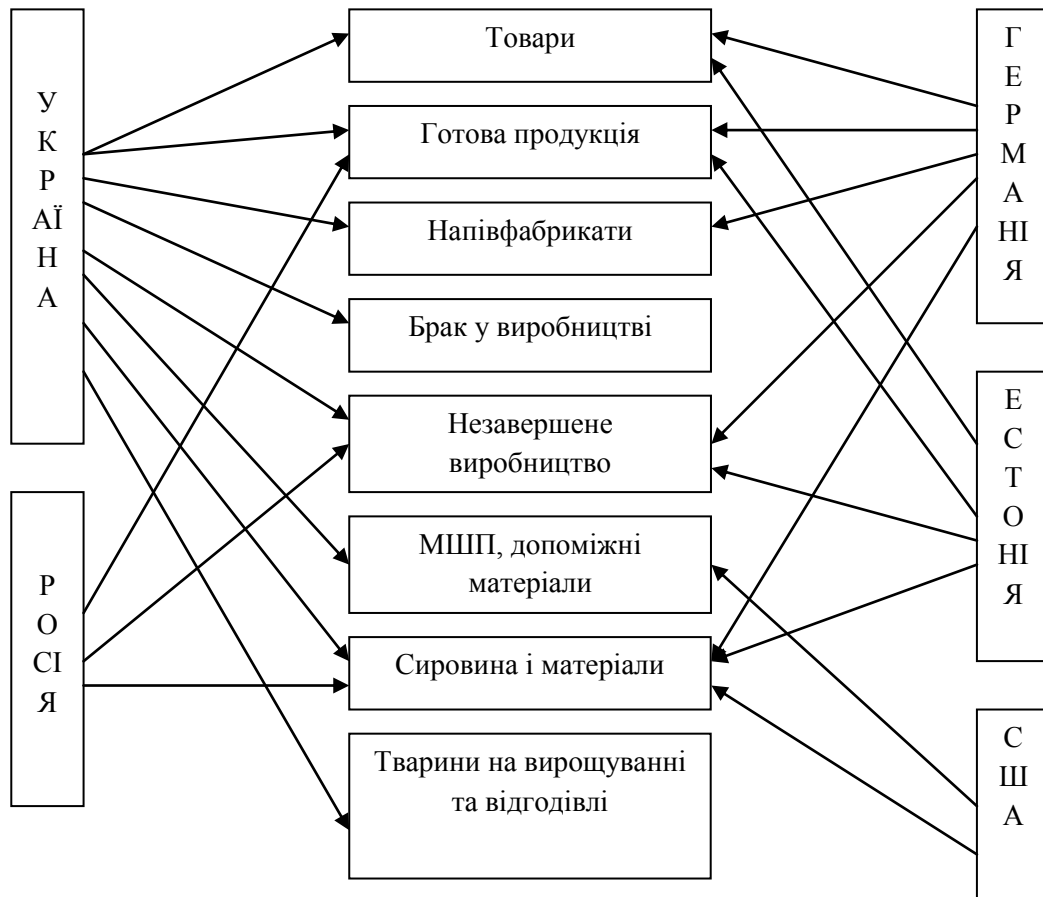


Рис. 1.3 Методичний підхід до класифікації запасів підприємства у різних країнах світу

Отже роблячи узагальнення даного розділу можна сказати, що від правильної класифікації залежить і правильність подальшого обліку виробничих запасів.

Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу господарських підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про виробничі запаси підприємства. Тому розробка та

впровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності підприємств передбачає вдосконалення обліку і контролю виробничих запасів, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією для прийняття управлінських рішень.

## 1.2 Методичні підходи до облікової оцінки виробничих запасів

Для будь-якого промислового підприємства особливе значення має його забезпеченість саме виробничими запасами, у тому числі МШП.

По призначенню виробничі запаси можна поділити на такі групи: сировина й основні матеріали (становлять основу продукту, що виробляється), допоміжні матеріали (надають певні споживчі якості основним матеріалам і витрачаються для обслуговування виробництва), собівартість, відповідно до якого активи оцінюються, виходячи з витрат на їхнє виробництво й придбання [49, с. 315].

Згідно П(С)БО 9, придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства по первісній вартості, формування якої залежить від того, яким шляхом запаси надійшли на підприємство (рис. 1.4) [62, с. 274].

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка.



Рис. 1.4 Визначення первісної вартості запасів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» на підприємстві можна використовувати один із п'яти методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один

із нижче наведених методів.

Оцінка запасів проводиться за одним з таких методів:

- собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO або ФІФО);
- середньозваженою собівартістю;
- нормативних витрат;
- ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.
- ціни продажу;

Підприємство може вибирати одну із двох систем обліку: постійну або періодичну. Вибір системи має бути зазначений в наказі про облікову політику. Різноманітні та різнотипні запаси не заборонено обліковувати різними методами, але належить аргументовано підтвердити відмінність в умовах їх використання. Слід мати на увазі, що у разі зміни специфіки господарської діяльності можлива зміна облікової політики, яка може проявлятися у зміні методів оцінки їх запасів при списанні.

При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік).

Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є точнішою, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість.

Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, при великому обсязі операцій можна отримати різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів.

Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів.

В основному метод нормативних витрат призначений для серійного промислового виробництва. Суть його полягає в тому, що запаси, як правило, оцінюються в балансі за нормативною собівартістю, яка складається з суми нормативних витрат на одиницю виробу. Ці витрати плануються підприємством, регулярно перевіряються і змінюються для максимального наближення їх до фактичних.

Точний термін перегляду норм витрат законодавством не встановлений, він визначається підприємством самостійно. Відхилення від встановлених нормативів обліковують на окремих регулюючих рахунках [1, с. 17].

На практиці такий метод застосовується рідко через складний механізм включення матеріальних витрат (запасів) до собівартості продукції:

- встановлення норм витрат запасів на кожен вид продукції;
- встановлення згідно з визначеними нормами витрат і цін запасів кошторисних ставок на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до змін норм витрат запасів або цін.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості часто використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується щодо тих видів виробничих запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень і проектів значної вартості, а також стосовно тих видів запасів, що вони не замінюють один одного.

Застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів. В результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно.

Залежно від того, який саме з однакових запасів використає

підприємство, прибуток буде змінюватись відповідно до первісної вартості кожного запасу. При веденні бухгалтерського обліку за допомогою спеціальних комп'ютерних програм використання цього методу можливе навіть для роздрібної торгівлі [12, с. 168].

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 [24, с. 232].

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.

Метод обліку вибуття запасів, який підприємство обирає для цілей бухгалтерського обліку фіксується в наказі про облікову політику підприємства та обов'язково наводиться примітка: до дати звітності зміна обраного методу дозволяється один раз на рік на початку нового календарного року з обґрунтуванням причин такої зміни.

Таким чином, із усього вище сказаного треба відмітити, що від правильної класифікації запасів залежить точність їхнього обліку, їх ідентифікації, а від повноти й правильності оцінки надходження запасів, від обраного методу оцінки їхнього вибуття залежить величина матеріальних витрат у собівартості виготовленої продукції й фінансовий результат

діяльності підприємства, розмір його оподаткування, а залишків запасів і, звичайно, у цілому фінансовий стан підприємства.

Запаси є найбільш значимою частиною активів підприємства, тому що без них не може існувати жодне як національне, так і закордонне підприємство. Від підходу до обліку й оцінки запасів залежить не тільки фінансовий результат, але й вірогідність звітної інформації, від чого залежить довіра користувачів різного рівня до її показників [18, с. 59].

Відповідно до МСФО 2 «Запаси», під запасами розуміють активи, які використовують в звичайній господарській діяльності для подальшого продажу, для забезпечення процесу виробництва та сировину й матеріали, призначені для використання в процесі виробництва [11, с. 211].

Порівнявши цей термін с терміном «Запаси» в П(С)БО 9, можна стверджувати, що вони мають аналогічний зміст.

Оцінка запасів є важливим моментом у їхньому обліку. У США, як і в більшості країн, запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання у момент отримання й вимірюються чистою сумою грошових платежів, здійснених у минулому, або дисконтованою сумою платежів, що полягають здійсненню в майбутньому. Витрати на доставку запасів відображають окремим рядком [14, с. 50].

Відповідно до МСФО 2 «Запаси», вартість запасів повинна включати покупну вартість, а також витрати на їх доставку до місця розміщення та доведення до належного стану, що відрізняється від вимог П(С)БО 9.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України, тому П(С)БО 9 «Запаси» має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 2 «Запаси», зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності. Однак, поряд з цим можна виділити відмінності у положеннях, які наведені у табл. 1.3.



Таблиця 1.3

## Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	МСФЗ 2 «Запаси»
1	2	3
Оцінка запасів		
Собівартість формується з таких витрат		
При надходженні	<p>1. При придбанні у постачальника. 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; інші витрати.</p> <p>2. При виготовленні власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати».</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</p> <p>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості.</p> <p>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів.</p> <p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів.</p> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</p>	<p>1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат.</p> <p>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</p> <p>3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>
При витрачання	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість.	
	Нормативні затрати; ціни продаж	Собівартість останніх за часом надходжень (ЛІФО)
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Чиста вартість реалізації
Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.		
Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.		

Продовження табл. 1.3.

1	2
Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.	Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визначається як дохід певного періоду; обставини або події, що спричинили сторнування списання запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

Отже, щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони відображаються в балансі за правилом найнижчої оцінки – у вітчизняному обліку і за чистою вартістю реалізації – в європейських країнах.

Слід зазначити, що в умовах нестабільності ринку, що виражається в значних коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Щоб уникнути цього, закордонна практика обліку й звітності розробила спосіб рішення цієї проблеми: відповідно до принципу обачності, на момент складання звітного балансу запаси оцінюються по найменшій вартості - фактичної собівартості придбання або за ринковою ціною. Як ринкова ціна, наприклад в США, виступає вартість заміщення запасів – вартість, яку необхідно заплатити постачальникам у цей момент за таку ж кількість запасів. А от у системі національних стандартів Великобританії, як і в Україні, на дату складання балансу, запаси оцінюються по найменшій із двох оцінок: первісної вартості або чистої вартості реалізації. Таке ж правило діє й у МСФО 2 «Запаси» [14, с. 45].

Таким чином, міжнародні стандарти передбачають такі методи оцінки вартості:

- первісна вартість, до якої включаються витрати на придбання конкретного об'єкта;
- відбудовна – сума коштів, яку необхідно було б сплатити в цей момент у випадку заміни об'єкта відповідним іншим об'єктом;
- чиста вартість реалізації – ціна продажу за винятком торгівельних витрат та очікуваного прибутку;

– приведена – дисконтована величина майбутніх грошових надходжень, які, як очікується, може принести реалізація даного активу [33, с. 52].

Крім широкого вибору методів оцінки запасів, передбачена також можливість використання двох систем їхнього обліку - періодичної й постійної. Розходження в цих двох системах складаються в послідовності розрахунку таких двох елементів обліку, як кредитовий оборот і залишок на кінець періоду на рахунках обліку запасів (рис.1.5).

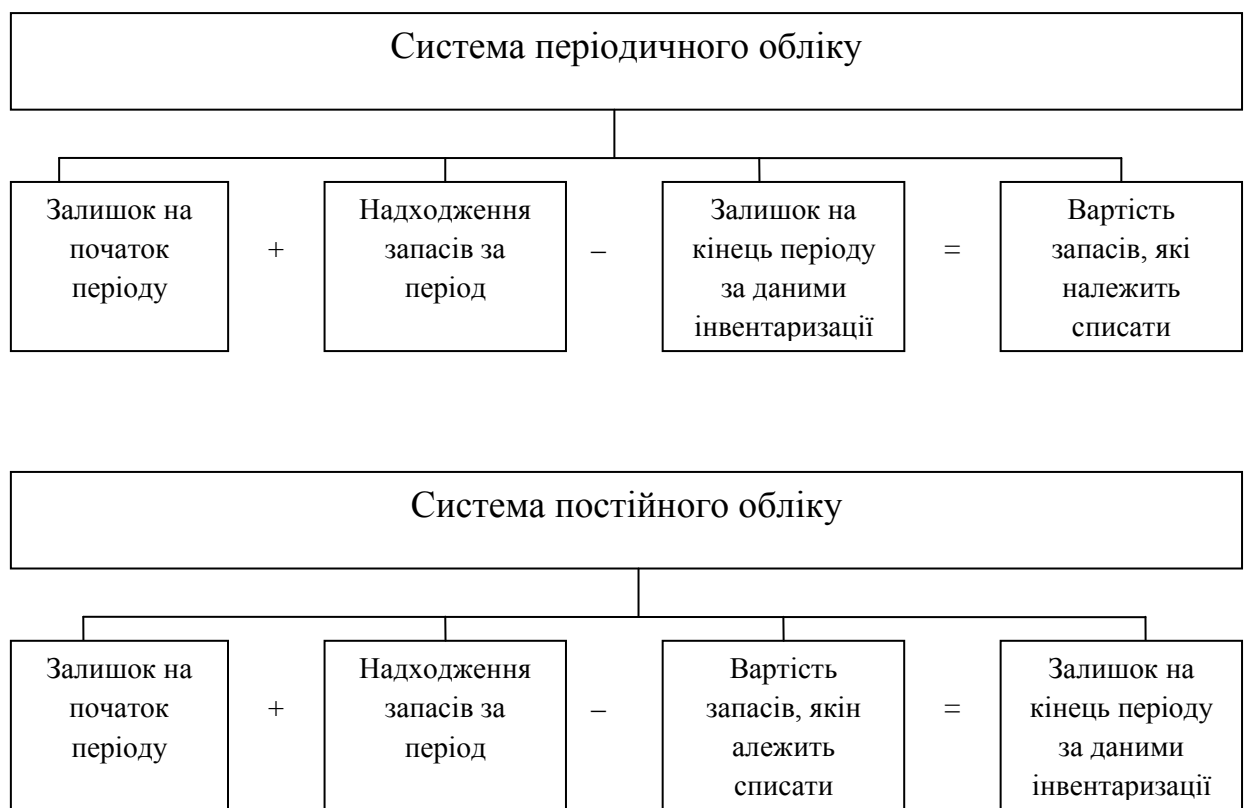


Рис. 1.5 Форми списання запасів

Періодична система обліку запасів дозволяє не вести детальний облік вибуття запасів протягом звітного періоду, а проводити підрахунок у кінці звітного періоду. Отже, вся увага тут приділяється проведенню інвентаризації залишку запасів у кінці періоду та детальному обліку придбання цих запасів.

При цьому операції по акцептованих рахунках постачальників у міжнародній практиці відображаються записом по дебету рахунку «Закупівлі» і кредиту рахунку «Постачальники», таким чином, рахунок «Закупівлі» у закордонній практиці використовується майже на всіх підприємствах [49, с. 175].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», господарські операції повинні бути відбиті у тому звітному періоді, у якому вони були здійснені. Таким чином, застосування періодичної системи обліку запасів в Україні не врегульовано законодавством і стандартами, а тому облік наявності й руху запасів в Україні здійснюється тільки на рахунках у системі постійного обліку запасів.

Постійна система обліку передбачає безперервне відбиття в обліку змін у стані запасів на відповідних рахунках.

У разі використання запасів у процесі виробництва, їхня вартість переноситься з кредиту рахунків обліку запасів у дебет рахунків обліку запасів у незавершеному виробництві.

При цьому собівартість вибулих запасів розраховується шляхом множення кількості на собівартість (ціну) одиниці вибулого запасу [9, С. 131-138].

Серед загальноприйнятих і рекомендованих МСФО 2 «Запаси» методів оцінки залишків запасів на кінець періоду й величини, що списується як собівартість вибулих запасів, найпоширенішими є методи ФІФО, ЛІФО й середньої вартості. Хоча, наприклад, у Великобританії метод ФІФО заборонений, а метод середньої собівартості часто використовується при застосуванні системи періодичного обліку запасів [11, с. 227].

На підставі всього вище викладеного, можна зробити висновок, що міжнародна практика розробила широкий спектр методів оцінки запасів і різні підходи до самого поняття «Запаси». Порівняння ж міжнародних підходів до оцінки запасів, відбитих у МСФО 2 «Запаси», із прийнятими в П(С)БО 9 «Запаси» продемонструвало значні відмінності, тим самим

підкресливши необхідність змін у національних стандартах, з метою співставленості інформації.

### 1.3 Нормативно-правова база з регулювання обліку виробничих запасів

Нормативно-правова база – Закони, підзаконні акти, видані на рівні Верховної Ради, президента України, Кабінету Міністрів, Міністерств і відомств, які регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства, планування і облік.

При організації бухгалтерського обліку та аналізу виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України, їх характеристика наведена в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

#### Нормативно-правове забезпечення обліку запасів

Найменування документу	Коли і ким затверджений	Що використовується для обліку запасів
1	2	3
1. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ст.391	Затверджений Верховною Радою України від 16.08.1999г. – № 996-XIV	Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.
2. НП(С)БО 1 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Затверджене наказом Мінфіна України від 07.02.2013р. № 73	У статті балансу "Виробничі запаси" показується вартість запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів.
3. Наказ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського	Наказ Мінфіну України від 30.11.99 - №291	Рахунки 2 класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки,

## Продовження табл. 1.4

1	2	3
обліку та Інструкції про його застосування»		використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних швидкозношуваних предметів.
4. П(С)БО 9 «Запаси»	затверджене наказом Мінфіну України від 20.10.99 р. № 246.	В П(С)БО 9 «Запаси» визначаються загальні положення про щодо термінів запасів, визнання та первісна оцінка запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка запасів на дату балансу.
5. Інструкція по інвентаризації ОЗ засобів, НМА, ТМЦ грошових коштів і документів та розрахунків.	Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. N 69	При інвентаризації ТМЦ їх переважування, обмір, підрахунок проводиться у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. №2	В цьому документі надаються рекомендації щодо визнання та оцінки запасів, документального оформлення руху запасів, облік і контролю наявності та руху запасів.
8. Наказ №193 – «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів».	Наказ Мінстату України від 21.06.96 №193	Дається повна інформація про необхідні первинні документи з обліку надходження і руху сировини і матеріалів
9. Порядок № 07 - Порядок проведення дооцінки залишків ТМЦ, затверджені наказом Міністерства економіки України від 31.05.98 р. № 37-20/248	Затверджений наказом Міністерства економіки України від 31.05.98 р. № 37-20/248, фінансів України від	Переоцінка товарно-матеріальних цінностей проводиться один раз на місяць за цінами, що склалися у розрахунках з постачальниками на кінець попереднього місяця. Перелік ТМЦ, які підлягають дооцінці, визначається шляхом співвідношення цін, що склалися у розрахунках з постачальниками на початок та кінець місяця

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (табл. 1.5).

Загальні положення дають визначення таких термінів як запаси, чиста вартість реалізації запасів. В стандарті дається класифікація запасів, на які розповсюджуються норми П(С)БО 9 «Запаси». В стандарті обумовлено

визнання та первісна оцінка запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка запасів на дату складання балансу. Окремим розділом визначено розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності.

Таблиця 1.5

## Структура П(С)БО 9 «Запаси»

Розділи	Зміст
п.1-4. Загальні положення	Визначається сфера дії положення та терміни, що в ньому використовуються.
П.5-15. Визначення та первісна оцінка запасів	Наводиться порядок визнання запасів активами, склад запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визнання первісної вартості запасів при їх надходженні.
П.16-23. Оцінка вибуття запасів	Характеризуються методи оцінки при вибутті запасів, порядок списання вартості МШП.
П.24-28. Оцінка запасів на дату балансу	Наводиться порядок оцінки запасів на дату складання звітності та уцінки запасів.
П.29. Розкриття інформації про записи у примітках до бухгалтерської звітності	Визначається інформація, яка обов'язково наводиться в примітках до фінансової звітності

При огляді нормативно-правової бази неможливо не звернути увагу на міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку, оскільки національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 9 «Запаси» має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 2 «Запаси» МСФ 2 «Запаси», зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності.

Регламентне забезпечення обліку запасів на підприємстві становлять такі документи: статут підприємства, наказ про облікову політику, посадова інструкція бухгалтера з обліку виробничих запасів та інші документи.

Статут підприємства – документ, що визначає порядок і умови функціонування підприємства. Статут містить відомості про організаційно-

правову форму підприємства, його найменуванні, місцезнаходженні, розмірі статутного капіталу, складі, порядку формування й компенсації його органів керування й контролю, порядку розподілу прибутку й формування фондів підприємства, порядку й умовах реорганізації й ліквідації підприємства

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності — таке визначення облікової політики наведене в статті 1 «Визначення термінів» Закону України від 16.07.99 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [47].

Згідно з визначенням, облікова політика підприємства базується на основних принципах обліку та звітності. Під принципами бухгалтерського обліку слід розуміти правила, якими необхідно керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Посадова інструкція бухгалтера з обліку виробничих запасів – документ, що регламентує виробничі повноваження й обов'язки бухгалтера.

Посадові інструкції розробляє керівник підрозділу для своїх безпосередніх підлеглих. Посадові інструкції на посаді, що перебувають безпосередньо в його підпорядкуванні, затверджує керівник організації. Перший екземпляр посадової інструкції бухгалтера зберігається у відділі кадрів, другий – у керівника підрозділу, третій – у працівника.

Посадові інструкції розробляють відповідно до положення про бухгалтерію. Комплект посадових інструкцій охоплює всі функції бухгалтерії й рівномірно розподіляє навантаження між працівниками з урахуванням рівня їх кваліфікації. Посадова інструкція містить однозначне визначення того, чому дана робота відрізняється від усіх інших робіт. Відповідальність за повноту забезпечення організації посадовими інструкціями лежить на начальнику відділу кадрів.

Не існує стандарту, що регламентує зміст і процедуру розробки посадової інструкції, у зв'язку із чим кожна організація має можливість



самостійно формувати опис тієї або іншої посади. Практика показує, що найчастіше підзаконні правові акти, посадові й службові інструкції важливіше для працівників по найманню, чому самі закони або рішення суду.

Посадова інструкція містить інформацію, яка необхідна в процесі керування персоналом.

Посадова інструкція бухгалтера – основа для проведення оцінки результатів трудової діяльності бухгалтера, ухвалення рішення про його подальший внутрішній рух і перепідготовці (підвищенні, переміщенні, звільненні, зарахуванні в резерв керівних кадрів, напрямку на додаткове навчання й т.п. ) [40, с. 52].

Отже, з цього підпункту можна зробити висновок, що тема виробничих запасів є досить об'ємною, адже на кожному підприємстві, різних напрямків діяльності, є свої виробничі запаси, саме тому в законодавстві України цій темі присвячено стільки уваги.

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА СВК «ЕРИСТІВКА»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Сільськогосподарський виробничий кооператив «Еристівка» розташований за адресою: 71650, Запорізька область, Василівський район, с. Широке, вул. Центральна, 50.

Господарство знаходиться в південно-східній частині Запорізької області і охоплює територію трьох сіл: Новоселівка, Василівка, Обще. Центральна садиба знаходиться в с. Новоселівка.

Основні напрямки діяльності СВК «Еристівка» – рослинництво, вирощування зернових та технічних культур, виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, оптова та роздрібна торгівля.

Виробництво сільськогосподарської продукції досліджуване господарство здійснює на власних землях.

Для оцінки наявності в господарстві земельних ресурсів, розглянемо структуру його земельних угідь в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Наявність в господарстві земельних ресурсів

Види земельних угідь	Роки					
	2016		2017		2018	
	Площа, га	в % до підсумку	Площа, га	в % до підсумку	Площа, га	в % до підсумку
Всього сільськогосподарських угідь	2554,5	100	2526	100	2517	100
з них: рілля	2554,5	100	2526	100	2517	100

Аналізуючи дану таблицю бачимо, що площа сільськогосподарських угідь у СВК «Еристівка» дещо зменшилась з 2526 га до 2517 га, тобто майже на 9 га, що у процентному співвідношенні становить 0,36 %. Це є негативним явищем. Водночас відбулися зміни в структурі земельних площ.

Прослідковується тенденція до зменшення спектру сільськогосподарських угідь та зменшення посівних площ. Всі землі с.-г. призначення у господарстві займає рілля, що свідчить про дуже високий рівень розораності угідь.

Для визначення економічної ефективності сільськогосподарського виробництва використовують систему показників, а саме вартість товарної продукції, валовий і чистий дохід, прибуток, рівень рентабельності тощо. Найбільш концентровано відображає ефективність виробництва одержаний чистий дохід. Він створюється додатковою працею і розраховується як різниця між вартістю валової продукції і виробничими витратами. Реалізовану частину чистого доходу становить прибуток. Важливим показником оцінки виробничої діяльності підприємства є рівень рентабельності. Він визначається відношенням прибутку до повної собівартості реалізованої продукції.

Показники економічної ефективності сільськогосподарського виробництва визначають і порівнюють за окремі роки або в середньому за три роки. Ці показники характеризують ефективність використання землі як основного засобу виробництва.

Аналіз основних економічних показників розглянемо в таблиці 2.2.

Аналізуючи таблицю 2.2 бачимо, що всі показники досліджуваного господарства у 2018 р. порівняно з 2016 р. значно змінилися. Так, вартість валової продукції у СВК «Еристівка» збільшилась на 35,49%, середньорічна чисельність працівників збільшилась на 4,35%. Значно підвищився такий важливий показник як прибуток. Так в 2018 р. прибуток СВК «Еристівка» становив 3273 тис.грн., тоді як в 2016 р. – 1399 тис. грн. Отже, підприємство стало більш прибутковим.

Таблиця 2.2

## Основні економічні показники СВК «Еристівка»

Показники	Роки		
	2016	2017	2018
Площа сільськогосподарських угідь, га	2554,5	2526	2517
Середньорічна кількість працюючих, чол.	69	67	72
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	3087,0	3367,0	4936,5
Вартість валової продукції в порівняльних цифрах, тис. грн.	1541045,68	1740786,90	1806797,02
в т.ч. рослинництва	1540749,36	1740467,35	1806398,08
Тваринництва	296,32	319,55	398,94
Вартість товарної продукції, тис. грн.	8306,74	12071,80	17768,79
Валовий прибуток, тис. грн.	1399	2270	2573
Чистий прибуток, тис. грн.	899	1270	1828

Підвищення ефективності виробництва значною мірою залежить від стану основних засобів праці, темпів оновлення техніки, транспорту, окремих видів енергоносіїв, тобто найбільш активної їх частини. Науково-технічний прогрес сприяє суспільному поділу праці, поглибленню спеціалізації сільськогосподарських підприємств, що зумовлює удосконалення їх виробничого потенціалу, насамперед основних засобів. Останні являють собою провідну і найбільш динамічну частину відтворюваних ресурсів сільського господарства. Їх ефективність значною мірою залежить від концентрації на одиницю земельної площі, голову худоби і птиці, середньорічного працівника тощо.

Частиною валової продукції є товарна продукція, що вибуває з господарства.

Для визначення спеціалізації використовується структура товарної продукції, котра відображає характер виробничого напрямку.

Розглянемо напрямки спеціалізації СВК «Еристівка», виходячи зі структури товарної продукції, що виробляється господарством, дані по якій наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

## Обсяг і структура товарної продукції СВК «Еристівка»

Види продукції	Роки					
	2016р.		2017р.		2018р.	
	Виручка тис. грн.	в % до підсумку	Виручка тис. грн.	в % до підсумку	Виручка тис. грн.	в % до підсумку
Зернові та зернобобові – всього:	3627,6	56,77	4297,6	46,28	4246,8	31,07
в т.ч. пшениця	3212,7	88,56	3643,6	84,78	3590,9	84,56
кукурудза на зерно	-	-	4,4	0,10	3,5	0,08
ячмінь ярий	362,1	9,98	99,1	2,31	426,1	10,03
ячмінь озимий	45,1	1,24	477,9	11,12	145,9	3,44
Горох	-	-	72,6	1,69	80,4	1,89
Інші зернові і зернобобові	7,7	0,21			-	-
Інша продукція рослинництва			1,5	0,03	0,9	-
Соняшник	2762,2	43,23	4986,9	53,70	9420,6	68,92
Разом по рослинництву	6389,8	94,85	9286	100	13668,3	95,31
ВРХ в живій вазі	22,2	6,41	-	-	-	-
Свиней в живій вазі	324,4	93,59	-	-	673,3	100
Разом по тваринництву	346,6	5,15	-	-	673,3	4,69
Всього	6736,4	100	9286	100	14341,6	100

Досліджуване господарство, в основному, спеціалізується на виробництві продукції рослинництва. В СВК «Еристівка» продукція рослинництва складає 95,31% у 2018 році, з них зернові – 31,07%, про що свідчать дані таблиці 2.3, в той час як на продукцію тваринництва припадає 4,69 % в 2018р. В рослинництві переважає спеціалізація зернових – 31,07% і технічних культур – 68,92%. В тваринництві чітко виражена м'ясна спеціалізація.

Основою збільшення виробництва сільськогосподарської продукції і підвищення матеріального добробуту населення є раціональне використання трудових ресурсів господарства. Вони є головною складовою продуктивних сил господарства. Розглянемо рівень використання трудових ресурсів в

таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

## Забезпеченість робочою силою та її використання у СВК «Еристівка»

Показники	Роки		
	2016	2017	2018
Середньорічна кількість працівників, зайнятих в основному виробництві, чол.	69	67	72
Відпрацьовано людино-днів	1932	1876	2016
Коефіцієнт використання максимально можливого фонду робочого часу	1,07	1,04	1,12
Вартість валової продукції в порівняльних цінах, тис. грн.	2837196,68	1740786,90	1108449,92
в т. ч. по: рослинництву	2540749,36	1740467,35	1108050,98
Тваринництву	296447,32	319,55	398,94
Затрати праці всього, тис. люд-годин	135,24	131,32	141,12
в т. ч. по: рослинництву	113,68	109,76	121,52
Тваринництву	21,56	21,56	19,60
Вироблено валової продукції сільського господарства тис. грн. на 1 тис. людино-годин, всього	36099,89	15871,85	9138,61
в т. ч. по: рослинництву	22350,01	15857,03	9118,26
Тваринництву	13749,88	14,82	20,35

Як видно, з даних таблиці 2.4, середньорічна чисельність працівників, зайнятих в основному виробництві в СВК «Еристівка» в 2018 р. збільшилась на 3 чоловіка порівняно з 2016р. Відпрацьовано людино-годин в 2018р. порівняно з 2016р. на 84 тис. більше, що призвело до збільшення коефіцієнту використання максимально можливого фонду робочого часу до 1,12. У зв'язку з ростом випуску продукції збільшились затрати праці з 135,24 тис. людино-годин у 2016 р. до 141,12 тис. людино-годин у 2018 р. Валова продукція вироблена на 1 тис. людино-годин, теж зменшилась в порівнянні з 2016 р. на 26961,28 грн.

Важливе значення відводиться показникам забезпеченості основними засобами та їх використання. Основні виробничі засоби виконують різні функції в процесі виробництва. Значна їх частина створює умови для

здійснення виробничих процесів та впровадження прогресивних технологічних рішень (будівлі); інші забезпечують зберігання продукції (споруди); ще інші – передачу електроенергії, тепла, води тощо (передавальні пристрої).

Співвідношення основних виробничих засобів сільського господарства має принципове значення при аналізі таких показників ефективності використання основних засобів, як фондоозброєність, фондозабезпеченість, фондодіддача, фондомісткість.

Фондоозброєність визначається відношенням вартості основних засобів сільськогосподарського призначення до середньорічної кількості працюючих, зайнятих в сільському господарстві.

Фондозабезпеченість господарства, тобто забезпеченість основними засобами, визначається як відношення вартості основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення до площі сільськогосподарських угідь.

Фондодіддача – це випуск продукції на 1 гривню основних виробничих засобів, тобто відношення вартості валової продукції сільського господарства до вартості основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення.

Фондомісткість – це величина, обернена фондодіддачі, вона показує скільки по вартості основних засобів знаходиться в одиниці вартості випущеної продукції.

В таблиці 2.5 наведено показники забезпеченості досліджуваного господарства основними засобами.

Як видно з даних таблиці 2.5 вартість основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення у СВК «Еристівка» зросла у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 1730 тис. грн. Ріст валової продукції у СВК «Еристівка» за цей період склав 9636,1 тис. грн., але в цьому випадку зіграло свою роль підвищення цін.

Таким чином, показники ефективності використання основних засобів краще розглядати за останні два роки.

Таблиця 2.5

Забезпеченість основними засобами і їх використання в СВК  
«Еристівка»

Показники	Роки		
	2016	2017	2018
Вартість основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення, тис. грн.	8903	8874	10633
Вартість валової продукції сільського господарства, тис. грн.	5508,8	5819,6	9636,1
Площа сільськогосподарських угідь, га	2554,5	2526	2517
Середньорічна кількість працюючих, зайнятих в сільському господарстві, чол.	69	67	72
Фондозабезпеченість, грн./га	3,49	3,51	4,22
Фондовіддача, грн./грн.	0,62	0,66	0,91
Фондомісткість, грн./грн.	1,62	1,52	1,10
Фондоозброєність, грн./чол..	129,03	132,45	147,68

Дані таблиці 2.5 свідчать, що фондозабезпеченість СВК «Еристівка» значно зросла, всього на 0,71 грн./га, фондоозброєність на 15,23 грн./чол., що пояснюється відсутністю у господарства коштів, які б могли бути направлені на відтворення основних засобів. Незначно зріс коефіцієнт фондовіддачі (на 0,25 грн./грн.), але в цілому тенденція спостерігається позитивна.

Отже, СВК «Еристівка» в основному забезпечене основними виробничими засобами, в тому числі фондами сільськогосподарського призначення, проте вони не повністю використовуються. Необхідно більш раціонально використовувати їх. Саме від їх комплексності, кількісного і якісного складу залежать результати господарської діяльності, обсяги та види виробленої продукції, її собівартість, продуктивність праці, доходність і рентабельність.

Для того, щоб дати загальну оцінку ефективності виробництва в господарстві, треба зробити аналіз фінансових результатів виробничо-комерційної діяльності господарства, дані по яких наведені в табл. 2.6



Таблиця 2.6

## Розрахунок показників оцінки майнового стану СВК «Еристівка»

№ п/п	Показники	Роки		
		2016	2017	2018
1	Сума господарських коштів підприємства, тис. грн.	8551	9163	11302
2	Питома вага активної частини основних засобів, %	0,92	0,91	0,91
3	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,33	0,44	0,48
4	Коефіцієнт придатності	0,67	0,56	0,52
5	Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,31	0,07	0,17
6	Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,00	0,07	0,00

З даних таблиці 2.6 видно, що сума господарських коштів СВК «Еристівка» на кінець 2018 року зростає (з 8551 до 11302 тис.грн.) і є позитивним явищем. Питома вага активної частини основних засобів залишилася майже не змінною. Негативним є те явище, що з кожним роком зростає коефіцієнт зносу, у зв'язку з цим зменшується коефіцієнт придатності. Оскільки коефіцієнт оновлення і коефіцієнт придатності залишаються майже на нульовому рівні, то можна зробити висновок, що інвестиційна політика підприємств слабо виражена.

Важливими показниками фінансової стійкості є платоспроможність і ліквідність підприємства. Платоспроможність характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Підприємство вважається платоспроможним, якщо воно має можливість своєчасно сплачувати свої платіжні зобов'язання наявними грошовими коштами.

Аналіз ліквідності і платоспроможності наведено в таблиці 2.7

За даними таблиці 2.7 видно, що на кінець 2018 року величина власних оборотних активів у СВК «Еристівка» збільшилася на 3751 тис. грн. Але є і негативні явища. Дуже низька частка коефіцієнта абсолютної ліквідності, отже, це може призвести до того, що у потрібний час підприємство не зможе негайно погасити свої зобов'язання. Оптимальна величина його повинна складати не нижче 0,2. Аналогічно коефіцієнт маневрування чистих оборотних активів. Коефіцієнт швидкої ліквідності і покриття в аналізованому підприємстві значно зросли.

Таблиця 2.7

## Показники оцінки ліквідності та платоспроможності СВК «Еристівка»

№ п/п	Показники	Роки		
		2016	2017	2018
1	Величина власних оборотних активів, тис. грн.	747	868	4619
2	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,00	-	-
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,44	1,33	2,89
4	Коефіцієнт покриття	1,41	3,21	5,19
5	Коефіцієнт маневрування чистих оборотних активів	0,02	-	-
6	Частка власних оборотних коштів	41,94	117,62	182,35

Далі проаналізуємо показники фінансової стійкості та стабільності, подані в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

## Показники фінансової стійкості та стабільності СВК «Еристівка»

№ п/п	Показники	Роки		
		2016	2017	2018
1	Коефіцієнт незалежності (автономії)	0,54	0,80	0,90
2	Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	0,84	0,24	0,11
3	Коефіцієнт фінансової стабільності	0,79	0,86	0,90
4	Показник фінансового лі вереджу	0,44	0,07	-
5	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,16	0,39	0,45

З позиції довгострокової перспективи фінансова стійкість підприємства характеризується структурою джерел коштів, ступенем залежності від зовнішніх інвесторів і кредиторів.

Показники фінансової незалежності знаходяться на високому рівні, що свідчить про фінансову незалежність підприємств від кредиторів. Коефіцієнт незалежності є більшим, ніж 0,5, що є позитивним, оскільки він визначає частку коштів власників підприємства у загальній сумі коштів, вкладених у його майно, та характеризує його незалежність від позичкових коштів. Значно зріс коефіцієнт фінансової стабільності у СВК «Еристівка» – на 0,04. Однак коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів зменшився. Це свідчить про те, що власних коштів більше, ніж позичкових.

Показники ділової активності дають змогу оцінити наскільки ефективно

підприємство використовує свої кошти. Розглянемо їх детальніше в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

## Показники ділової активності СВК «Еривка»

№ п/п	Показники	Роки		
		2016	2017	2018
1	Коефіцієнт оборотності активів	0,89	1,13	1,24
2	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,43	1,66	1,44
3	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,92	7,96	5,17
4	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	6,20	11,39	14,74
5	Коефіцієнт оборотності матеріально-виробничих запасів	3,17	2,98	4,24
6	Коефіцієнт оборотності основних засобів	0,97	1,12	1,30
7	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	74	46	71
8	Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	59	32	25

Позитивним при аналізі ділової активності є те, що з кожним роком зменшуються тривалість як обороту в днях, так і операційного циклу, що загалом призводить до зменшення тривалості фінансового циклу, що в свою чергу дає змогу скоротити час перетворення товарів в грошову форму і навпаки.

Щоб визначити прибутковим чи збитковим є підприємство, потрібно визначити показники рентабельності, наведені в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

## Показники рентабельності СВК «Еривка»

№ п/п	Показники	Роки		
		2016	2017	2018
1	Коефіцієнт рентабельності (всього капіталу)	0,17	0,45	0,28
2	Коефіцієнт рентабельності продукції	0,35	0,44	0,15
3	Коефіцієнт рентабельності основної діяльності	0,19	0,40	0,23
4	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,28	0,66	0,32
5	Період окупності	4	2	3

Таким чином, підприємство має непогані показники рентабельності. Проте негативним є те, що з кожним роком вони зменшуються. Коефіцієнт рентабельності (всього капіталу) в СВК «Еристівка» в 2018 р. становить 0,23, власного капіталу – 0,32. Період окупності становить 3 роки.

## 2.2 Документування операцій з обліку виробничих запасів

Для обліку виробничих запасів використовується первинна облікова документація, яка відповідає вимогам основних положень з обліку запасів та пристосована для автоматизованої обробки інформації.

Первинна документація грає важливу роль в організації матеріального обліку, яка є його основою. Первинні документи повинні містити в собі обов'язкові реквізити:

- назву документу;
- дату складання;
- назву підприємства від імені якого складається документ;
- зміст господарської операції;
- вимірники в натуральному і грошовому вираженні;
- найменування посад осіб, що відповідають за здійснення операції;
- особові підписи.

На основі вищесказаного для систематизації і повного представлення даної інформації складемо класифікацію первинних документів по обліку виробничих запасів зображену на рисунку 2.1.

Сировина та матеріали, купівельні напівфабрикати, паливо, тара, запасні частини та інші матеріали є одними з найважливіших ресурсів на СВК «Еристівка», тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку,

так і для аналізу та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

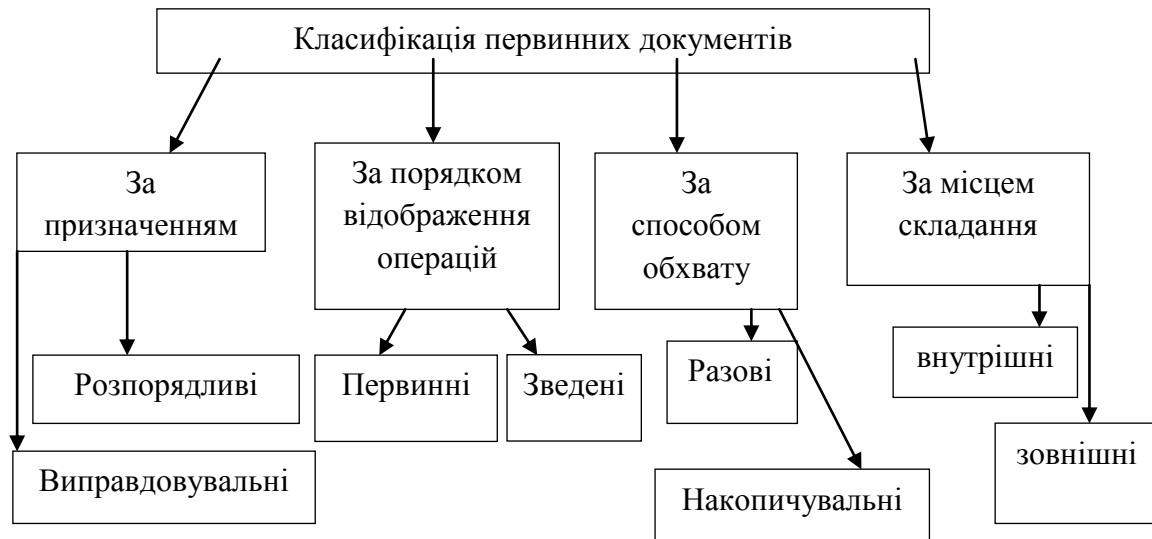


Рис. 2.1 Класифікація первинних документів

Для своєчасного оформлення первинних документів і передачі їх у бухгалтерію підприємства головний бухгалтер СВК «Еристівка» складає графік документообігу, де вказується:

- у який термін;
- ким оформляються і підписуються первинні документи;
- у який термін і в якому порядку вони здаються в бухгалтерію.

Бухгалтерія підприємства на підставі перевірених первинних документів, що надійшли від матеріально відповідальних осіб, складає місячні накопичувальні відомості. Результати накопичувальної відомості вносяться в оборотну відомість.

Облік виробничих запасів по місцях збереження на СВК «Еристівка» ведеться матеріально відповідальними особами в картках складського обліку відповідно до типової форми № М-12 чи в книгах, що містить реквізити, які вказуються в картках складського обліку, окремо по кожному найменуванню.

Первинний облік виробничих запасів на СВК «Еристівка» ведеться з використанням типових форм, затверджених наказом Міністерства

статистики України від 21.06.96 р. № 193 (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11

Первинні документи з обліку виробничих запасів

Форма документа	Назва документа	Призначення документа
1	2	3
М-1	Журнал облік вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів
М-3	Журнал реєстрацій довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні
М-4	Прибутковий ордер	Використовується. на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами при оприбуткуванні запасів, отриманих з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується. при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами поставч, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується. для обліку надходження. запасів і виправлення листа-претензій поставчальнику
М-8,9, 28, 28 а	Лімітно-забірна картка	Використовується. для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів., а також для поточного контролю за дотриманнями встановлених лімітів їх відпуску. Зазнач. Місячний ліміт відпуску певному цеху
М-19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтера, відображає рух запасів на складі за певний період
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів.	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовують для разового відпуску запасів всередині підприємства
М-12	Картка № складського обліку матеріалів	Використовують для обліку виробничих запасів на складі.
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів. на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
М-16	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів

Продовження табл. 2.11

1	2	3
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом у разі виявлення відхилень фактичного залишку, виробничих запасів від встановлених норм

На підставі оформлених у встановленому порядку первинних документів у картки (книгу) вносяться дані про надходження і відпустку матеріалів і виводяться залишки.

На матеріали, що надходили без супровідних документів (неотфактуровані постачання), складають акт приймання. Для оприбуткування матеріалів чи виробів власного виробництва й у випадку внутрішньої передачі заповнюють накладну. Накладною оформляють також здачу на склад відходів виробництва, залишки від ліквідації основних засобів (малоцінних і швидкозношуваних предметів).

Важливим елементом документального оформлення операцій по обліку матеріалів є облік доручень. Доручення на одержання товарно-матеріальних цінностей видаються лише власним працівникам.

Усі видані доручення реєструються бухгалтерією. У дорученні перелічують усі матеріальні цінності, що повинні бути отримані, коли вони не відзначені в документі, номер і дата якого проставлені з лицьового боку доручення. Особа, який видане доручення, зобов'язана не пізніше наступного дня після одержання цінностей надати в бухгалтерію документи про виконання доручення і здачі на склад матеріальних цінностей [52, с. 392].

Основну масу матеріалів на СВК «Еривітка» відпускають для виробничого споживання чи на господарські потреби. Крім цього, можливі випадки реалізації непотрібних матеріалів. Іноді матеріали переміщують зі складу на склад.

По характері документи на видачу зі складів сировини і матеріалів розділяють на разові, накопичувальні і лімітно-нормативні. Видачу матеріалів зі складів на СВК «Еривітка» оформляють за допомогою:

- лімітно-забірних карток,
- вимог,
- накладних,
- забірних листків (карток),
- накопичувальних відомостей.

Важливим напрямом удосконалення організації оперативного й складського обліку запасів є раціоналізація форм документів, документообігу й всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів.

На СВК «Еривка» при відпуску матеріалів у виробництво використовують переважно вимоги.

При великій кількості відпускаємих матеріалів це на нашу думку не зручно, бо у бланку вимоги небагато рядків для записів матеріалів. Тому ми запропонували збільшити розмір бланку до формату А4. Це дозволить зменшити кількість документів, та полегшити документообіг на підприємстві.

### 2.3 Організація аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів та шляхи його удосконалення

Організація аналітичного обліку виробничих запасів є ключовим моментом у створенні швидкого, оперативного, правильного, точного, достовірного, відповідним міжнародним стандартам бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Для відображення запасів як об'єктів бухгалтерського обліку Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. №291 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999р. під



№892/4185, передбачений клас 2 «Запаси». Рахунки цього класу є активними балансовими.

Згідно з діючим планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку наявності і руху виробничих запасів на СВК «Еристівка» використовують такі субрахунки рахунка 20 «Виробничі запаси»:

- 201 «Сировина і матеріали»,
- 202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби»,
- 203 «Паливо»,
- 204 «Тара і тарні матеріали»,
- 205 «Будівельні матеріали»,
- 206 «Матеріали, передані в переробку»,
- 207 «Запасні частини»,
- 209 «Інші матеріали».

У дебет субрахунків рахунка 20, на підставі прибуткових документів (рахунків-фактур, вимог, товарно-транспортних накладних, прибуткових ордерів) записують кількість і вартість матеріалів за обліковими цінами. З кредиту цих субрахунків на основі видаткових документів списують кількість і вартість відпущених матеріалів за обліковими цінами.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» кореспондує з рахунками, які представленні в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

## Кореспонденція рахунка 20 «Виробничі запаси» на СВК «Еристівка»

По дебету з кредитом рахунків	По кредиту з дебетом рахунків
1	2
20 «Виробничі запаси»	15 «Капітальні інвестиції»
23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
26 «Готова продукція»	24 «Брак у виробництві»
28 «Товари»	39 «Витрати майбутніх періодів»
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	42 «Додатковий капітал»
41 «Пайовий капітал»	91 «Загальновиробничі витрати»
42 «Додатковий капітал»	92 «Адміністративні витрати»

Продовження табл. 2.12

1	2
46 «Неоплачений капітал»	93 «Витрати на збут»
48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	99 «Надзвичайні витрати»
64 «Розрахунки за податками і платежами»	
68 «Розрахунки по іншим операціям»	
71 «Інший операційний дохід»	
73 «Інші фінансові доходи»	
74 «Інші доходи»	

Важливість максимально об'єктивного обліку виробничих запасів важко переоцінити, адже у господарській практиці вони займають значну частку активів суб'єкта економіки і сильно впливають на формування доходів і витрат, а отже і фінансового результату. А через те, що сучасна економіка характеризується значною мінливістю і варіативністю, то методологія обліку виробничих запасів повинна теж постійно вдосконалюватись для підвищення конкурентоздатності підприємства. Тому розвиток бухгалтерського обліку даних активів має здійснюватись такими основними напрямками:

– тісна інтеграція обліку з логістикою. ABC і XYZ аналіз асортименту товарів, запасів що його використовує логістика, при його перенесенні на облік виробничих запасів дасть змогу зменшити можливості для маніпуляцій і розкрадань (для дорогих запасів) і зменшити трудоємність обліку (для відносно дешевих активів).

– активне використання методів управлінського обліку в процесі надходження і вибуття виробничих запасів. Тут увага має фокусуватись на бюджетуванні витрачання і придбання запасів в залежності від специфіки операційної діяльності підприємства.

Сучасне виробництво динамічне і характеризується частою змінюваністю об'єктів продукції, впровадженням високоефективних і маловідходних технологічних процесів. Отже, розвиток науково-технічного прогресу повинен супроводжуватися підвищенням якості поточного

планування виробництва – організаційною стороною, що забезпечує суворий фактичний облік матеріальних ресурсів на промислових підприємствах, прогнозуванням потреби в тих чи інших видах сировини і матеріалів. Не вирішення даних питань може призвести до:

- завищення норм витрат матеріальних ресурсів;
- незадовільна система оцінок роботи баз постачання, що не спонукає їх забезпечувати потреби підприємств-споживачів матеріальними ресурсами в специфікованому вигляді;
- відсутність можливості підприємств оперативно уточнювати структуру матеріальних ресурсів при внесенні конструктивних змін до виробничої програми [15, с. 270].

Для СВК «Еривітка» найбільш актуальною є саме остання проблема, бо через неповну комп'ютеризацію обліку управління закупівель не має повної інформації про фактичні залишки виробничих запасів в коморах цехів основного та допоміжного виробництва. Що призводить до росту залишків виробничих запасів.

Також на підприємстві існує проблема наявності запасів, які з певних причин не використовуються в виробництві (наприклад, зміна технологічного процесу) і вони знаходяться на балансі підприємства не один рік без руху, вони є неліквідними.

Дані для даної класифікації можна отримати з карток складського обліку запасів, які ведуться по кожній позиції запасів, у кожній коморі підприємства.

Для вирішення цього питання ми пропонуємо хоча б раз на рік під час інвентаризації проводити виявлення таких активів. Для цього ми пропонуємо наступну класифікацію (таблиця 2.13).

Дані для даної класифікації можна отримати з карток складського обліку запасів, які ведуться по кожній позиції запасів, у кожній комірчині підприємства.

Для зручності ведення аналітичного обліку виробничих запасів

доцільно відкрити субрахунок на який будуть зараховуватися запаси, які пробули без руху більше року.

Таблиця 2.13

Класифікація запасів СВК «Еристівка» виходячи з періодичності їх використання

Критерій оцінки	Види запасів
Періодичність використання	Щомісяця
	раз на рік
	не використовується більше року

Ми пропонуємо відкрити такі субрахунки у розрізі рахунків аналітичного обліку рахунку 20:

- сировина і матеріали що не використовуються більше року;
- купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, що не використовуються більше року;
- запасні частини що не використовуються більше року;
- інші матеріали що не використовуються більше року.

Вище запропоноване уточнює таблиця 2.14.

Таблиця 2.14

Аналітичний облік виробничих запасів з урахуванням періодичності використання.

Назва аналітичного рахунку	Шифр	Назва аналітичного рахунку з урахуванням періодичності використання	Шифр
«Сировина і матеріали»	201	«Сировина і матеріали що не використовуються більше року»	201/1
«Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби»	202	«Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби що не використовуються більше року»	202/1
«Запасні частини»	207	«Запасні частини що не використовуються більше року»	207/1
«Інші матеріали»	209	«Інші матеріали що не використовуються більше року»	209/1

Виходячи з приведеної класифікації на підприємстві можуть бути використана наступна кореспонденція рахунків з наведених операцій (таблиця 2.15).

Таблиця 2.15

Відображення в обліку операцій з запасами, що не використовувалися більше року

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума,грн.
1	2	3	4	5
1	Зміна аналітичного рахунку матеріалів виходячи з періодичності його використання	201	201/1	1000,00
2	Списані зі складу виробничі запаси, які відносяться до виробничих накладних витрат, на організацію виробництва і управління цехами	91	201/1	280,00
3	Списані зі складу виробничі запаси, використання яких пов'язано зі збутом (реалізацією, продажом) продукції, товарів, робіт або послуг.	93	207/1	150,00
4	Передано покупцеві запаси, що не використовуються на підприємстві	36	202/1	3000,00

Отже, для прийняття управлінських рішень, стосовно використання виробничих запасів на нашу думку буде доцільним введення наданої класифікації та субрахунку. Це дозволить вести моніторинг руху виробничих запасів та приймати більш точні оперативні рішення стосовно їх використання.

Підставою для здійснення бухгалтерських записів по рахунку 20 (у розрізі відповідних субрахунків) є первинні документи [55, с. 270].

Згідно з економічною класифікацією матеріалів будується система рахунків, де формуються найважливіші синтетичні характеристики наявності, руху і використання матеріалів до їхнього споживання в процесі виробництва.

Запаси є значною частиною активів підприємства, які являють собою економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, які використовуються у господарській діяльності з метою отримання прибутку

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [43].

Для відображення запасів як об'єктів бухгалтерського обліку Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. №291 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999р. під №892/4185, передбачений клас 2 «Запаси». Рахунки цього класу є активними балансовими.

Рахунки класу 2 «Запаси» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських нестатків, а також засобів праці, що підприємство включає до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів [7, с. 264].

У бухгалтерському обліку оцінка запасів можлива за різною вартістю, виходячи з цього оцінка запасів на підприємстві, враховуючи вимоги П(С)БО 9 «Запаси», здійснюється на трьох етапах їх руху:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату складання балансу.

Щоб зарахувати виробничий запас на баланс підприємства треба визначити його первісну вартість. Згідно П(С)БО 9 первісна вартість запасів залежить від способу їхнього одержання.

В таблиці 2.16 відбитий склад первісної вартості запасів, що зараховуються на баланс СВК «Еристівка» у залежності від способу одержання (згідно П(С)БО 9).

У тих випадках, коли балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Різниця між балансовою вартістю і справедливою

вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Таблиця 2.16

## Склад первісної вартості запасів у залежності від способу одержання

№ п/п	Спосіб одержання	Склад первісної вартості
1	2	3
1	Придбання за плату	Первісна вартість дорівнює собівартості, що складає з наступних фактичних витрат: <ul style="list-style-type: none"> <li>- суми, що сплачуються відповідно за договором постачальнику (продавцю), за винятком непрямих податків;</li> <li>- суми, ввізного мита;</li> <li>- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;</li> <li>- транспортно-заготівельні витрати;</li> <li>- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням</li> </ul>
2	Одержання в результаті обміну на подібний актив	Первісна вартість отриманих запасів дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.
3	Одержання в результаті обміну на неподібний актив	Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.
4	Внесення до статутного фонду	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість.
5	Безкоштовне одержання	Первісна вартість дорівнює їхньої справедливої вартості.
6	Виготовлення власними силами	Первісна вартість дорівнює собівартості виробництва, <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямих матеріальних витрат;</li> <li>- прямих витрат на оплату праці;</li> <li>- інших прямих витрат;</li> <li>- перемінних загальновиробничих витрат;</li> <li>- постійних розподілених загальновиробничих витрат.</li> </ul>

Разом з тим, згідно П(С)БО 9, не включаються в первинну вартість запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені:

- наднормативні збитки і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками;

– витрати на збут;  
 – загальногосподарські й інші витрати, що безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведення їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Таблиця 2.17 уточнює формування первісної вартості виробничих запасів у бухгалтерському обліку на СВК «Еристівка».

По дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» та його субрахунків відображають надходження відповідних запасів на СВК «Еристівка» та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту — витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки.

Переважну більшість виробничих запасів СВК «Еристівка» придбають у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод).

Таблиця 2.17

Формування первісної вартості виробничих запасів на СВК  
 «Еристівка»

№ п/п	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1. Суми, фактично сплачені, згідно договору, постачальнику (продавцю)				
1.1	Перерахований аванс постачальнику за сировину	371	311	1000
1.2	Відображена сума податкового кредиту за ПДВ	641	311	200
1.3	Відображена сума податкового розрахунку за ПДВ	371	644	200
1.4	Оприбуткована сировина, отримана від постачальника	201	631	1000
1.5	Списана сума податкового розрахунку по податковому кредиту за ПДВ	644	631	200
1.6	Списаний аванс за рахунок розрахунків з постачальниками	631	371	1200
2. Суми, сплачені за інформаційні, посередникові та інші аналогічні послуги, пов'язані з пошуком і придбанням сировини				
2.1	Перерахована сума за інформаційні послуги, пов'язані з пошуком сировини	377	311	100



## Продовження табл. 2.17

1	2	3	4	5
2.2	Відображена сума податкового кредиту за ПДВ	641	311	20
2.3	Відображена сума податкового розрахунку за ПДВ	377	644	20
2.4	Включена в первісну вартість сировини вартість інформаційних послуг	201	377	100
2.5	Списана сума податкового кредиту	644	377	20
3. Суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству. Це можуть бути суми акцизного збору, виділені у документах постачальників, суми ПДВ, сплачені постачальнику — платнику ПДВ, в тому випадку, коли покупець не являється платником ПДВ або ж здійснює як облагаємі, так і необлагаємі ПДВ операції.				
3.1	Відновлена сума податкового кредиту і включена в собівартість сировини (у випадку здійснення як облагаємих, так і необлагаємих ПДВ операції)	641	631	30
		201	631	30
4. Витрати на заготівку, вантажно-розвантажувальних робіт, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування транспортування вантажів.				
4.1	Перерахована сума за транспортні послуги по доставці сировини	377	311	500
4.2	Відображена сума податкового кредиту	641	311	100
4.3	Відображена сума податкового розрахунку за ПДВ	377	644	100
4.4	Включена в первісну вартість сировини вартість транспортних послуг	201	377	500
4.5	Списана сума податкового розрахунку по податковому кредиту за ПДВ	644	377	100
5.	Інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням. До таких витрат відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доработку і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.			
5.1	Нараховані витрати за відрядження, пов'язані з доставкою сировини	201	372	800

На відвантажені (відпущені) матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник

ПДВ, на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг).

Матеріальні цінності, прийняті підприємством на відповідальне збереження, переробку (давальницька сировина), комісію, враховують на рахунках класу 0 «Забалансові рахунки» [21].

По дебету цих рахунків відбивається надходження, наявність і рух запасів, їх дооцінка.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» можна виділити декілька основних причин, з яких відбувається списання виробничих запасів з балансу:

- відпуск у виробництво;
- реалізація на сторону;
- списання у зв'язку із псуванням, розкраданням;
- списання внаслідок надзвичайних подій;

При відпустці запасів у виробництво, їхньому продажу чи іншим вибутті оцінка їх може здійснюватися по таких методах (згідно П(С)БО 9):

- ідентифікована собівартість відповідної оцінки запасів;
- середньозважена собівартість;
- собівартість перших за часом надходження запасів (FIFO);
- нормативних витрат.

На СВК «Еристівка» використовують метод FIFO, тому розглянемо його докладніше.

Оцінка запасів по методу FIFO базується на умові, що запаси використовуються і відповідно враховуються у витраті в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, що вибувають першими, оцінюються по вартості перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається по собівартості останніх за часом надходження запасів. За даними таблиці 2.18, яка уточнює застосування даного методу.

Даний метод найбільш зручний на СВК «Еристівка», бо бухгалтерський облік комп'ютеризований. У протилежному випадку, особливо

при щоденному надходженні і відпустці у виробництво великої кількості матеріалів він досить трудомісткий і вимагає підвищеної уваги при вибірці запасів, що надійшли, у розрізі кожної партії в порядку черговості.

Таблиця 2.18

Визначення вартості запасів, витрачених на виробництво за методом  
FIFO

Дата	Придбано гербеціт			Витрачено гербеціт			Залишок на кінець періоду		
	Кількість одиниць	Ціна одиниці	Загальна сума	Кількість одиниць	Ціна одиниці	Загальна сума	Кількість одиниць	Ціна одиниці	Загальна сума
Залишок на 01.01.2019р.							100	3	300
03.01.2019р.	60	8	480				100	3	300
							60	8	480
06.01.2019р.				50	3	150	50	3	150
							60	8	480
12.01.2019р.	200	9	1800				50	3	150
							60	8	480
							200	9	1800
18.01.2019р.				50	3	150			
				60	8	480			
				110	9	990	90	9	810
20.01.2019р.	100	10	1000				90	9	810
							100	10	1000
25.01.2019р.				80	9	720	10	9	90
							100	10	1000
Вартість переданих запасів за купівельними цінами						2490			
Вартість залишку									1090

Враховуючі, що крім цього, у сьогоденних умовах господарювання документи в бухгалтерію протягом місяця можуть надходити не регулярно, даний метод також буде важко застосовувати при щоденному визначенні собівартості списаних запасів.

В процесі господарської діяльності виникає ситуація, коли зникає потреба в певних видах матеріальних запасів. В таких випадках СВК «Еристівка» реалізує такі запаси.

Отже, кожне підприємство повинне визначити, який метод списування виробничих запасів воно буде застосовувати.

Під час проведення інвентаризації на підприємстві може бути виявлена нестача виробничих запасів. У випадку, коли винна особа не встановлена і сума нестачі не перевищує суми нормативних витрат, то ця сума списується на витрати підприємства даного періоду.

Розглянемо відображення в обліку СВК «Еристівка» типових операцій з руху виробничих запасів, що були описані раніше (таблиця 2.19).

Таблиця 2.19

## Відображення в обліку СВК «Еристівка» руху запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Передані (відпущені) зі складу виробничі запаси, призначені для капітального будівництва.	151	20	1575,00
3	Передані (відпущені) зі складу виробничі запаси, призначені для виготовлення інших необоротних матеріальних активів власними силами.	153	20	180,00
4	Передані (відпущені) зі складу виробничі запаси, призначені для виконання робіт по виправленню браку	24	20	545,00
5	Передані зі складу виробничі запаси: пов'язані з освоєнням нових виробництв	39	20	12500,00
6	Передані (відпущені) зі складу виробничі запаси, які відносяться до виробничих накладних витрат, на організацію виробництва і управління цехами,	91	20	4580,00
7	Передані (відпущені) зі складу виробничі запаси, які відносяться до загальновиробничих витрат, пов'язаних з управлінням і обслуговуванням підприємства.	92	20	2780,00
8	Передані (відпущені) зі складу виробничі запаси, використання яких пов'язано зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт або послуг.	93	20	750,00
10	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів (включена до витрат поточного періоду сума уцінки виробничих запасів).	946	20	3847,00
11	Списані на витрати поточного періоду суми нестачі або збитка від псування виробничих запасів, якщо в момент виявлення нестачі або збитка винну особу не встановлено.	947	20	345,00
12	Отримані матеріали від постачальника	201	631	1000,00
13	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	200,00
14	Нарахована заборгованість за доставку матеріалів	201	685	300,00
15	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	685	60,00
16	Оплачені матеріали отримані від постачальника	631	311	1200,00
17	Сплачено заборгованість за доставку матеріалів	685	311	360,00

## Продовження табл. 2.19

1	2	3	4	5
18	Видані матеріали в виробництво	23	201	800,00
19	Повернуто постачальнику покупні напівфабрикати	377	202	500,00
20	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	377	641	10,00
21	Отримана оплата вартості повернутих постачальнику покупних напівфабрикатів	311	377	510,00

Виявлені при інвентаризації нестачі запасів в межах встановлених норм природного убутку, а також наднормативні нестачі визнаються витратами звітнього періоду з відображенням їх фактичної собівартості (з урахуванням транспортно-заготівельних витрат) за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

При цьому списання з балансу відповідних запасів відображається за кредитом відповідних рахунків класу 2 «Запаси».

Так, після вирішення питання про винуватців згідно із здійсненими розрахунками на СВК «Еристівка» проводяться такі записи, які показані в таблиці 2.20:

Таблиця 2.20

## Облік нестачі виробничих запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	947	20	2368
2	Списано нестачу на фінансовий результат	791	947	2368
3	Відображено в за балансовому обліку невідшкодовані нестачі	072	-	2368
4	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди $(2368 * 1,3 + 473,7) * 2$	375	716	7105
5	Списано із за балансового обліку суму нестачі	-	072	2368
6	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375	7105
7	Відображено суму, що підлягає перерахуванню до бюджету	716	641	4737
8	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий результат	716	791	2368
9	Зазначена сума перерахована до бюджету	641	311	4737

Але на підприємстві мають місце випадки, коли під час інвентаризації виявлено надлишок виробничих запасів. В обліку ці випадки на СВК «Еристівка» відображаються наступним чином (табл. 2.21):

Таблиця 2.21

Відображення в обліку підприємства надлишків запасів, виявлених при інвентаризації

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	На вартість виявлених надлишків запасів	20	719	2000
2	Списано вартість на фінансовий результат	719	791	2000

На підставі проведеного дослідження сформована схема обробки інформації про наявність та рух виробничих запасів на підприємстві (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Система організації обліку операцій з виробничими запасами на СВК «Еристівка»

Облік запасів на підприємстві включає три складові: складський облік руху виробничих запасів, бухгалтерський облік надходження виробничих запасів та бухгалтерський облік їх витрат. Однією з передумов раціональної організації обліку виробничих запасів є раціональна організація такої важливої складової обслуговуючого виробництва, як складське господарство.

На підставі аналізу нормативних документів, стосовно організації обліку запасів підприємства, визначені структурні елементи облікової політики, що є необхідними для повноти відображення в обліку виробничих запасів (рис. 2.3).

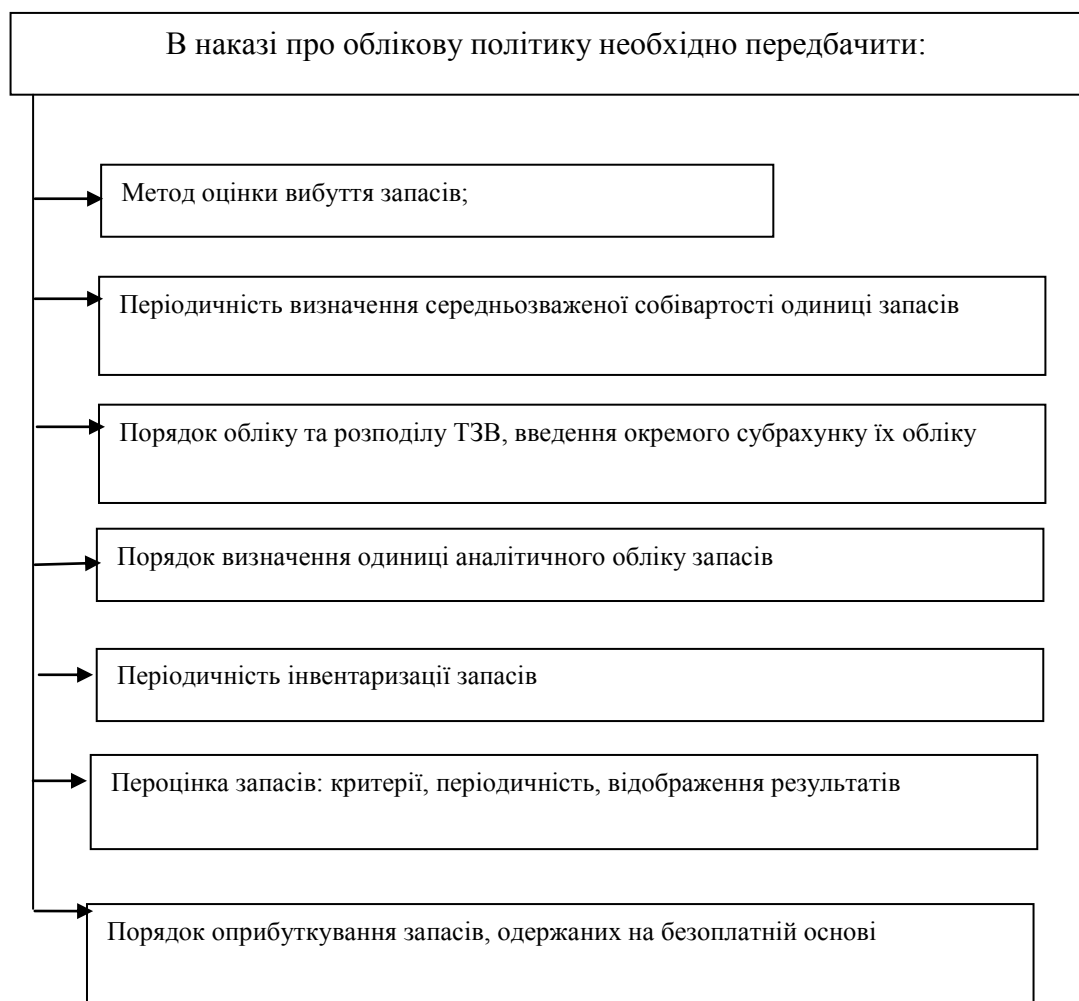


Рис. 2.3 Рекомендована структура елементів облікової політики щодо відображення в обліку виробничих запасів

У діючому наказі підприємства про облікову політику, в частині обліку виробничих запасів, розкрито основні положення двох структурних елементів – методів оцінки вибуття запасів та порядку визначення одиниці аналітичного обліку запасів.

У зв'язку з чим, нами дані пропозиції по вдосконаленню облікової політики підприємства, в частині обліку виробничих запасів, на підставі розкриття основних положень обліку наступних елементів: періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, періодичність проведення інвентаризації, порядок проведення та відображення в обліку переоцінки запасів та порядок оприбуткування запасів, одержаних на безоплатній основі.

Наступним напрямом оптимізації обліку виробничих запасів є деталізація окремих субрахунків з урахуванням галузевих особливостей та специфіки виробництва.

Деталізація окремих субрахунків стосовно обліку виробничих запасів дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання у процесі виробництва. Рекомендації щодо використання додаткових субрахунків з обліку виробничих запасів наведено в табл. 2.22.

Таблиця 2.22

Структура синтетичного рахунку «Виробничі запаси» для агропромислового підприємства

За чинною методикою	Рекомендований варіант		
1	2		
Сировина і	Сировина 2011		
		Основні 2012/1	
		Допоміжні матеріали 2012/2	Виробничого призначення 2012/21



матеріали 201	Матеріали 2012		Невиробничого призначення 2012/22
		Зворотні відходи 2012/3	Зворотні відходи для реалізації 2012/31

## Продовження табл. 2.22

1	2		
			Зворотні відходи для власного виробництва 2012/32
Купівельні напівфабрикати 202	Купівельні напівфабрикати 202	Купівельні напівфабрикати 2021	
		Напівфабрикати власного виробництва 2022	
Паливо 203	Паливо 203	На технологічні цілі 2031	
		На енергетичні 2032	
		На господарські потреби 2033	
Тара і тарні матеріали 204	Тара і тарні матеріали 204	Одноразового використання 2041	
		Багаторазового призначення 2042	
Будівельні матеріали 205	Будівельні матеріали 205		
Запасні частини 207д	Запасні частини 207		
Матеріали с/г призначення 208	Матеріали с/г призначення 208		
Інші матеріали 209	Інші матеріали 209		

Таким чином, організація обліку і контролю виробничих запасів є комплексною системою способів збирання, класифікації, групування та обробки облікової інформації для цілей управління.

Вона передбачає: створення раціональних умов належного зберігання і обліку виробничих запасів; правильний розподіл функцій та узгодженість обліку між бухгалтерією та виробничими підрозділами підприємства для забезпечення ефективності облікових процедур.

### 3 АНАЛІЗ СТАНУ СКЛАДСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ НА СВК «ЕРИСТІВКА»

#### 3.1 Аналіз забезпеченості виробничими запасами

Як би не була важлива розумна, раціональна організація обліку й контролю виробничих запасів, все-таки, одним з найважливіших завдань обліку є своєчасне забезпечення керівництва й інших користувачів всією необхідною інформацією для прийняття правильного управлінського рішення. Але сама по собі облікова інформація не завжди може дозволити зрозуміти сутність, характер того або іншого процесу. І тільки відповідна обробка інформації, її детальний аналіз дозволяють вникнути в суть проблеми, зрозуміти її причини та намітити шляхи поліпшення сформованої ситуації. При цьому, аналіз виробничих запасів не є виключенням, оскільки дозволяє поліпшити їх стан, динаміку й, нарешті, ефективність використання в процесі виробництва, що являється істотним фактором зниження собівартості й поліпшення кінцевого результату [2, с. 37].

Матеріальні запаси є важливим елементом як оборотних активів у цілому, так і запасів зокрема, тому їх аналіз неможливий без попереднього аналізу запасів у сукупності.

Як відомо, на підприємстві дуже важливо підтримувати оптимальне співвідношення власних і позикових оборотних коштів, тому що від цього прямо залежить його фінансова стабільність і незалежність. Саме тому, тип фінансової стійкості підприємства можна визначити залежно від того, за рахунок яких джерел сформовані його матеріальні оборотні засоби, тобто запаси: виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція й товари у сукупності.

Джерелами формування запасів можуть бути:

- власний оборотний капітал, як різниця між власним капіталом і необоротними активами підприємства;
- функціонуючий капітал, як сума власного оборотного капіталу та довгострокових позикових коштів;
- загальна величина джерел, як сума функціонуючого капіталу та короткострокових кредитів [10, с. 76].

Якщо для формування запасів підприємству досить власного оборотного капіталу (тобто їх різниця більше або дорівнює нулю), то це говорить про абсолютну стійкість підприємства; якщо досить функціонуючого капіталу - на підприємстві нормальна стійкість; якщо для формування запасів необхідне залучення ще й короткострокових кредитів, то це говорить про нестійкий стан підприємства; нарешті, якщо формування запасів неможливо без кредиторської заборгованості перед постачальниками, працівниками, бюджетом, то це свідчить про кризовий фінансовий стан підприємства.

Виходячи з цього, на підставі даних балансу, необхідно визначити тип фінансового стану СВК «Еривітка» за кожний аналізований рік, шляхом з'ясування, за рахунок яких фінансових ресурсів підприємство формує свої матеріальні запаси (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка забезпеченості запасів підприємства джерелами  
фінансування, тис.грн.

Показники	Аналізовані роки			Темп росту, у %
	2016р.	2017р.	2018р.	
1	2	3	4	5
1. Загальна величина запасів	8488,3	8392,2	12260,3	144,4
2. Величина власного капіталу	25603,7	23598,8	24515,4	95,7
3. Величина необоротних активів	19488,7	17283,8	16592,9	85,1
4. Довгострокові зобов'язання	44,0	-	50,5	114,8
5. Короткострокові кредити банків	566,4	1346,0	1172,0	206,9
6. Джерела формування запасів				

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5
6.1 Власний оборотний капітал (п.2- п.3)	6115,0	6315,0	7922,5	129,6
6.2 Функціонуючий капітал (п.6.1 + п.4)	6159,0	6315,0	7973,0	129,5
6.3 Загальна величина джерел (п.6.2 + п.5)	6725,4	766,0	9145,0	136,0
7. Надлишок (+) або нестача (-) джерел:	-2373,3	-2077,2	-4337,8	182,8
7.1 Власного оборотного капіталу (п.6.1 -1)				
7.2 Функціонуючого оборотного (п.6.2 - п.1)	-2329,3	-2077,2	-4287,3	184,1
7.3 Загальної величини джерел (п.6.3 – п.1)	-1762,9	-731,2	-3115,3	176,7
8. Доля нестачі джерел в величині запасів (п.7.3/п.1)	0,208	0,08	0,254	122,1

На підставі даних таблиці 3.1, можна зробити висновок, що оскільки для формування запасів на СВК «Еривітка» не вистачає загальної величини джерел, підприємство перебуває в кризовому стані. В 2017 році для формування запасів нестача нормальних джерел покриття скоротилася до 731,2 тис.грн., але вже в 2018 році нестача нормальних джерел збільшилися до 3115,3 тис.грн., а це вказує на те, що істотна частина запасів підприємства (25,4%) на кінець 2018 року була сформована за рахунок поточної кредиторської заборгованості.

Дійсно, за даними балансу СВК «Еривітка», на кінець 2018 року на підприємстві була значна заборгованість перед постачальниками (2189,9 тис. грн.), за рахунок якої, і була сформована значна частина матеріальних запасів і товарів, та заборгованість по отриманих авансах (1420,3 тис. грн.) від покупців, яким на кінець звітного року ще не була відвантажена (тобто реалізована) виробнича готова продукція.

Отже, кризовий стан підприємства багато в чому обумовлено недостатнім рівнем його ділової активності.

Як правило, зниження ділової активності супроводжується вповільненням процесу реалізації, приросту залишків запасів на кінець звітного періоду, що в остаточному підсумку позначається на зниженні коефіцієнта оборотності запасів. Дуже часто передумовою цього є ситуація, коли на підприємстві виникають труднощі з реалізацією продукції і її обсяг реалізації нижче обсягу виробництва.

Оборотність виробничих запасів підприємства визначає їх систематичне перетворення у готову продукцію, реалізацію і придбання нових виробничих запасів, необхідних для продовження процесу виробництва. Чим швидше обертаються оборотні ресурси, тим менше їх потрібно в запасі для забезпечення того ж самого обсягу випуску.

Перевірити таке судження допоможе розрахунок, заснований на даних Балансу та Звіту про фінансові результати і наведений в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

## Динаміка оборотності запасів, тис.грн.

Показники	Аналізовані роки			Відхилення, %
	2016р.	2017р.	2018р.	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг)	9504,7	12379,1	13261,4	146,9
Залишок запасів на початок року	7950,1	8488,3	8392,2	105,6
Залишок запасів на кінець року	8488,3	8392,2	12260,3	144,4
Коефіцієнт оборотності запасів (п. 1/((п.2 - п.3)/2))	1,16	1,47	1,28	110,3

Як показав розрахунок, самою низкою оборотність запасів була у 2016 році у зв'язку з тим, що собівартість реалізації була невелика. В 2017 році, оборотність запасів значно зросла в порівнянні з 2016 роком (на 0,31 оборотів), що можна пояснити істотним приростом собівартості реалізації й зниженням залишку запасів на кінець року, чого не спостерігалось ні на кінець 2016 року, ні на кінець 2018 року.

В 2018 році оборотність запасів помітно знизилася (на 0,19 оборотів), що викликано істотним збільшенням (на 3868,1 тис.грн.) залишку запасів на кінець року, тоді як собівартість реалізації збільшилася, але в набагато меншому ступені (на 882,9 тис.грн.).

Це підтверджує, що між оборотністю запасів і зміною їхнього залишку, як правило, існує зворотний зв'язок (за винятком тих випадків, коли збільшення залишків пов'язане з розширенням діяльності).

Крім того, саме у 2016 і 2018 роках, судячи по даних таблиці 3.1, обсяги реалізації продукції були нижче обсягів виробництва, що й стало однією з причин приросту залишку запасів на кінець року.

Також, судячи з даних балансу, в 2018 році відбувся істотний приріст залишків товарів, що, пов'язане зі значно більшим їхнім надходженням у порівнянні з реалізацією.

Таким чином, дані таблиці 3.2 ще раз підтверджують справедливність зроблених висновків по аналізованому підприємству.

Приріст запасів через зниження їх оборотності небажаний тому, що це відволікає з обороту ліквідні кошти, призводить до знецінювання запасів і збільшенню витрат по їх зберіганню, що в підсумку призводить до додаткових витрат підприємства.

Усе вище сказане дає підставу говорити про те, що для подолання кризового стану СВК «Еривітка» необхідно підвищити ділову активність, тобто, зокрема, збільшити обсяги реалізації, що, в свою чергу, збільшить оборотність запасів, дозволить одержувати за звітний період більше прибутку та знизити витрати, пов'язані зі зберіганням запасів, які довго не реалізуються та не використовуються.

Тепер, маючи уяву про джерела формування й оборотність запасів підприємства в цілому, можна перейти до вивчення стану та динаміки виробничих запасів як їх складовій частини.

Для підвищення ефективності використання виробничих запасів на підприємстві потрібно аналізувати тенденції зміни складу виробничих запасів, виконання плану за їх рівнем, розраховувати вплив факторів на їх приріст, визначити показники, що характеризують ефективність використання цього виду ресурсів, собівартість товарної продукції, результативність і раціональність діяльності.

Почати аналіз матеріальних запасів треба, насамперед, з дослідження динаміки залишків запасів на кінець періоду та розрахунку питомої ваги запасів у загальному обсязі оборотних активів. Всі дані для цього

представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз матеріальних запасів у складі оборотних активів підприємства,  
тис.грн.

Показники	Роки			2018 р. в % к 2016 р.
	2016р.	2017р.	2018р.	
1. Загальна вартість оборотних активів підприємства на кінець року	30533,5	23640,0	45577,3	149,3
2. Матеріальні запаси на кінець року	8488,3	8392,2	12260,3	144,4
3. Питома вага матеріальних запасів в оборотних активах (п.2 / п.3)*100, %	27,8	35,5	26,9	96,8

З наведених у таблиці 3.3 даних можна зробити висновок, що за аналізований період спостерігається постійний приріст матеріальних запасів, тоді як залишок запасів у цілому коливається, приймаючи найменше значення у 2018 році.

Внаслідок цього, питома вага матеріальних запасів у 2018 році була найбільшою (35,5%). Але, тому, що в цілому, за аналізований період приріст матеріальних запасів (44,4%) нижче приросте запасів в цілому (49,3%), то питома вага матеріальних запасів в структурі всіх оборотних активів знизилася з 27,8 до 26,9%.

Постійний абсолютний приріст матеріальних запасів вказує на те, що на СВК «Еристівка» протягом 2016-2018 р.р. надходження запасів перевищує їх споживання, тобто реальну потребу в них, що призводить до виникнення зайвих запасів, незатребуваних в господарській діяльності, зниженню їх оборотності й, нарешті, вилученню з обороту ліквідних коштів, з наступним вкладенням у найменш ліквідні, тобто запаси, що негативно позначається на платоспроможності підприємства.

Тепер, коли динаміка матеріальних запасів досліджена, необхідно вивчити особливості їх структури й те, як вона змінилася протягом 2016-2018 р.р.

Дані про залишки матеріальних запасів на кінець року в за видами, відповідно до класифікації, передбаченої П(С)БО 9 «Запаси» і насамперед Планом рахунків, представлені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

## Структура матеріальних запасів та її динаміка

Види матеріальних запасів	Аналізовані роки						Відхилення (+,-)	
	2016р.		2017р.		2018р.		Сума, грн.	Пит.вага, %
	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %		
Насіння	2011,7	23,7	2400,2	28,6	6571,5	53,6	4559,8	29,9
Добрива та засоби захисту рослин	4201,7	49,5	4582,1	54,6	4082,7	33,3	-119,0	-16,2
Паливо	93,4	1,1	42,0	0,5	61,3	0,5	-32,1	-0,6
Тара і тарні матеріали	67,9	0,8	50,4	0,6	73,6	0,6	5,7	-0,2
Будівельні матеріали	280,1	3,3	117,5	1,4	147,1	1,2	-133,0	-2,1
Матеріали, які передані в переробку	348,0	4,1	75,5	0,9	24,5	0,2	-323,5	-3,9
Запасні частини	696,0	8,2	453,2	5,4	441,4	3,6	-254,6	-4,6
Інші матеріали	161,3	1,9	151,1	1,8	196,2	1,6	34,9	-0,3
Малоцінні та швидкозношувані предмети	628,1	7,4	520,3	6,2	662., 1	5,4	34,0	-2,0
Всього залишок запасів, тис.грн.	8488,2	100	8392,3	100	12260,4	100	3772,2	-

Як видно з таблиці 3.4, у структурі матеріальних запасів СВК «Еристівка» найбільшу питому вагу займають насіння, добрива та засоби захисту рослин, доля яких у сукупності зростає, у той час, як частка всіх інших запасів знижується, що обумовлено, з одного боку, взагалі зниженням їх вартості (паливо, будівельні матеріали, матеріали передані в переробку, запчастини) в вартості запасів, а з іншого боку, зниженням їх питомої ваги, через приріст матеріальних запасів у цілому на 39,8%. Що ж стосується насіння та добрив, то їх домінуюче положення в структурі запасів говорить, насамперед, про їх особливу значимість у виробництві та іншій діяльності



підприємства.

При цьому слід зазначити, що за аналізований період вартість насіння зросла на 215,9%, а вартість добрива, навпаки, зменшилася в порівнянні з 2016 роком на 6%, так що в підсумку, на кінець 2018 р. вартість насіння і, отже, її частина значно перевищили відповідні показники добрив та засобів захисту рослин. Але цей факт зовсім не означає, що насіння стало більш значимим запасом на підприємстві, оскільки причиною того стало перевищення надходжень над споживанням насіння через зниження потреби в них. Більш наочно динаміку зміни структури матеріальних запасів представлено на рисунку 3.1.

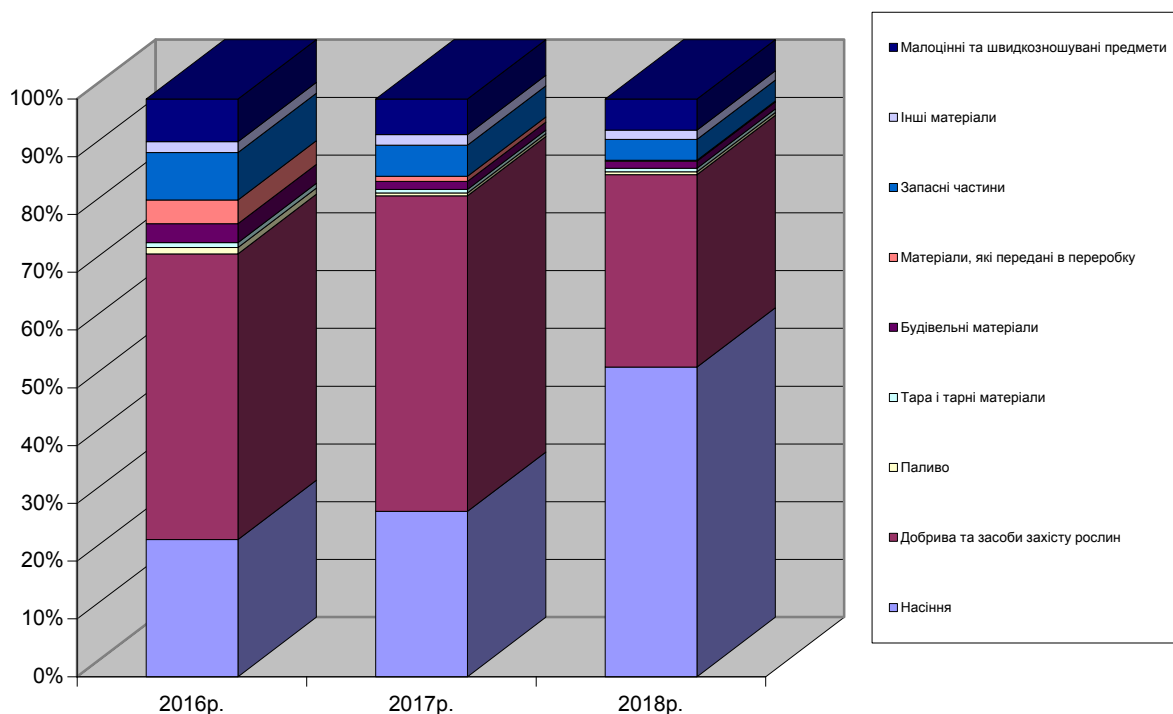


Рис. 3.1 Динаміка зміни структури матеріальних запасів

Завершуючи аналіз матеріальних запасів у розрізі їх структури, тобто класифікаційних груп, слід зазначити, що на жаль, на СВК «Еристівка» не розробляються норми запасу, тому неможливо провести аналіз відповідності залишків запасів їхньому нормативу запасу й зробити обґрунтований висновок із приводу наявності їх у надлишку або недостатчі.

Продовжуючи аналіз матеріальних запасів на СВК «Еривка», варто з'ясувати, які ж основні джерела надходження запасів на підприємство і які основні напрямки їх використання та вибуття

Використовуючи структурні елементи представленої схеми, можна дослідити структуру та динаміку руху матеріальних запасів на основі даних, систематизованих у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

## Структура матеріальних запасів

Показники	Аналізовані роки						Відхилення (+,-)	
	2016р.		2017р.		2018р.			
	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на початок року	7950,1		8488,3		8392,2		442,1	
Надходження								
Від постачальників	7634,1	70,6	7702,9	85,8	15071,5	94,6	7437,4	24,0
Внутрішнє переміщення	237,9	2,2	323,2	3,6	796,6	5,0	558,7	2,8
Інше надходження	2941,2	27,2	951,6	10,6	63,7	0,4	-2877,5	-26,8
Всього надходження	10813,2	100	8977,7	100	15931,8	100	5118,6	-
Вибуття								
Відпущено у виробництво та на суспільні потреби	5119,3	49,8	6406,1	70,6	7889,7	65,4	2770,4	15,6
Адміністративні потреби	243,3	2,4	308,5	3,4	327,4	2,7	84,1	0,3
Збутові потреби	34,1	0,3	45,1	0,5	52,1	0,4	18	0,1
Капітальні інвестиції	2631,3	25,6	590,2	4,3	205,1	1,7	-2426,2	-23,9
Реалізація	2174,9	21,2	1442,7	15,9	1845,7	15,3	-329,2	-5,9
Передано у торгівлю	71,9	0,7	471,8	5,2	1719,6	14,3	1647,7	13,6
Списання	-	-	9,1	0,1	24,1	0,2	24,1	0,2
Всього вибуття	10274,8	100	9073,8	100	12063,7	100	1788,9	-
Залишок на кінець року	8488,3	-	8392,2	-	12260,3	-	3772,0	-

Перш, ніж перейти до аналізу, слід зазначити, що у розділі таблиці 3.5 «Надходження» відображено повністю дебетовий оборот рахунків обліку матеріальних запасів (20, 22), а в розділі «Вибуття» відображена структура кредитового обороту.

Отже, згідно з даними таблиці 3.5 основним джерелом надходження запасів на СВК «Еривівка» є придбання запасів у постачальників, при цьому за аналізований період вартість поставок зросла на 36%, що свідчить про ріст потреби підприємства у запасах у зв'язку зі зростанням виробництва. Одночасно зросла й питома вага поставок серед інших джерел, розмір яких досяг у 2018р. 94,6%. У якійсь мірі, це обумовлено ще й тим, що на 98,5% знизилася величина «Інших надходжень», основу яких становили безкоштовно отримані запаси.

Так, у 2017 р. підприємство безкоштовно одержало засоби захисту рослин на суму 5591,4 тис. грн. В 2018 р. таких надходжень не було, тому питома вага цієї статті знизилася до 0,4%. Крім того, у складі «Іншого надходження» має місце оприбуткування, виявлених під час інвентаризації, надлишків, що може вказувати на завищення норм витрат матеріалів, або ж неповне їх використання, недовкладення у виготовлену продукцію, що носить негативний характер.

Що ж стосується статті «Внутрішнє переміщення», то вона поступово зросла, збільшившись більш ніж у 2 рази та досягла 5% питомої ваги в структурі запасів. Основу її становить повернення невикористаних матеріалів на склад і оприбуткування матеріалів, отриманих від іншої матеріально-відповідальної особи. Основним напрямком вибуття запасів звичайно є їх відпуск на потреби виробництва.

Так, за аналізований період, на потреби виробництва у 2018 році відпущено на 25% запасів більше, ніж у 2016 році. Таке зростання споживання запасів пов'язане, насамперед, зі збільшенням обсягів виробництва. Крім того, велика доля у вибутті запасів доводиться на реалізацію зайвих запасів (30,9% у 2016р. і 15,3% у 2017р.). З однієї сторони

їх реалізація дозволяє підвищити оборотність запасів, але з іншого боку, свідчить про те, що вони, як правило, є в надлишку, залежуються на складі, гублять свою вартість, а тому реалізуються нижче своєї балансової вартості, що приносить додаткові збитки.

В 2016р. істотною статтею у вибутті запасів (26,1%) були капітальні інвестиції, причому витрачання відбулося в основному по добривам, у сумі 3191,4 тис. грн. У 2018 р. істотна частка запасів (15,1%), в основному засоби захисту рослин, були передані в оптову торгівлю, тому потреби в закупівлі товарів не було.

В основі іншого вибуття запасів, питома вага якого невелика (1,3%-5,7%), лежить передача запасів іншому складу, а також їх витрачання на соціально-культурні заходи. Ще меншу питому вагу в структурі вибуття займає списання запасів в результаті уцінки та внаслідок пересортиці, що вказує на необхідність розробки більш детальної номенклатури запасів, системи номенклатурних номерів, що дозволить легко ідентифікувати вид запасів і не допускати помилок в аналітичному обліку й обліку на складі.

Раніше вже згадувалося, що серед постачальників СВК «Еривітка» є й закордонні підприємства, які поставляють підприємству насіння, добрива та засоби захисту рослин. До того ж, як тепер відомо, ці види запасів займають найбільшу питому вагу в структурі всіх матеріальних запасів підприємства. Тому цікаво було б з'ясувати, яка частка закупівель цих двох видів запасів у загальній величині закупівель матеріальних запасів. Дані для такого аналізу систематизовані в таблиці 3.6.

За даними таблиці 3.6 можна сказати, що придбання матеріальних запасів у 2018 році зросло на 97,4% в порівнянні з 2016 роком. Найбільшу частку в обсягах постачання за 2016-2018 роки мають вітчизняні постачальники, хоча їх доля в загальній вартості придбаних запасів, у 2018 році знизилася на 10% в порівнянні з 2016 роком. При цьому, доля запасів, придбаних у іноземних постачальників, навпаки, зросла майже на 10% відповідно.

Таблиця 3.6

Динаміка придбання насіння, добрив та засобів захисту рослин у  
вітчизняних и зарубіжних постачальників

Показники	Аналізовані роки						Відхилення (+,-)	
	2016		2017		2018		Сума, грн.	Темп росту %
	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %	Сума, грн.	Пит.вага, %		
Придбання вітчизняних постачальників, тис.грн., у тому числі:	7359,3	96,4	6909,5	89,7	13082,1	86,8	5722,8	177,8
- насіння	2763,5	36,2	2397,1	34,4	5938,2	39,4	3174,7	214,9
- добрива та ЗЗР	4175,9	54,7	4290,4	56,2	5154,5	34,2	978,6	123,4
- інші матеріальні запаси	419,9	5,5	160,3	2,1	1989,4	13,2	1569,5	473,8
Закупки зарубіжних постачальників, тис.грн., у тому числі	274,8	3,6	793,4	10,3	1989,4	13,2	1714,6	723,9
- насіння	91,6	1,2	277,3	3,6	708,4	4,7	616,8	773,4
- добрива та засоби захисту рослин	145	1,9	369,7	4,8	919,4	6,1	774,4	634,1
- інші матеріальні запаси	38,2	0,5	145	1,9	183,2	2,4	145,0	479,6
3.1 Всього закупки матеріальних запасів, тис.грн. (п.1.1 + п.2.1)	7634,1	100,0	7702,0	100,0	15071,5	100,0	7437,4	197,4

Аналіз надходження запасів показав, що найбільшу питому вагу з загальному обсязі надходжень і від вітчизняних і від іноземних постачальників займають добрива та засоби захисту рослин. Відмінність полягає в тому, що доля придбаних у вітчизняних постачальників добрив та засобів захисту рослин поступово зменшується, в загальному обсязі поставок (зменшення у 2018 році складає 20,5% в порівнянні з 2016 роком), а доля придбаних добрив та ЗЗР у іноземних постачальників поступово збільшується, в загальному обсязі поставок (збільшення у 2018 році в порівнянні з 2016 роком складає 4,2%).

Для покращення якості своєї продукції, підприємство вимушено, у першу чергу, покращити якість насіння, добрив як складової частини готової продукції. Тому у пошуках більш якісних виробів, підприємство все більше співпрацює з іноземними виробниками. Таким чином, з кожним роком відбувається збільшення питомої ваги експортних надходжень насіння, добрив та засобів захисту рослин. У свою чергу це призводить до зростання витрат, пов'язаних із покупкою запасів (ТЗВ), що говорить про необхідність приділити цьому питанню більшу увагу.

### 3.2 Оцінка ефективності використання виробничих запасів

Аналізуючи матеріальні запаси, варто приділити особливу увагу їх витратам в процесі господарської діяльності підприємства, оскільки це дає можливість, в остаточному підсумку, досліджувати ефективність використання запасів [31, с. 222].

Операційна діяльність підприємства в цілому вимагає різних витрат матеріалів, предметів, виробів. Тому, необхідно використовувати структуру запасів з погляду видів їх витрачання (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7

#### Виробничі запаси в структурі матеріальних операційних витрат

Види витрачених запасів	Аналізовані роки						Відхилення,	
	2016		2017		2018			
	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Насіння	1207,3	21,4	1682	27,1	2279,5	24,8	1072,2	3,4
Добрива та засоби захисту рослин	3815,6	67,6	3676,6	59,4	5948,5	64,6	2132,9	-3,0
Паливо	170,0	3,0	250,0	4,0	331,9	3,6	161,9	0,6
Тара	9,2	0,2	4,5	0,1	2,5	0,03	-6,7	-0,1

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Будівельні матеріали	79,1	1,4	157,9	2,5	61,8	0,7	-17,3	-0,7
Запасні частини	154,7	2,7	183,3	3	166,2	1,8	11,5	-0,9
Інші матеріали	152,2	2,7	176,2	2,8	343,6	3,7	191,4	1,0
МШП	58,9	1,0	69,7	1,1	68,5	0,7	9,6	-0,3
Матеріальні операційні витрати	5647	100,0	6200,2	100,0	9202,5	100,0	3555,5	-

За даними таблиці 3.7 можна зробити висновок, що, будучи основними в структурі матеріальних запасів, насіння, добрива та засоби захисту рослин становлять основу матеріальних операційних витрат, причому добрива та засоби захисту рослин більше затребувані в операційній діяльності, чим насіння. Всі інші види запасів, займають малу частку у матеріальних витратах операційної діяльності. В основному, це паливо, запчастини та інші матеріали.

Через те, що насіння, добрива та засоби захисту рослин, як правило, використовуються у виробництві, така значна їх питома вага в матеріальних операційних витратах ще раз підтверджує, що основу операційної діяльності підприємства становить виробництво сільськогосподарської продукції й, отже, в основі матеріальних операційних витрат лежать матеріальні витрати на виробництво.

Більш наочно структура матеріальних операційних витрат представлена на рисунку 3.2.

Слід зазначити, що у 2016 р. частка матеріальних витрат знизилася на 3%, що цілком може бути обумовлено збільшенням частки виконаних робіт (менш матеріалоємних) у складі товарної продукції.

У цілому, питома вага матеріальних витрат зросла до 59,7%, що вказує на збільшення матеріалоємності товарної продукції СВК «Еривка».

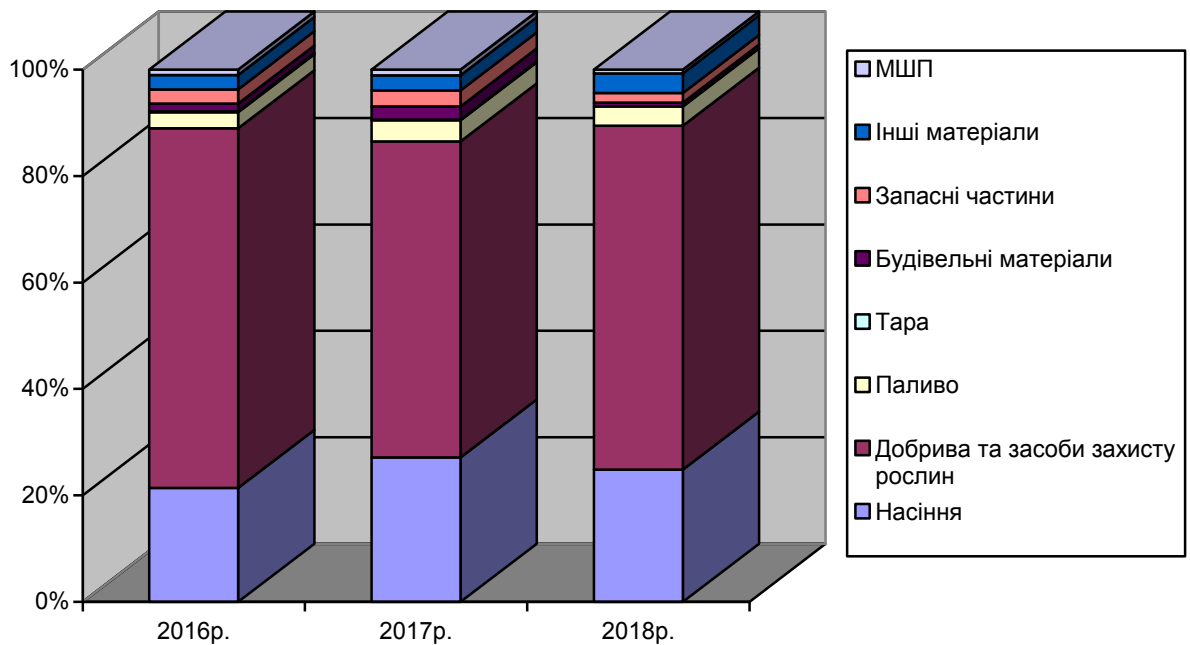


Рис. 3.2 Структура витрачання запасів в загальному обсязі матеріальних операційних витрат

Переконатися в цьому допоможе аналіз динаміки показників ефективності використання матеріальних запасів, представлений у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Динаміка матеріалоемності товарної продукції

Показники	Аналізовані роки			Відхилення%
	2016р.	2017р.	2018р.	
Матеріальні витрати на виробництво, тис. грн.	5481,7	5947,8	8971,1	163,66
Об'єм товарної продукції, тис. грн.	9831,9	13612,3	18019,2	183,27
Матеріалоемність товарної продукції, грн.	0,56	0,44	0,50	0,89
Матеріаловіддача, грн.	1,79	2,29	2,01	112,29
Співвідношення темпів росту валової продукції до росту матеріальних витрат	1,19	1,28	0,88	73,95

За даними таблиці 3.8 можна зробити висновок, що найбільш матеріалоемною товарна продукція була у 2016р., коли на 1 грн. товарної



продукції доводилося 56 копійок матеріальних витрат. Однак такий результат багато в чому обумовлений тим, що вартість товарної продукції була трохи зниженою. В 2017 р. матеріалоемність досягла 0,44 і зросла в 2018 р. до 0,50 грн на 1 грн. товарної продукції, що обумовлено переходом переважно на виробництво продукції, матеріалоемність якої вище матеріалоемності робіт і послуг.

Наступним кроком необхідно проаналізувати показники приватної матеріалоемності як складових частин загальної матеріалоемності (таблиця 3.9).

За даними таблиці 3.9, можна зробити висновки про те, що матеріальні витрати на підприємстві у 2018 році збільшилися в порівнянні з 2016 роком на 3489,4 тис. грн. Основне збільшення відбулося за статтею «Покупні напівфабрикати» – 2132,9 тис. грн. та «Сировина та матеріали» – на 1072,2 тис. грн.

Таблиця 3.9

## Аналіз приватних показників матеріалоемності

Показники	Аналізовані періоди			Відхилення, (+,-)
	2016р.	2017р.	2018р.	
Об'єм товарної продукції, тис.грн.	9831,9	13612,3	18019,2	8187,3
Матеріальні витрати, тис. грн., у тому числі:	5481,7	5947,8	8971,1	3489,4
- добрива та засоби захисту рослин	3815,6	3676,6	5948,5	2132,9
- насіння	1207,3	1682,0	2279,5	1072,2
- паливо	170,0	250,1	331,9	161,9
- інші матеріали	454,1	591,6	642,6	188,5
Загальна матеріалоемність, грн., у т.ч..	0,56	0,44	0,50	-0,06
- добрива та засоби захисту рослин	0,39	0,27	0,32	-0,07
- насіння	0,12	0,12	0,13	0,01
- паливо	0,02	0,03	0,03	0,01
- інші матеріали	0,05	0,04	0,04	-0,01

Рівень загальної матеріалоемності зменшився у 2018 році в порівнянні з 2016 роком на 6 коп. Значне зменшення відбулося за статтею «Добрива та

ЗЗР» – 7 коп. А за всіма іншими статтями відбулося збільшення ємності цих витрат на 1 коп.

Отже, в умовах збільшення обсягів виробництва й росту матеріалоемності товарної продукції, на СВК «Еристівка» необхідно приділити більшу увагу забезпеченню виробництва необхідною кількістю матеріальних запасів, при цьому не допускаючи надлишків, оскільки це приводить тільки до додаткових витрат, збитків і зниження оборотності запасів.

Крім того, варто раціонально організувати облік запасів шляхом підвищення аналітичності даних, що дозволить керівництву оперативно реагувати на труднощі, які виникли на підприємстві, а також налагодити строгу систему контролю за витратою матеріальних ресурсів у ході господарської діяльності, що дозволить, у свою чергу, вчасно виявити причини перевитрати або недовикористання матеріалів, попередити зловживання й безгосподарність, підвищити ефективність використання матеріалів і кінцевий фінансовий результат. Все це в сукупності дозволить підвищити платоспроможність підприємства, рентабельність його діяльності й у цілому поліпшити його фінансовий стан [45, с. 11].

### 3.3 Оптимізація використання виробничих запасів на підставі впровадження системи нормування

Як вже не раз було відзначено, для раціональної організації постачання й обліку виробничих запасів на СВК «Еристівка» необхідне впровадження економічно обґрунтованих норм запасів, які розраховуються по кожному виду запасів і які дають можливість порівнювати фактично наявні залишки з нормою. При цьому комерційний відділ, у функції якого входить, насамперед, забезпечення підприємства необхідною кількістю запасів, у

першу чергу цікавлять норми запасу у кількісному вираженні й лише потім – вартісний норматив запасу, прямо від них залежний. З фінансово-економічної точки зору, особливе значення має розрахунок саме вартісного нормативу, оскільки він відбиває мінімально необхідний підприємству розмір внесків у формування запасів для забезпечення його нормальної діяльності. До того ж, вартісна оцінка дозволяє об'єднати нормативи по кожному виду запасів (індивідуальні нормативи) у єдиний загальний норматив матеріальних запасів і зіставити його з фактичними даними, у тому числі з даними фінансової звітності [54, с. 40].

Отже, по кожному виду матеріальних запасів, методом прямого розрахунку, повинен бути встановлений індивідуальний норматив запасу. Для цього використовують формулу 3.1:

$$H = P_o \times H_{дн} \quad (3.1)$$

- де  $P_o$  – одноденна потреба в певному виді матеріальних ресурсів, визначається на основі кошторису витрат на виробництво, грн.;
- $H_{дн}$  – норма запасу в днях.

Норма запасу в днях по кожному виду матеріалів, з огляду на специфіку роботи СВК «Еристівка» і характеристики використовуваних ресурсів, включає наступні елементи:

- транспортний запас – час перебування матеріалу в дорозі з дати відвантаження зі складу постачальника до дати прибуття вантажу на склад підприємства;
- підготовчий запас – час, необхідний для розвантаження, прийому, складування, проведення аналізу якості, перевіряється шляхом хронометражу;
- поточний складський запас – визначається залежно від частоти поставок у розмірі половини середнього інтервалу між поставками;

- страховий запас – його розмір установлюється в межах 50% від поточного складського запасу, тобто 25% від інтервалу між поставками.

Аналогічно можна розрахувати норматив запасу в цілому по статті «Сировина й матеріали», застосувавши середній показник норми запасу в днях. А для того, щоб розрахувати норматив виробничих запасів у сукупності, необхідно визначити загальну норму запасів в днях як середньозважену величину від індивідуальних норм запасів по кожній позиції (виду) матеріальних запасів [20, с. 43].

При цьому, необхідно використовувати річні обсяги витрат по кожному виду матеріальних запасів, згідно кошторису витрат на виробництво.

Використовуючи дані за 2018 рік, по найбільш значимих видах запасів (які найбільш витрачаються й займають найбільшу питому вагу у залишках матеріальних запасів), можна розрахувати норматив матеріальних запасів на кінець 2018 року, для порівняння його значення з фактичною вартістю запасів на кінець 2018 року за даними балансу й спрогнозувати норматив запасу на 2019 рік.

Вихідні дані представлені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Вихідні дані для розрахунку нормативу матеріальних запасів

Показники	Види запасів та їх коди			
	Насіння	Добрива та засоби захисту рослин	Паливо	Запчастини
	201	202	203	207
1. Потреба у запасах за даними за 2017 року, тис.грн.	2279,5	5948,5	331,9	166,2
2. Середній інтервал між поставками, днів	90,0	60,0	20,0	30,0
3. Транспортний запас, днів	2,0	60,0	20,0	30,0
4. Підготовчий запас, днів	1,0	3,0	1,0	1,0
5. Матеріальні операційні витрати за 2018 рік, тис.грн.	9202,5			

Розрахуємо норматив виробничих запасів по днях.

Визначимо норми запасу в днях ( $H_{дн}$ ) по кожному виду запасів (по кодах):

$$а) H_{q201} = 2 + 1 + 90 \times 0,5 + 90 \times 0,25 = 70,5 \text{ днів};$$

$$б) H_{q202} = 3 + 1 + 60 \times 0,5 + 60 \times 0,25 = 49 \text{ днів};$$

$$в) H_{q203} = 1 + 1 + 20 \times 0,5 - 20 \times 0,25 = 17 \text{ днів};$$

$$г) H_{q207} = 1 + 1 + 30 \times 0,5 + 30 \times 0,25 = 24,5 \text{ днів}$$

Далі визначимо нормативи по основних видах запасів:

$$а) H_{3201} = (2279,5 / 365) \times 70,5 = 440,3 \text{ тис.грн.}$$

$$б) H_{3202} = (5948,5 / 365) \times 49 = 798,6 \text{ тис.грн.}$$

$$в) H_{3203} = (331,9 / 365) \times 17 = 15,5 \text{ тис.грн.}$$

$$г) H_{3207} = (166,2 / 365) \times 24,5 = 11,2 \text{ тис.грн.}$$

Розрахуємо середньозважену норму запасу в днях для виробничих запасів:

$$H_{дн.сер.} = \frac{70,5 \times 2279,5 + 49,0 \times 5948,5 + 17 \times 331,9 + 24,5 \times 166,2}{2279,5 + 5948,5 + 331,9 + 166,2} = 52,9 \text{ днів.}$$

Розрахуємо сукупний норматив виробничих запасів на кінець 2018 р.:

$$H_{32018p} = (9202,5 \text{ тис.грн.} \cdot 365 \text{ дн.}) \cdot 52,9 \text{ дн.} = 1333,7 \text{ тис. грн.}$$

Судячи з даних балансу СВК «Еривітка», на кінець 2018 р. залишок виробничих запасів склав 3293,2 тис.грн., що на 1959,5 тис.грн. (у 2,5 рази) більше мінімальної потреби підприємства в них і говорить про дуже значний надлишок запасів на кінець 2018 р.

На підприємстві прогнозується у 2019 році збільшення обсягів виробництва на 15%, при цьому структура виробництва й норми витрати матеріалів залишаться на рівні 2018 року.

Виходячи із цього, зробимо висновок, що матеріальні операційні витрати (МОП) підприємства теж у середньому зростуть на 15% і складатимуть:

$$МОП_{2019} = 9202,5 \text{ тис.грн.} \times 1,15 = 10582,9 \text{ тис.грн.}$$

Доцільно допустити, що умови поставок запасів на підприємство не зміняться. Отже, середня норма запасу в днях залишиться на колишньому рівні. У такому випадку норматив виробничих запасів на кінець 2019 року можна розрахувати шляхом збільшення на 15% розрахункового сукупного нормативу виробничих запасів на кінець 2016 року:

$$H_{3\ 2019} = 1333,7 \text{ тис.грн.} \times 1,15 = 1533,8 \text{ тис.грн.}$$

Повертаючись до фактичних даних, відзначимо, що на початок 2019 року залишок виробничих запасів складає 3293.2 тис.грн. Отже, впровадження нормування виробничих запасів дозволить знизити цей залишок на кінець 2019 року до 1533,8 тис.грн., тобто більш ніж в 2 рази.

Щоб знизити залишок запасів, зокрема матеріальних запасів, підприємству доцільно впровадити економічно обгрунтований розрахунок нормативу запасів і вже перелічений планований норматив запасу на кінець 2019 року при прогнозованому росту обсягів виробництва на 15%, складатиме 1533,8 тис.грн., що нижче фактичного залишку виробничих запасів на початок 2019р. більш, ніж в 2 рази.

Також було розраховано, що у 2019 році матеріальні операційні витрати складуть 10582,9 тис.грн.

Визначимо, як і наскільки зміниться коефіцієнт оборотності виробничих запасів при впровадженні у 2019 році розрахунку нормативу запасу. Дані для цього представлені в таблиці 3.11.

Згідно даним таблиці 3.11, після впровадження нормування запасів у 2019 році оборотність матеріальних запасів зросте на 1,45 оборотів, а тривалість обороту скоротиться на 41,3 дні – до 83,3 днів. Але ефект впровадження нормування запасів складається не тільки в прискоренні їх оборотності, скільки у пов'язаному із цим прискоренням вивільненні оборотних коштів, які можуть бути вкладені у більше ліквідні, чим запаси, активи.

Вивільнення оборотних коштів розрізняють абсолютне й відносне.

Таблиця 3.11

Розрахунок коефіцієнт оборотності матеріальних запасів після  
впровадження заходів

Показники	Факт 2018р.	План 2019р.	Відхилення (+:-)
1. Матеріальні операційні витрати, тис.грн.	9202,50	10582,90	+1380,40
2. Залишок виробничих запасів на початок року, тис.грн.	2983,10	3293,20	+310,10
3. Залишок виробничих запасів на кінець року, тис.грн.	3293,20	1533,80	-1759,40
4. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів (п. 1 / ((п.2 + п.3) / 2))	2,93	4,38	+ 1.45
5. Тривалість обороту (365 / п.4), днів	124,60	83,30	-41.30

Абсолютне вивільнення оборотних коштів ( $A_B$ ) - пряме зменшення потреби в оборотних коштах, пряме зменшення залишку запасів розраховується за формулою 3.2:

$$A_B = Z_{\text{п}} - Z_{\text{к}} \quad (3.2)$$

де  $Z_{\text{п}}, Z_{\text{к}}$  - залишок запасів на початок і кінець року, тис.грн.

Отже, у 2019 році абсолютне вивільнення оборотних коштів складатиме:  $A_B = 3293,2 - 1533,8 = 1759,4$  тис грн.

Вивільнені оборотні кошти у 2018 році у розмірі 1759,4 тис.грн. цілком можуть бути спрямовані на скорочення кредиторської заборгованості. Тим самим скоротиться нестача джерел формування запасів і підвищиться фінансова стійкість підприємства.

Відносне вивільнення враховує не тільки зміну величини запасів, прискорення їхньої оборотності, але й збільшення обсягів виробництва. Таким чином, величина відносного вивільнення оборотних коштів ( $B_B$ ) визначається за формулою 3.3:

$$B_B = 3_{II} \times T_P - 3_K \quad (3.3)$$

де  $T_P$  - темп росту обсягів виробництва.

Отже, у 2019 році величина відносного вивільнення оборотних коштів складатиме:

$$B_{B2019} = 3293,2 - 1.15 \times 1533,8 = 2253,4 \text{ тис грн.}$$

Крім цього, важливим показником ефекту прискорення оборотності запасів є величина вивільнення оборотних коштів за рахунок збільшення коефіцієнта оборотності виробничих запасів (Воб), який визначається за формулою 3.4:

$$B_{об} = \frac{(T_z - T_n) \times MB}{D} \quad (3.4)$$

де  $T_z, T_n$  – тривалість обороту запасів звітної й планового періоду, днів;

$MB$  – матеріальні операційні витрати планового періоду, тис. грн.;

$D$  – тривалість періоду, днів.

Виходячи із цього, визначимо, що величина вивільнених оборотних коштів за рахунок прискорення оборотності у 2019 році складатиме:

$$B_{об} = \frac{(124,6 - 83,3) \times 10582,9}{365}$$

Таким чином, підприємство, від впровадження на СВК «Еристівка» економічно обґрунтованого нормування виробничих запасів у 2019 році прискорить оборотності матеріальних запасів і, як наслідок, абсолютне вивільнення оборотних коштів складе 1759,4 тис.грн. Вивільнення, безпосередньо, за рахунок прискорення оборотності становитиме 1197,5



тис.грн., що буде сприяти підвищенню фінансової стійкості підприємства (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Розрахунок економічного ефекту від запропонованих заходів, тис. грн.

Найменування заходів	Економічний ефект
1. Вивільнення оборотних коштів (грошових коштів), за рахунок впровадження нормування матеріальних запасів	+1759,40
- у тому числі за рахунок прискорення оборотності	+ 1197,50
2. Збільшення коефіцієнта оборотності запасів	+ 1,45
3. Зменшення тривалості обороту запасів, дн.	-83,30
4. Збільшення прибутку	+93,24

За даними таблиці 3.12 можна зробити висновок, що впровадження запропонованих заходів збільшить доходи підприємства на 93,24 тис.грн., а додаткових коштів підприємство зможе отримати у розмірі 1852,64 тис.грн.

## ВИСНОВКИ

Отримання достовірної інформації про відображення в обліку запасів та ефективність їх використання має важливе значення для формування управлінської політики підприємства. У зв'язку з чим існує об'єктивна необхідність дослідження теоретичних в практичних питань щодо обліку та аналізу виробничих запасів .

Результати проведеного дослідження обліку та аналізу виробничих запасів підприємства дозволили зробити наступні висновки та пропозиції:

1. На підставі проведеного дослідження наукових праць було запропоновано власне визначення категорії виробничих запасів, як активів, що знаходяться на складах суб'єкта господарювання та призначені для використання у виробничому процесі та іншій операційній діяльності., яке на відміну від існуючих розкриває сутність поняття у відповідності до визначеної ролі в управлінському процесі підприємства.

2. Визначено, що бухгалтерський облік виробничих запасів на підприємстві ведеться згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 9 та діючого законодавства. Облік запасів на підприємстві включає три складові: складський облік руху виробничих запасів, бухгалтерський облік надходження виробничих запасів та бухгалтерський облік їх витрат.

3. За результатами проведеного аналізу наказу про облікову політику підприємства оптимізовано підхід до формування облікової політики в частині виробничих запасів шляхом розширення її структурних елементів з метою забезпечення комплексності облікового процесу, що обумовлює якісно вищий рівень застосування облікових процедур з огляду на формування фінансових результатів суб'єктів господарювання.

4. Для оптимізації обліку виробничих запасів запропоновано деталізацію окремих субрахунків для обліку виробничих запасів з

урахуванням галузевих особливостей та специфіки виробництва. Визначено, що для агропромислових підприємств доцільно поділяти допоміжні матеріали на виробничі, задіяні безпосередньо в процесі виробництва, та матеріали допоміжного призначення, які не беруть участі у виробничому процесі, а забезпечують його здійснення, що зумовлює використання додаткових аналітичних субрахунків. Деталізація окремих субрахунків стосовно обліку виробничих запасів дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання у процесі виробництва.

5. Проаналізовано стан та ефективність використання запасів СВК «Еристівка». На підставі проведеного аналізу можна зробити висновок, що підприємству не вистачає загальної величини джерел для формування запасів, підприємство перебуває в кризовому стані. Істотна частина запасів підприємства на кінець 2018 року була сформована за рахунок поточної кредиторської заборгованості. Постійний абсолютний приріст матеріальних запасів вказує на те, що на підприємстві протягом 2016-2018р.р. надходження запасів перевищує їх споживання, тобто реальну потребу в них, що призводить до виникнення зайвих запасів, незатребуваних в господарській діяльності, зниженню їх оборотності й, нарешті, вилученню з обороту ліквідних коштів.

6. З метою усунення виявлених недоліків на підставі проведеного аналізу ефективності використання виробничих запасів запропоновано впровадження економічно обґрунтованих норм запасу, розрахованих на основі реальної поточної потреби підприємства в запасах з урахуванням умов і періодичності поставок, що дозволить скоротити загальний розмір запасів, звести до мінімуму неліквідні види запасів та збільшити їх оборотність. Впровадження даного методу дозволить збільшити доходи підприємства та сприятиме підвищенню його фінансової стійкості.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Афанасьєва І.І. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості): Автореф. дис.. канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 19 с.
2. Бабець Є.К., Горлов М.І., Жуков С.О., Стасюк В.П. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. Київ : ВД «Професіонал», 2009. 384 с.
3. Балашук Д. М. Значення обліку виробничих запасів в управлінні підприємством. *Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні* : зб. тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф., Львів, 3-4 квітня 2015р. Львів, 2015. С. 404–406.
4. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. – Київ : КНТЕУ, 2015. 395 с.
5. Бондар Н. М. Економіка підприємства : навчальний посібник. Київ : А.С.К., 2004. 400 с.
6. Бондарєва І.О. Управління виробничими запасами на підприємстві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01. Донецьк, 2003. 19 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Житомир: ПП Рута, 2012. 592 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
10. Гамова О.В. Облік та аналіз ефективного використання виробничих запасів на металургійному підприємстві ВАТ «Дніпроспецсталь». *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. Харків. 2015. №3. С. 76–81.

11. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами : приклади та коментарі : практичний посіб. Київ : Лібра, 2011. 840 с.
12. Головка Т.В., Приймачок О.М. Оптимальні методи оцінки вибуття виробничих запасів на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості. *Фінанси облік і аудит*. Вип. 2. Київ: КНЕУ, 2013. С.161–168.
13. Голубенко В. Кілька кроків до порядку в обліку запасів. *Дебет-кредит*. 2010. № 7. С. 17–22.
14. Грачова Р. Облік запасів за МСФЗ: витрати з придбання і переробки. *Дебет-кредит*. 2014. № 8. С. 44–52.
15. Грицишен Д.О., Каленчук Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління виробничими запасами підприємства *Вісник ЖДТУ*. 2014. № 4 (70). Серія: Економічні науки. С. 268–276.
16. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник Минск : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 795 с.
17. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Молодий вчений*. № 5 (20). Частина 1. травень 2015 р. С. 130–134.
18. Дубініна М.В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва. *Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні* : Тези доповідей на вузівській науково-практичній конференції. Миколаїв : НУК, 2007. С. 56–59.
19. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. Н. М. Ушакової. Київ : Київський нац. торг.-економ. ун-т, 2015. 569 с.
20. Іващенко О.В., Студенікіна Ю.Є. Нормування виробничих запасів на підприємстві. *Вісник економічної науки України*. Науковий журнал. 2014. № 1 (13). С. 43–46.
21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

- організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291. URL: rada.gov.ua. (дата звернення 15.11.2019).
- 22.Кащена Н. Б., Цуконова О.В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2016. № 2. С. 128–135.
- 23.Кислиця О.Я. До питання аналізу ефективності використання запасів *Економіка підприємства*. 2015. № 3. С.25–28.
- 24.Колосок А.М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 10. С. 229–233.
- 25.Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2012. 294 с.
- 26.Кругляк З.И., Калининская М.В. Экономическая сущность и классификация запасов, как объектов бухгалтерского учета. *Научный журнал КубГАУ*. 2014. № 99(05). URL : <http://ej.kubagro.ru/2014/05/pdf/38.pdf> .
- 27.Кузнецова М. Тенденции и закономерности управления запасами. *Проблемы теории и практики управления* . 2016. № 11. С.63–72
- 28.Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №4. С. 12–16.
- 29.Лежненко Л.І., Ломова І.О. Теоретичні аспекти удосконалення аналітичного обліку виробничих запасів. *Молодий вчений*. 2014. Вип. 5 (08) травень. С. 122–126.
- 30.Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2005. 491 с.
- 31.Лищенко О.Г., Лавруша О.Г. Облік та аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємства ТОВ «ПрофайнУкраїна». *Економічний простір*, 2016. № 49. С. 222–232.
- 32.Логвин О.О. Поняття та сутність запасів у логістичній системі виробничого підприємства. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf> (дата звернення 15.11.2019).

- 33.Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО. *Облік і звітність*. 2015. № 7-8 (236-237). С. 50–53.
- 34.Марущак Л.І. Економічна сутність виробничих запасів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2016. № 577. С. 225–230.
- 35.Михалевич С.Г. Економічна суть виробничих запасів та проблеми їх визнання активами підприємства. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ. : Дніпропетр. нац. ун–т, 2011. С. 696–700.
- 36.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/-929\\_021](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/-929_021) (дата звернення 15.11.2019).
- 37.Мокляк М. В., Чорномурова В. Ю., Сергієнко А. Г. Маркетингові аспекти управління запасами підприємства. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2016. Вип. 3. Т.21. С. 63–66.
- 38.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення 15.11.2019).
- 39.Нестеренко Є.Є. Методи обліку товарно-матеріальних запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Управління розвитком*. 2013. №17. С. 58 – 60.
- 40.Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 6. С. 40-57.
- 41.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. №291. URL : <http://dtkk.com.ua/show/2cid06880.html>. (дата звернення 15.11.2019).
- 42.Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). (дата звернення 15.11.2019).

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20. 10. 1999 р. № 246. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. (дата звернення 15.11.2019).
44. Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів: дис... канд. екон. наук : 08.06.04. Київський національний економічний ун-т. Київ, 2003. 19с.
45. Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання (на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості Київської області): Автореф. дис.. канд. екон. наук: 08.06.04. Київський національний економічний ун-т. К., 2005. 23с.
46. Примак Т.О. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Вікар, 2010. 219 с.
47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 24.10.2013 р. № 663-VII зі змінами та доповненнями. URL : <http://zakon4.rada.gov.-ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 15.11.2019).
48. Продиус Ю.И. Экономика предприятия: учеб. пособ. Харків : Одиссей, 2014. 416 с.
49. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 628 с.
50. Рибалко О.М. Вдосконалення обліку виробничих запасів. *Держава і регіони. Серія «Економіка та підприємництво»*. 2013. №3. С.210–215.
51. Різник В.В. Теоретичні аспекти управління виробничими запасами підприємства. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 24(1). С. 50–56. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu\\_2015\\_24\(1\)\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2015_24(1)_11).
52. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є.. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
53. Сандальнова Е. А., Усольцева И. В. Теоретические вопросы и проблемы учета, анализа и контроля материальных ресурсов торгового предприятия. *Молодой ученый*. 2015. №11.3. С. 66-68.



- 54.Скригун Н., Цимбалюк Л. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямів управління витратами. *Економіст*. 2016. № 2. С.39–42
- 55.Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2009. 578 с.
- 56.Стасишен М. С., Лисенко А.М. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів. *Збірник наукових праць ДЕГУТ. Серія «Економіка і управління»*. 2014. Вип. 28. С. 250–254.
- 57.Сыроижко В. В., Андреева А. А., Соляникова А. А. Совершенствование учета производственных запасов на складах производственного предприятия. *Молодой ученый*. 2015. № 3. С. 517-520.
- 58.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Вид. 2-ге, доп. і перероб. Київ : Алерта, 2012. 954 с.
- 59.Фінанси підприємств : навч. посіб. : курс лекцій. за ред. Г.Г Кірейцева. Київ : ЦУЛ, 2012. 268 с.
- 60.Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності : монографія. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
- 61.Чаюн І.О., Бондар І.Ю. Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємств. Київ: Київський національний торгово-економічний університет, 2014. 111с.
- 62.Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ : Академія, 2015. 672 с.
- 63.Чумак О.В. О проблеме учета и контроля запасов промышленного предприятия. *Логистика: проблемы и решения международный научно-практический журнал*. 2009. №1. С. 78–79.
- 64.Шаповал В. М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2008. 286 с.
- 65.Шваб Л.І. Економіка підприємства: навч. посіб. Житомир : ЖДТУ, 2009. 459 с.
66. Day G., Reibstein D. Wharton on Dynamic Competitive Strategy. New York: Wiley, 2004.

67. Bragg S.M. Accounting Best Practices. Wiley, 2010. 512 p.
68. Barker R. Short Introduction to Accounting Cambridge University Press, 2012. 171 p
69. Kimmel Paul D., Weygandt Jerry J., Kieso Donald E. Accounting. Tools for business decision making Wiley, 2011. 1458 p.
70. Warren C.S. Survey of Accounting Cengage Learning, 2012. 736 p.
71. Weygandt J., Kimmel P., Kieso D. Financial Accounting IFRS 2nd Edition. John Wiley & Sons, Inc. 2013. 886 p.