

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

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Особливості обліку та аналіз використання виробничих запасів на  
ТОВ «Агротех»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0718  
спеціальності облік і оподаткування,  
освітня програма облік і аудит  
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

Д. М. Цедик

Керівник: к.е.н., доцент Радєва О. Г.

Рецензент:

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

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Освітній рівень магістр  
Спеціальність 071 Облік і оподаткування,  
Освітня програма облік і аудит  
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

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

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Цедику Дмитру Миколайовичу

1. Тема роботи: Особливості обліку та аналіз використання виробничих запасів на ТОВ «Агротех», керівник роботи Радева О. Г., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 р.
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): розкрити трактування економічної сутності поняття «виробничі запаси»; дослідити нормативно-правове забезпечення облікового процесу виробничих запасів; вивчити методи оцінювання виробничих запасів; надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «Агротех»; дослідити організацію первинного та синтетичного обліку виробничих запасів; розкрити методичні підходи до обліку виробничих запасів та відображенні інформації про них у звітності; проаналізувати ефективності використання виробничих запасів господарства та обґрунтувати напрями підвищення ефективності використання виробничих запасів на ТОВ «Агротех».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 20 рис., 25 табл. та 4 формули.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Радева О. Г.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Радева О. Г.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Радева О. Г.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 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	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент \_\_\_\_\_  
( підпис )

Д. М. Цедик  
(ініціали та прізвище)

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

О. Г. Радева  
(ініціали та прізвище)

## Нормоконтроль пройдено

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

В.В. Сьомченко  
(ініціали та прізвище)

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 108 с., 20 рис., 24 табл., 5 додатків, 64 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес ведення бухгалтерського обліку та аналізу операцій з виробничими запасами на ТОВ «Агротех».

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних аспектів обліку та аналізу виробничих запасів, критичний аналіз проблем ведення бухгалтерського обліку з виробничими запасами на підприємстві та розробка напрямів удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення операцій з виробничими запасами на підприємстві за результатами проведеного аналізу.

Методи дослідження: критичний (при вивченні існуючих визначень поняття «виробничі запаси» та методик аналізу ефективності використання виробничих запасів); комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства та нормативів щодо бухгалтерського обліку виробничих запасів; аналіз та синтез ( для узагальнення інформації щодо забезпечення сільськогосподарських підприємств виробничими запасами); табличний (при групуванні інформації про виробничі запаси для подальшого аналізу); порівняння (для зіставлення даних підприємства у динаміці); графічний (для наочного відображення результатів дослідження); факторний аналіз (для визначення впливу факторів на результуючий показник); абстрактно-логічний (використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків).

Основні результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і практики системи обліку та аналізу виробничих запасів підприємства сільськогосподарського призначення, а також на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку запасів на виробництві, дають змогу повніше використовувати внутрішньовиробничі резерви

підприємства.

За результатами проведеного аналізу запропоновано напрями вдосконалення обліку операцій з виробничими запасами, що можуть бути використані в подальшому та упровадження даних рекомендацій зможе забезпечити достовірне відображення операцій з обліку виробних запасів та сприятиме ефективному управлінню на підприємстві.

АНАЛІЗ, ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ДОКУМЕНТУВАННЯ,  
ЗАВАНТАЖЕННЯ, МАТЕРІАЛЬНІ РЕСУРСИ, ОБОРОТНІСТЬ, ОЦІНКА,  
ПРЕДМЕТИ ПРАЦІ

## SUMMARY

Qualification work: 108 p., 20 fig., 24 tabl., 5 appendices, 64 references.

The object of the research is the process of accounting and analysis of operations with inventory at LLC «Agrotech».

The purpose of this qualification work is to study the theoretical and methodological aspects of inventory accounting and analysis, to critically analyze the problems of accounting with inventories at the enterprise and to develop directions for improving the control and analytical support of operations with inventories at the enterprise by the results of the analysis.

Research methods: critical (when studying existing definitions of the concept of «inventories» and methods of analysis of the efficiency of the use of production stocks in the enterprise, which have been developed by many scientists); integrated systemic approach - to study the provisions of national legislation and regulations on inventory accounting; analysis and synthesis (to summarize information on providing agricultural enterprises with production stocks as a whole); tabular (when displaying and grouping inventory information for further analysis into a spreadsheet); comparison (to compare the enterprise data in dynamics); graphic (for visual display of research results); factor analysis (to determine the impact of factors on the resulting indicator); abstract-logical (used in the process of theoretical generalizations and formulation of conclusions).

The main results of the study are aimed at improving the methodology and practice of the system of accounting and analysis of production stocks of agricultural enterprises, as well as to improve the reliability, efficiency and analytical accounting of inventories at production, make it possible to make full use of the enterprise's internal production reserves.

According to the results of the analysis, the directions of improvement of the accounting of inventories that can be used in the future are proposed and the implementation of these recommendations will be able to ensure accurate

accounting of inventories and promote effective management at the enterprise.

ANALYSIS, PRODUCTION INVENTORIES, DOCUMENTS,  
DOWNLOADS, MATERIAL RESOURCES, TURNOVER, ASSESSMENT,  
LABOR SUBJECTS

## ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	8
1 Теоретичні основи обліку та аналізу виробничих запасів на підприємстві	
1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка виробничих запасів.....	13
1.2 Нормативно-правове забезпечення облікового процесу виробничих запасів .....	23
1.3 Теоретико-методичні аспекти аналізу виробничих запасів.....	35
2 Організація та методика обліку виробничих запасів на ТОВ «Агротех»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства .....	44
2.2 Організація первинного та синтетичного обліку виробничих запасів.	52
2.3 Методичні підходи до обліку виробничих запасів та розкриття інформації про них у звітності.....	62
3 Організаційно-методичні аспекти аналізу виробничих запасів на ТОВ «Агротех»	
3.1 Аналіз динаміки та забезпечення виробничих запасів.....	71
3.2 Аналіз ефективності використання виробничих запасів.....	79
3.3 Оцінка стану виробничих запасів та напрями підвищення ефективності їх використання.....	84
Висновки .....	96
Перелік посилань.....	99
Додаток А Особливості оцінки запасів за МСФЗ2 Inventories і П(С)БО 9 «Запаси».....	106
Додаток Б Структура синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси» для ТОВ «Агротех».....	107
Додаток В Графік документообігу операцій з виробничими запасами для ТОВ «Агротех».....	108



## ВСТУП

Сільське господарство є сферою матеріального виробництва, що забезпечує населення продовольчими і промисловими сировинами. Найважливіше місце при цьому займає рослинництво.

Однією з головних проблем сільськогосподарського виробництва є вкрай неефективне використання ресурсного потенціалу, включаючи і матеріальні ресурси. В умовах поглиблення структурних диспропорцій, порушення інтеграційної цілісності, диспаритету у взаємовідносинах сфер і галузей аграрного комплексу, фінансової дестабілізації і організаційної слабкості його підприємств різко звужені резерви зростання, самозабезпечення виробничими запасами: насінням, кормами, органікою; обмежені можливості придбання виробничих запасів в необхідному обсязі і асортименті. Більшою мірою це відноситься до основних нормованих паливно-енергетичних ресурсів.

Таким чином, виробництво сільськогосподарської продукції часто відбувається в умовах дефіциту або повної відсутності виробничих запасів, передбачених технологією. Порушення технології виробництва, екстенсивне споживання виробничих запасів, слабкий контроль якості і екологічної чистоти запасів і продуктів неминуче призводять до зниження конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції, посилюють складності її збуту, що в фінансовому аспекті означає втрату джерел формування поточних активів.

Питанню обліку виробничих запасів приділяється багато уваги в навчальній літературі, в періодичних виданнях, в нормативних актах і на міжнародних конференціях. Зокрема цього питання присвячені праці таких українських вчених, як Ф. Ф. Бутинця, В. Г. Андрійчука, М. І. Бондара, С. Ф. Голова, Л. В. Нападовської, М. Я. Демяненко, В. М. Жука, В. В. Сопко, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, Н. М. Малюги, М. С. Пушкаря,

М. Ф. Огійчука, Н. М. Ткаченко та зарубіжних вчених: М. І. Ладутько, В. Ф. Палія, Н. П. Кондратова і інших. На багатьох наукових і науково-практичних конференціях вирішуються питання формування первісної вартості виробничих запасів по різних каналах надходження їх на підприємство, виборі методу оцінки запасів їх вибуття та інше.

Але незважаючи на таке широке вивчення питання обліку виробничих запасів в різних літературних джерелах, не всі проблеми ще вирішені. Вищевикладене підтверджує значущість даної проблеми, зумовило тему кваліфікаційного дослідження та зумовило актуальність розробки інструментів обліку та аналізу для сільськогосподарських підприємств, а також практичних рекомендацій щодо становлення та розвитку обліку та аналізу в аграрному секторі економіки.

Для вирішення зазначених проблем на рівні окремого підприємства виникає необхідність прийняття правильних і адекватних управлінських рішень, забезпечених достатньою інформаційною базою.

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних аспектів обліку та аналізу виробничих запасів, критичний аналіз проблем ведення бухгалтерського обліку з виробничими запасами на підприємстві та розробка напрямів удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення операцій з виробничими запасами на підприємстві за результатами проведеного аналізу.

Для досягнення даної мети були поставлені такі завдання:

- розкрити трактування економічної сутності поняття «виробничі запаси»;
- дослідити нормативно-правове забезпечення облікового процесу виробничих запасів;
- вивчити методи оцінювання виробничих запасів при надходженні, зберіганні та вибутті з підприємства;
- здійснити критичну оцінку існуючих методик аналізу виробничих запасів;

- надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «Агротех»;
- дослідити організацію первинного та синтетичного обліку виробничих запасів на підприємстві;
- розкрити методичні підходи до обліку виробничих запасів та відображенні інформації про них у звітності;
- проаналізувати ефективності використання виробничих запасів господарства;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності використання виробничих запасів на ТОВ «Агротех».

Об'єктом дослідження є процес ведення бухгалтерського обліку та аналізу операцій з виробничими запасами на ТОВ «Агротех».

Предметом дослідження даної роботи є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів організації обліку, аналізу ефективності використання виробничих запасів підприємства.

В процесі виконання роботи використовувалися прийоми і методи, що дозволяють вивчити стан обліку використання виробничих запасів: критичний (при вивченні існуючих визначень поняття «виробничі запаси» та методик аналізу ефективності використання виробничих запасів); комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства та нормативів щодо бухгалтерського обліку виробничих запасів; аналіз та синтез ( для узагальнення інформації щодо забезпечення сільськогосподарських підприємств виробничими запасами); табличний (при групуванні інформації про виробничі запаси для подальшого аналізу); порівняння (для зіставлення даних підприємства у динаміці); графічний (для наочного відображення результатів дослідження); факторний аналіз (для визначення впливу факторів на результуючий показник); абстрактно-логічний (використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків).

Для вивчення теоретичних і методичних основ обліку виробничих запасів були використані законодавчі та нормативно-правові акти України з

обліку виробничих запасів, вітчизняні та міжнародні стандарти, методичні вказівки та інструкції, накази Міністерств України, періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій і методичних семінарів, праці провідних зарубіжних і вітчизняних вчених, фахівців в області бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту щодо операцій з виробничими запасами.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень щодо операцій з виробничими запасами. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

- уточнено понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «виробничі запаси» (матеріальні ресурси підприємства, які використовуються як предмети праці під час виробництва продукції та вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції);

- запропоновано деталізацію складу рахунків синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів, через впровадження субрахунків третього та четвертого порядків, що сприятиме гармонійній взаємоув'язці підсистем фінансового й управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах;

- уточнено та деталізовано відображення інформації про виробничі запаси в обліковій політиці підприємства сільськогосподарських підприємств, що надасть можливість отримувати оперативні дані для користувачів та сприятиме поглибленню економічного аналізу;

- обґрунтовано необхідність використання методу ФІФО під час вибуття виробничих запасів, що сприятиме вирівнюванню цін в структурних підрозділах сільськогосподарських підприємств у разі їх частих змін;

- запропоновано графік документообігу первинних документів щодо операцій з виробничими запасами, що сприятиме підвищенню рівня обліку та контролю використання виробничих запасів на підприємстві.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній

роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, фінансів, обліку та права» (14 листопада 2019 р., м. Полтава) та III Міжнародній науково-практичній конференції «Пріоритети сучасної науки» (19-20 листопада 2019 р., м. Київ). Оpubліковано статтю у збірнику статей молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (2019р., м. Запоріжжя). Доповідалася доповідь на науково-практичному семінарі «Облікова політика підприємства: сучасний стан, проблеми формування та шляхи вирішення» (6 грудня 2019 р., м. Запоріжжя).

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків; викладена на 98 сторінках, в тому числі містить 24 таблиці, 20 рисунки; список використаної літератури з 59 найменування й 5 додатків.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка виробничих запасів

Всебічне вивчення і правильне розуміння сутності матеріально-виробничих запасів справедливо відноситься до ряду найважливіших проблем теорії бухгалтерського обліку, обумовлених високою практичною необхідністю їх раціонального використання господарюючими суб'єктами.

Теоретичні дослідження показали, що в даний час існує безліч визначень сутності запасів як економічної категорії, що значною мірою пов'язано зі зміною ролі і значення запасів в ринкових умовах.

Різні підходи до обґрунтування економічної категорії «запаси» зумовили кілька напрямків у визначенні її сутності та змісту. У класичній економічній теорії запаси у виробничій сфері розглядаються як авансовані кошти, які змінюють згодом свою первісну натурально-речову форму і послідовно переносять свою вартість в процесі обороту капіталу. Так, в своїх теоретичних дослідженнях сутності капіталу К. Маркс зазначає, що запаси виступають частиною продуктивного капіталу у вигляді необхідних засобів виробництва [1, с. 176]. Беручи участь в обороті і висловлюючи частина капітальної вартості, запаси відіграють істотну роль в кругообігу капіталу, який функціонує в виробничому процесі.

Таке визначення виробничих запасів не дозволяє в повній мірі висловити їх значення в забезпеченні рівномірного характеру виробництва в умовах його нестабільності.

Поняття «товарно-матеріальні цінності», «предмети праці», «матеріальні ресурси» та «виробничі запаси» в більшості випадків використовуються як синоніми. Офіційного визначення поняття «товарно-

матеріальні цінності» немає, проте, проаналізувавши нормативно-правові документи, у яких вживається дане поняття, а саме, Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року № 69 [2], можна стверджувати, що термін «товарно-матеріальні цінності» за економічним змістом відповідає терміну «запаси».

Однак, протягом тривалого часу в навчальній і науковій літературі не існує єдиної думки щодо їх складу і класифікації. Залежно від сфери діяльності та галузевої належності підприємства, на ньому можуть формуватися і враховуватися запаси для виробництва продукції, сировина і матеріали, готова продукція у вигляді товарів, запасні частини, тара, паливо, готова продукція і товари, інші запаси тощо. По суті, з визначення поняття «товарно-матеріальні цінності», виходить, що в їх склад входять товари та матеріали. З метою визначення більш точного поняття і характеристик досліджуваних категорій, розглянемо думки різних авторів, щодо понять «виробничі запаси», «товарно-матеріальні цінності», «предмети праці», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси» та «матеріально-виробничі запаси».

А. І. Олійник, С. І. Юр'єва, Л. І. Рибальченко стверджують, що матеріальні ресурси – це необхідний елемент виробничого процесу, який повністю споживається в кожному виробничому циклі, а отже повністю переносять свою вартість на продукцію, вироблену в процесі виробництва [3].

За твердженням В. Д. Новодворського, виробничі ресурси – це суми складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних і трудових ресурсів [4, с. 121].

На думку Л. К. Нікандрової і М. Д. Акатсьєвої матеріально-виробничі запаси це активи, які використовуються в якості сировини, матеріалів і т. д. при виробництві продукції, призначеної для продажу (виконання робіт,

надання послуг), або придбані безпосередньо для перепродажу, а також використовувані для управлінських потреб організації» [5].

Певні протиріччя пов'язані і з використанням терміну «предмети праці». Дане поняття більш відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Є. Б. Стародубцева стверджують, що товарно-матеріальні цінності – це статистичний показник, що відображає на певну дату вартість товарно-матеріальних цінностей, до складу яких входять виробничі запаси, незавершене виробництво, залишки готової продукції [6].

Розглянемо детальніше як науковці розглядають трактування сутності поняття «виробничі запаси».

Ф. Ф. Бутинець розглядає виробничі запаси як активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством [7, с. 313].

На думку Н. І. Верхоглядової, виробничі запаси – це матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці в виробничому і господарському процесі [8].

В. П. Завгородній пропонує визначити виробничі запаси як сировину, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб [9].

І. І. Сахарцева говорить, що виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо та ін.), що є предметами праці, забезпечують засобами праці і робочою силою виробничий процес підприємства, в якому вони використовуються одноразово [10, с. 163].

В. Г. Швець стверджує, що виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо тощо) – це матеріальні активи, що перероблюються підприємством з



метою виготовлення продукції, обслуговування виробництва та загальновиробничих потреб. Відносяться до категорії оборотних засобів [13].

Дослідження аналізованих категорій, показало, що поняття матеріальні ресурси є більш глобальним і включає в себе засоби праці, виробничі запаси тощо. До складу товарно-матеріальних цінностей можна віднести виробничі запаси. На наш погляд, на нормативному рівні слід закріпити склад товарно-матеріальних цінностей для підприємств різних сфер діяльності. При цьому, поняття «товарно-матеріальні цінності» доречніше застосовувати для торговельних підприємств, а поняття «виробничі запаси» – для підприємств виробничої сфери та сфер послуг.

Проаналізувавши визначення поняття «виробничі запаси» в економічній літературі, можна зробити висновок, що однозначного підходу серед науковців до його розуміння немає, але є ключові моменти, які об'єднують ці визначення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Ключові моменти визначення терміна «виробничі запаси» серед вчених

Автор	Активи	Оборотні засоби	Предмети праці	Матеріали	Переносять свою вартість на собівартість продукції	Призначені для виробництва продукції або подальшої перепродажу
Ф. Ф. Бутинець [7]	+					+
Н.І. Верхоглядова [8]			+		+	
В. П. Завгородній [9]				+		+
І.І. Сахарцева [10]			+	+		
В. Г. Швець [11]	+	+		+		+

\*узагальнено автором за джерелами, вказаними в таблиці

Критичний аналіз наукової літератури дозволив нам сформулювати власне бачення поняття «виробничі запаси», тому пропонуємо розглядати виробничі запаси як матеріальні ресурси підприємства, які використовуються як

предмети праці під час виробництва продукції та вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції.

Запаси, будучи одним з елементів оборотних активів підприємства, поповнюються для подальшої підготовки і безпосереднього споживання в процесі операційної діяльності. За натурально-речовій формі запаси прийнято класифікувати як сировину, основні і додаткові матеріали, комплектуючі вироби, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, малоцінні і швидкозношувані предмети та інші матеріальні цінності [1, с. 23]. Однак з метою вдосконалення методів управління запаси доцільно класифікувати за ознаками функціонування (рис. 1.1).

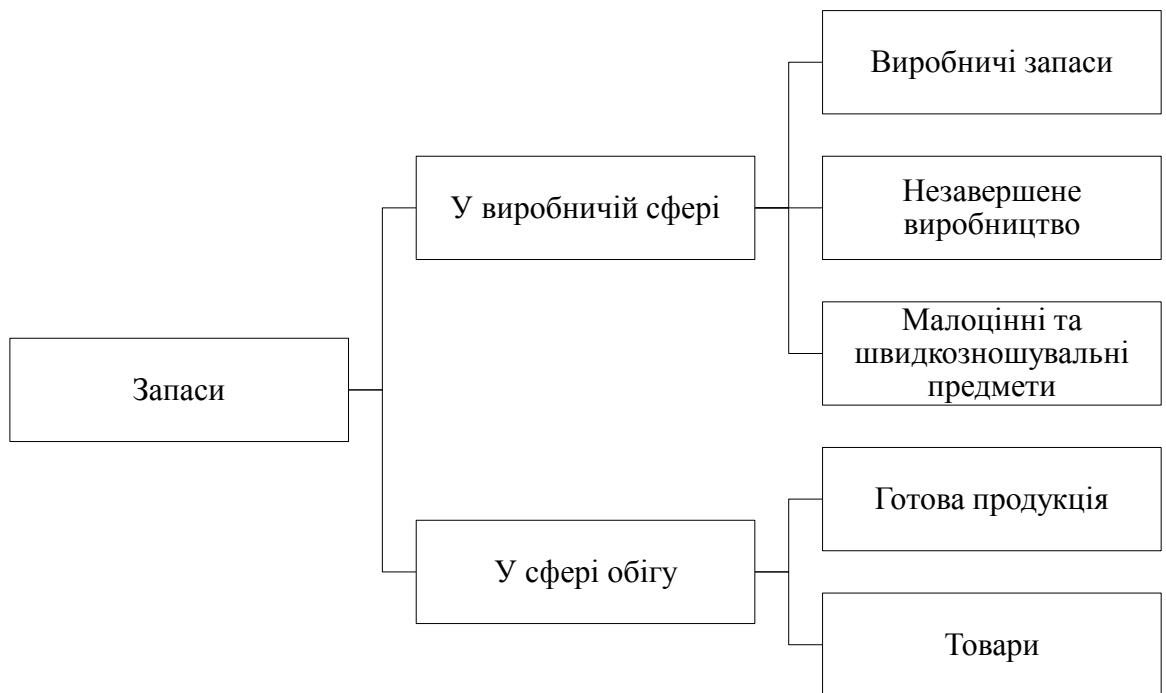


Рис. 1.1 Класифікація запасів за функціональною ознакою

Необхідно також враховувати особливості окремих етапів операційного циклу при обґрунтуванні процесів формування та використання запасів, що дозволить підвищити ефективність системи планування. Цікавою, на наш погляд, є класифікація виробничих запасів І. Б. Садовської [9], яка згрупувала їх за певними ознаками (рис. 1.2).

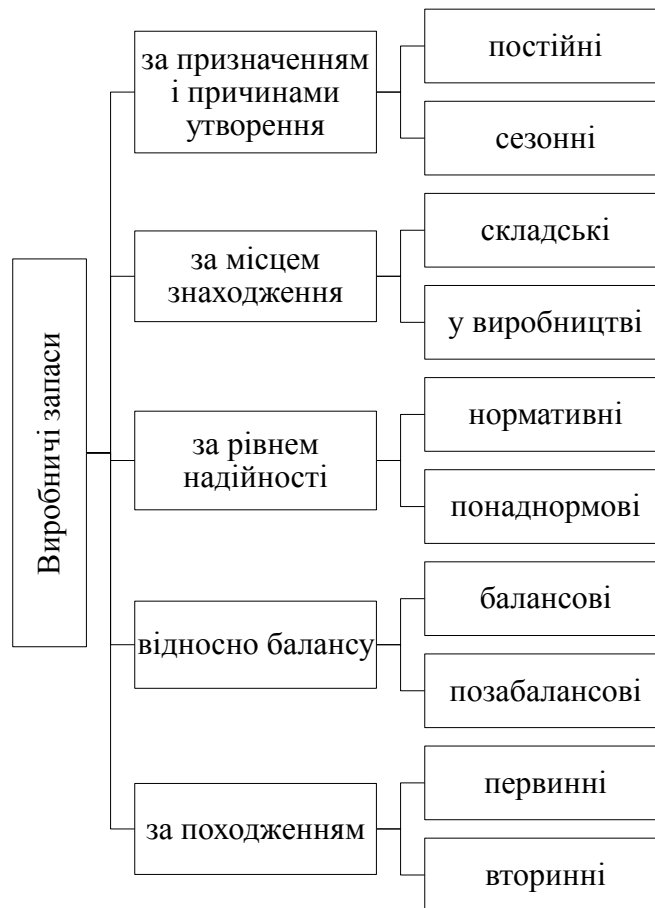


Рис. 1.2 Класифікація виробничих запасів за І. Б. Садовською [12]

Наступна класифікація виробничих запасів передбачена Планом рахунків (рис. 1.3).

В. В. Сопко [14, с. 261], Ф. Ф. Бутинець [7, с. 412] та Н. М. Ткаченко [15, с. 458-459] подають класифікацію виробничих запасів за Планом рахунків бухгалтерського обліку, вважаючи її найбільш доцільною та оптимальною.

Деякі науковці вважають, що до складу виробничих запасів включаються не тільки сировина, основні і допоміжні матеріали (у тому числі сировина й матеріали, які знаходяться в дорозі та переробці), куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара і тарні матеріали, а й відходи основного виробництва, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й

адміністративних потреб [16, с. 142].

20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина і матеріали»
	202 «Куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби»
	203 «Паливо»
	204 «Тара й тарні матеріали»
	205 «Будівельні матеріали»
	206 «Матеріали, передані в переробку»
	207 «Запасні частини»
	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
	209 «Інші матеріали»

Рис. 1.3 Класифікація виробничих запасів згідно з Планом рахунків [13]

Для правильного визначення загального обсягу виробничих запасів, їх динаміки та структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства за певний період часу необхідно правильно оцінити виробничі запаси. Оцінка є важливим аспектом обліку виробничих запасів.

Н. Р. Дамбровська [17] у своїй праці здійснила критичний аналіз методики оцінки запасів, які визначаються згідно П(С)БО.

К. І. Посилаєва та Ю. О. Крот [19] здійснили обґрунтований аналіз оптимальних методів оцінки виробничих запасів при їх використанні з урахуванням особливостей галузевого виробництва на прикладі сільського господарства.

О. Кіляр [19] дослідив особливості здійснення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, визначив основні фактори, які впливають на оцінку виробничих запасів, а також проаналізував використання таких баз оцінки як поточна вартість та справедлива вартість.

Більшість учених, зокрема М. Ф. Огійчук, класифікують оцінки за

групою ознак (рис. 1.4).

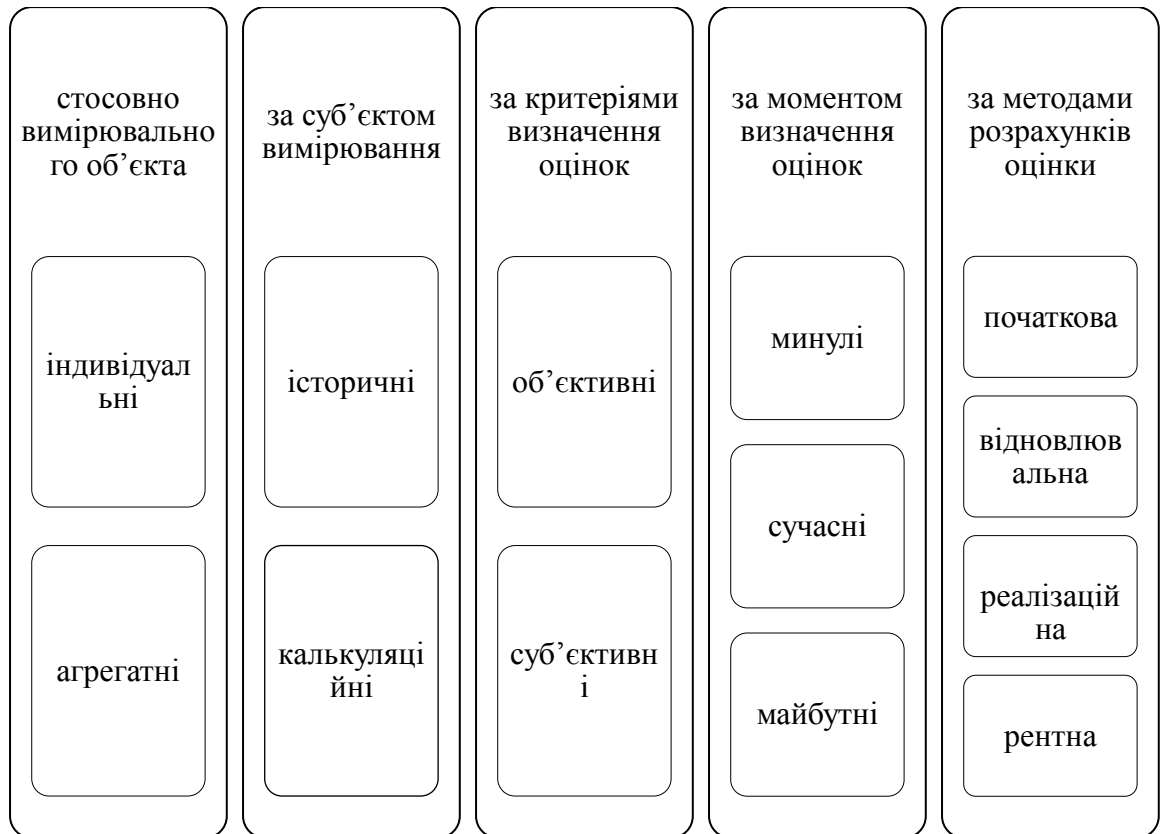


Рис. 1.4 Класифікація оцінки за групою ознак М. Ф. Огійчука [20]

Зараз у вітчизняній практиці чітко розрізняють вартість придбання запасів і вартість, за якою ці запаси списуються у виробництво. Але зарахування запасів на баланс підприємства має проводитися за первісною вартістю, яка залежить від умов їх отримання (табл. 1.2).

У бухгалтерському обліку запаси на дату балансу відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації.

Термін «чиста вартість реалізації» представлено в П(С)БО 9 «Запаси» – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації, як і первісна, визначається по кожній одиниці запасів.

Склад первісної вартості при зарахування на баланс різними способами  
надходження

Спосіб надходження	Склад первісної вартості
Придбано за грошові кошти	Суми, сплачені за договором постачальнику (продавцю), за мінусом непрямих податків. А також: - суми ввізного мита; - суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - ТЗВ (транспортно-заготівельні витрати); - витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів; - інші витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.
Виготовлені на підприємстві	Виробнича собівартість, яка визначається згідно з П(С)БО 16.
Отримано як внесок до статутного капіталу	Узгоджена з засновниками (учасниками) справедлива вартість запасів з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9.
Отримано в обмін на подібний об'єкт	Балансова вартість переданих запасів. Якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різницю включають до витрат звітного періоду.
Отримано в обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість запасів.
Отримано безкоштовно	Справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п.9 П(С)БО 9.

\*джерело [21]

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна зменшилася, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума перевищення первинної вартості над сумою запасів за чистою вартістю реалізації списується на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винних осіб відображаються на рахунках позабалансового обліку. Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості.

Якщо чиста вартість реалізації запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів вибуття (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

## Сутність методів вибуття запасів

Назва	Сутність методу
1	2
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або ж їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо). Витрати за цим методом відповідають (ототожнюються) витратам на одиниць запасів;
Середньозваженої собівартості	Застосовується до конкретного найменування запасів або однорідної групи (виду). Суму вартостей залишків запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці ділять на сумарну кількість таких запасів на початок звітного місяця і кількість отриманих у звітному місяці. В результаті знаходять середньозважену вартість певного найменування (однорідної групи виду) запасів, по якій і оцінюють їх вибуття за звітний місяць.
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Запаси використовують у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускають у виробництво (продаж та ін.), Оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів. Даний метод відрізняється можливістю чіткої організації аналітичного обліку, що не викликає плутанини в обліку матеріально-відповідальних осіб, максимально сприяє забезпеченню збереження запасів.
Нормативних затрат	Використовують в основному виробничі підприємства. Суть методу полягає в застосуванні норм витрат запасів на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з

## Продовження табл. 1.3

1	2
	урахуванням нормального рівня використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Щоб нормативні витрати максимально наближалися до фактичних, норми витрат і ціни потрібно регулярно перевіряти і при необхідності переглядати. Простіше кажучи, вибуття запасів оцінюють по заздалегідь розрахованій нормативній вартості.
Ціни продажу	Можна застосовувати виключно для запасів, які реалізують через роздрібну торгівлю – це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків. При використанні методу ціни продажу вартість реалізованих за місяць запасів розраховують поетапно.

Тому для того, щоб обрати оптимальний метод вибуття, необхідно зробити розрахунок списання одних і тих же запасів різними методами з метою визначення найбільш доцільного для підприємства методу. При цьому необхідно врахувати всю важливість даного розрахунку, оскільки зміна облікової політики здійснюється лише в деяких випадках.

Неправильний вибір методу може призвести до фінансового краху підприємства за рахунок «вимивання» оборотних коштів у податки або банкрутства за рахунок постійної покупки сировини за ціною, що перевищує вартість готової продукції, чи за рахунок збільшення ціни до рівня, що перевищує конкурентоспроможність продукції і платіжний попит.

## 1.2 Нормативно-правове забезпечення облікового процесу виробничих запасів

Багатьом напрямом суспільного життя, включаючи бухгалтерський облік, властиве регулювання у формі впливу на об'єкт для виконання поставленої мети. Регулювання, маючи універсальний характер, в бухгалтерському обліку має високу соціальну цінність та організовується за



допомогою правових норм, що дозволяють дотримати інтереси держави.

Сучасна система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку не обмежена тільки законодавчими актами, а й об'єднує низку інших правовстановлюючих документів. Тому ми вважаємо, що базою регулювання бухгалтерського обліку є нормативно-правові акти, під якими розуміються письмові офіційні документи правотворчих органів в межах їх компетенції та спрямовані на встановлення, зміну чи скасування правових норм (конституцій, статутів, законів, кодексів, указів президентів, постанов уряду тощо).

Ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів здійснюється відповідно до нормативних документів, що мають різний статус. Правове регулювання бухгалтерського обліку включає визначення об'єктів обліку, форм і методів ведення бухгалтерського обліку, вимог до оформлення бухгалтерських документів, видів, складу звітності, відповідальності за ведення бухгалтерського обліку та надання звітності.

Облік виробничих запасів організації представляється непростю системою, яка має безліч цікавих аспектів і особливостей. Власне тому в законодавчій складовій виділено безліч документів, що регламентують хід ведення їх бухгалтерського обліку та відображення інформації про них у фінансовій, статистичній та податковій звітності.

Залежно від призначення і статусу нормативні документи доцільно представити на трьох рівнях, а саме: глобальному, національному та локальному (табл. 1.4).

Найважливішим нормативно-правовим актом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку запасів вважається Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV [2]. Він визначає підстави обліку виробничих запасів, хід системи і ведення їх обліку (відповідальність за його організацію, основні документи і облікові реєстри, потреба інвентаризації запасів, відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу та хід відображення інформації про запаси у

фінансовій звітності підприємств).

Таблиця 1.4

## Рівні регламентації обліку виробничих запасів

Рівні регламентації	Документи
Глобальний	МСБО 2 «Запаси» [22]
Національний	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23]
	Податковий кодекс України [24]
	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [25]
	П(С)БО 9 «Запаси» [21]
	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування [13]
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [26]
Локальний	Наказ (Положення) про облікову політику підприємства

\*згруповано автором на основі джерел, зазначених в таблиці

У Податковому кодексі України [24] визначено трактування сутності поняття «запаси». Так, запаси – це активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням. Згідно з п. 14.1.128 Податкового кодексу України, запаси складаються з: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [25] висвітлює всі вимоги до складання основних форм фінансової звітності. У Звіті про фінансовий стан стаття «Запаси» відображає загальну вартість активів, які визнаються запасами згідно з П(С)БО 9 «Запаси», зокрема, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

У разі відповідності ознакам суттєвості може бути окремо наведена у додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

Метою складання Звіту про сукупні доходи є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [13] призначено перелік рахунків і субрахунків, створених для обліку запасів, їх оцінка і хід відображення в них господарських операцій. В Інструкції зазначено, як той чи інший рахунок можуть кореспондувати один з одним, як ведеться аналітичний облік запасів тощо.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів № 2 [26] застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність

за міжнародними стандартами фінансової звітності).

В даних рекомендаціях визначено визнання та оцінку запасів, документальне оформлення операцій руху запасів, облік і контроль наявності та руху запасів в місцях їх зберігання та у виробництві, бухгалтерський облік запасів, прописано особливості обліку тари.

Вплив облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства настільки істотно, що вимагає оформлення відповідного розпорядчого документа (переважно наказу, бо саме на керівника згідно з чинним законодавством лежить вся повнота відповідальності за організацію бухгалтерського обліку та створення необхідних умов для правильного його ведення).

Від правильної методики обліку виробничих запасів залежить доцільність їх використання у процесі виробництва. Проте, на сьогодні підприємства в Україні стикаються з рядом гальмівних чинників, які перешкоджають удосконаленню методики обліку виробничих запасів:

- використання застарілих галузевих нормативно-правових актів із обліку запасів;
- невідповідність практичних засад відображення в обліку запасів вимогам нормативно-правової бази;
- відсутність належного нормування використання запасів за їх цільовим призначенням, що обмежує контрольні функції обліку.

Основне призначення наказу про облікову політику полягає в тому, щоб зафіксувати складові облікової політики, забезпечити їх одноманітну і, по можливості, точну реалізацію в практиці підприємства всіма структурними підрозділами і кожним виконавцем окремо.

В обліковій політиці зазвичай визначено одиницю бухгалтерського обліку запасів, як вести облік транспортно-заготівельних витрат вести, як розподіляти транспортно-заготівельні витрати, які методи оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продажу або іншому вибутті застосовувати

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) набувають все

більшого поширення в Україні і застосовуються не тільки компаніями, які зобов'язані складати звітність за цими стандартами, а й на добровільній основі. Поступово виникає необхідність застосування МСФЗ в національній практиці.

З початку 2000 року на Україні введений П(С)БО 9 «Запаси», прототипом якого є міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 1993 року. Починаючи з 1 січня 2005 р підлягає застосуванню до річних періодів переглянута редакція Стандарту, яка замінює собою Міжнародний стандарт IAS 2 «Запаси» [22]. Ці стандарти використовуються для встановлення порядку обліку запасів.

Мета міжнародного стандарту МСФЗ 2 «Запаси» полягає у визначенні порядку обліку і оцінки запасів. Запаси відносяться до короткострокових активів підприємства; економічну вигоду від їх використання компанія очікує отримати протягом фінансового року. Порядок обліку запасів повинен відбуватися в системі обліку за фактичною вартістю придбання.

Основним питанням в обліку запасів є визначення величини витрат, що підлягають визнанню як актив і переносу на майбутні періоди до визнання відповідних доходів – згідно з концепцією відповідності витрат і доходів [27].

Відповідно до МСФЗ 2, запаси – це активи:

- призначені для продажу в ході нормальної діяльності;
- в процесі виробництва для такого продажу;
- у формі сировини або матеріалів, призначених для використання у виробничому процесі або при наданні послуг [22].

Таке визначення запасів, дане в МСФЗ 2, можна інтерпретувати у такий спосіб:

- все, що під цим формулюванням – це в загальновідомих термінах не що інше, як товари;
- все, що за змістом підходить під критерій – це промислова продукція, а також роботи / послуги у стадії незавершеного і завершеного

виробництва;

- все, що об'єднує останній підпункт – це запаси, що знаходяться на складах до передачі їх у виробництво, тобто сировина і матеріали.

Звідси випливає, що під регулювання МСФЗ 2 підпадають:

- товарні запаси;
- запаси сировини і матеріалів;
- запаси проміжних етапів виробництва;
- готову продукцію, виконані, але ще не реалізовані роботи / послуги.

Як бачимо, визначення в МСФЗ 2 практично відповідає визначенню запасів, наведеним в П(С)БО 9, за невеликим доповненням в останньому. Так, згідно з П(С)БО 9 до запасів також відносяться активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством [21].

Комітет з Міжнародних Стандартів Бухгалтерського Обліку дає наступне визначення запасів: «запаси включають активи, закуплені і зберігаються для перепродажу в ході нормальної діяльності компанії. Запаси також включають готову або незавершену продукцію, випущену компанією, сировину і матеріали, призначені для подальшого використання у виробничому процесі» [28].

Як і в П(С)БО 9, існують групи запасів, до яких МСФЗ 2 не застосовується. До таких запасів належать:

- незавершене виробництво за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (МСБО 11 «Будівельні контракти»);
- фінансові інструменти (МСФЗ 32 та МСФЗ 39);
- біологічні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (МСБО 41 «Сільське господарство»).

Інтерпретуємо згадані положення МСФЗ 2 і П(С)БО 9 в контексті національного Плану рахунків (табл. 1.5).

Щодо сфери застосування МСФЗ 2 і П(С)БО 9 слід відзначити існуючі

відмінності. Так, П(С)БО 9 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Таким чином, обмеження щодо застосування П(С)БО 9 стосуються тільки бюджетних установ.

Таблиця 1.5

Класифікація виробничих запасів, у застосуванні для МСФЗ, П(С)БО та  
Плану рахунків

№ рахунку	Назва рахунку	П(С)БО	МСФЗ
201-207	Сировина і матеріали; Напівфабрикати; Пальне, тара і тарні матеріали; Будівельні матеріали; Запасні частини; Матеріали передані на переробку	П(С)БО 9	МСФЗ 2
208	Матеріали сільськогосподарського призначення	П(С)БО 30 П(С)БО 9	МСФЗ 41 МСФЗ 2
209	Інші матеріали	П(С)БО 9	МСФЗ 2

\*джерело [13, 21, 22, 29, 30]

При цьому положення МСФЗ 2 не застосовуються виробниками продукції сільського господарства і лісництва після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до встановленої практики в цих галузях промисловості. Положення МСФЗ 2 також не застосовуються брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

У МСФЗ 2 (на відміну від П(С)БО 9) відсутня посилка на порядок визнання запасів активом, оскільки він регламентований Принципами підготовки та складання фінансової звітності. Так, аналогічно П(С)БО 2, активом визнаються ресурси, контрольовані компанією, отримані в результаті подій минулих періодів і від використання яких очікується надходження економічних вигод у майбутньому.

Актив може бути визнаний запасом, якщо він відповідає певним критеріям, які в міжнародній практиці також не відрізняються від П(С)БО, тобто від нього очікується надходження економічних вигод і його вартість

або оцінка може бути достовірно оцінена (достовірно визначена). Як бачимо, в даному питанні підходи МСФЗ і П(С)БО ідентичні.

Між правилами обліку виробничих запасів за МСФЗ і за національними стандартами бухгалтерського обліку є відмінності.

Дещо не збігаються вимоги МСФЗ 2 і П(С)БО 9 в частині оцінки запасів. Так, згідно з п. 9 МСФЗ 2 запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації, а П(С)БО 9 вимагає відображати в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [28].

Сутність поняття «чиста вартість реалізації» ідентична як в П(С)БО 9, так і в МСФЗ 2. Так, чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу при звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Згідно п. 25 П(С)БО 9 запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду [21].

МСФЗ 2 більш детально розкриває випадки оцінки запасів за чистою вартістю реалізації в разі, якщо собівартість запасів не може бути відшкодована. МСФЗ 2 закликає списувати запаси до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі [22].

При визначенні чистої вартості реалізації необхідно враховувати коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, в тій мірі, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду, а також призначення запасів [31].

Поняття «первісною вартістю» в МСФЗ 2 взагалі відсутня. Первісною вартістю запасів за П(С)БО 9 може бути або собівартість придбаних за плату або виробнича собівартість виготовлених власними силами (П(С)БО 16



«Витрати»), або справедлива вартість внесених у вигляді внеску в статутний фонд (узгоджена з засновниками та скоригована на відповідні витрати), отриманих безкоштовно і придбаних в результаті обміну [31].

З'ясуємо, чи існують відмінності між собівартістю за П(С)БО і за МСФО. На відміну від П(С)БО 9, МСФЗ 2 – це стандарт, що регулює не тільки облік запасів, а й облік витрат.

Собівартість запасів складається з витрат на придбання, витрат на переробку та інші витрати на доведення до поточного стану та місця розташування (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

## Складові собівартості запасів

Вид витрат	Характеристика і склад витрат
Витрати на придбання (Cost of purchase)	Складаються з: а) ціни покупки; б) імпорتنих мит та інших невідшкодованих податків; в) транспортних, транспортно-експедиційних та інших витрат, які безпосередньо відносяться на придбання. При цьому торгові (оптові) знижки, надані постачальниками після оплати поставок, а також кошти, що повертаються постачальниками з інших причин, від підсумкової суми витрат на закупівлю віднімаються.
Витрати на переробку (Cost of conversion)	Складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з випуском певних видів (і одиниць) продукції. Крім прямих витрат, до витрат на переробку належать і виробничі накладні витрати, як постійні (Fixed production overheads), так і змінні (Variable production overheads).
Інші витрати (Other costs)	Включаються в собівартість запасів лише в тій мірі, в якій вони пов'язані з приведенням їх (запасів) в потрібний стан і місце розташування.

\*сформовано автором на основі джерела [27]

Головне питання в обліку запасів – порядок визначення собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. МСФЗ 2 містить керівництво з визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи часткове списання чистої вартості реалізації, а також по використанню формул собівартості, які застосовуються до визначення собівартості запасів. Під «формулами собівартості ...» розуміються певні методи списання запасів

[28].

Згідно п. 9 П(С)БО 9 угруповання витрат, з яких складається первісна вартість запасів, аналогічна угрупованню по МСФЗ. Однак, в П(С)БО про це йдеться не так однозначно, як в МСФЗ 2. Що стосується власне обліку витрат, то П(С)БО 9 ці питання не розглядає, а робить посилання на спеціальний стандарт – П(С)БО 16 «Витрати», аналога якому в міжнародних стандартах немає. Втім, такі поняття, як спільно вироблена продукція і побічна продукція, в стандарті відсутні. Є тільки одна згадка супутньої продукції (п. 11 П(С)БО 16).

Процесу обробки / переробки закуплених на стороні запасів передують їх передача зі складу у виробництво. По завершенні процесу продукція надходить на склад готової продукції, потім зі складу – в реалізацію. На кожному етапі передачі запаси відповідним чином оцінюються.

У термінології П(С)БО 9 це називається оцінкою вибуття запасів, а в термінології МСФЗ 2 – способами розрахунку собівартості запасів або формулою вартості (Cost Formulas) і методами визначення собівартості (Techniques for the Measurement of Cost) (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Методи оцінки вибуття та способи розрахунку собівартості запасів

№	П(С)БО 9 «Запаси»	МСФЗ 2 «Запаси»
	Методи оцінки вибуття запасів	Спосіб розрахунку собівартості запасів
1	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
2	Середньозваженої собівартості;	Середньозваженої собівартості;
3	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
4		Метод визначення собівартості;
5	Нормативних затрат;	Нормативний метод
6	Ціни продажу.	Метод роздрібних цін

\*згруповано автором за джерелами [21, 22]

Нормативний метод і метод роздрібних цін застосовуються для визначення приблизного значення собівартості, і застосування їх виправдано

в тих випадках, коли точно врахувати фактичні витрати в собівартості запасів є неможливим, тобто коли неможливо застосувати способи розрахунку собівартості запасів.

Нормативний метод (Standard cost) заснований на застосуванні калькуляції нормативної собівартості одиниці продукції з подальшим урахуванням відхилень. Застосовується в масових і технологічно складних виробництвах. У міжнародній практиці управлінського обліку цей метод широко відомий як Standard cost. Згідно з вимогами МСФЗ необхідно застосовувати одну й ту ж формулу собівартості для всіх запасів суб'єкта господарювання однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості [22].

Особливості оцінки запасів за МСФЗ 2 і П(С)БО 9 подано в Додатку А.

Обсяг інформації, що розкривається про запаси згідно з МСФЗ 2 ширше в порівнянні з П(С)БО 9. Так, у фінансових звітах згідно з МСФЗ 2 необхідно розкривати:

- облікову політику, прийняту для оцінки запасів, і які застосовуються до них методи розрахунку собівартості ;
- загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно класифікацій, прийнятним для суб'єкта господарювання;
- балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;
- балансову вартість запасів, врахованих за справедливою вартістю за вирахуванням витрат, очікуваних на місці майбутнього продажу;
- суму уцінки запасів, у витратах звітного періоду;
- суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;
- обставини або події, що призвели до відновлення списаних запасів;
- про суму будь-якого відновлення вартості запасів, раніше списаних на витрати звітного періоду (і, відповідно, визнаних в доходах поточного);

– балансової вартості запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань [22].

Отже, розглянутий перелік нормативних актів, якими регулюється порядок відображення в обліку виробничих запасів не слід вважати вичерпним, оскільки рішення про порядок обліку будь-яких операцій повинні бути прийняті з урахуванням всіх вимог, всіх діючих на даний момент нормативних документів, при розгляді конкретного питання.

### 1.3 Теоретико-методичні аспекти аналізу виробничих запасів

Найважливішою умовою фінансово-господарської діяльності кожного господарства вважається достатність наявності ресурсного потенціалу. Разом з цим вагому значення в складі майна та структури ресурсів підприємства покладається на виробничі запаси, що забезпечують сталість, безперервність і ритмічність діяльності організації та гарантують його фінансову безпеку та стабільність. Тому аналіз стану та ефективності використання виробничих запасів вважається необхідною позицією та найважливішим інструментом діяльності господарства.

Раціональне управління виробничими запасами підприємства можливо лише при наявності дієвого механізму їх оцінки та аналізу. В даний час пропонується безліч методик, покликаних сприяти вирішенню проблеми управління виробничими запасами. В основі сформованих методик лежать різні прийоми економічного аналізу. Необхідною умовою нарощування обсягів виробництва продукції, зниження її собівартості, зростання прибутку, рентабельності, є повне і своєчасне забезпечення організації сировиною і матеріалами необхідного асортименту і якості, економне їх використання [32, с. 212] Завдання аналізу забезпеченості і використання матеріальних ресурсів представлені на рис. 1.6.

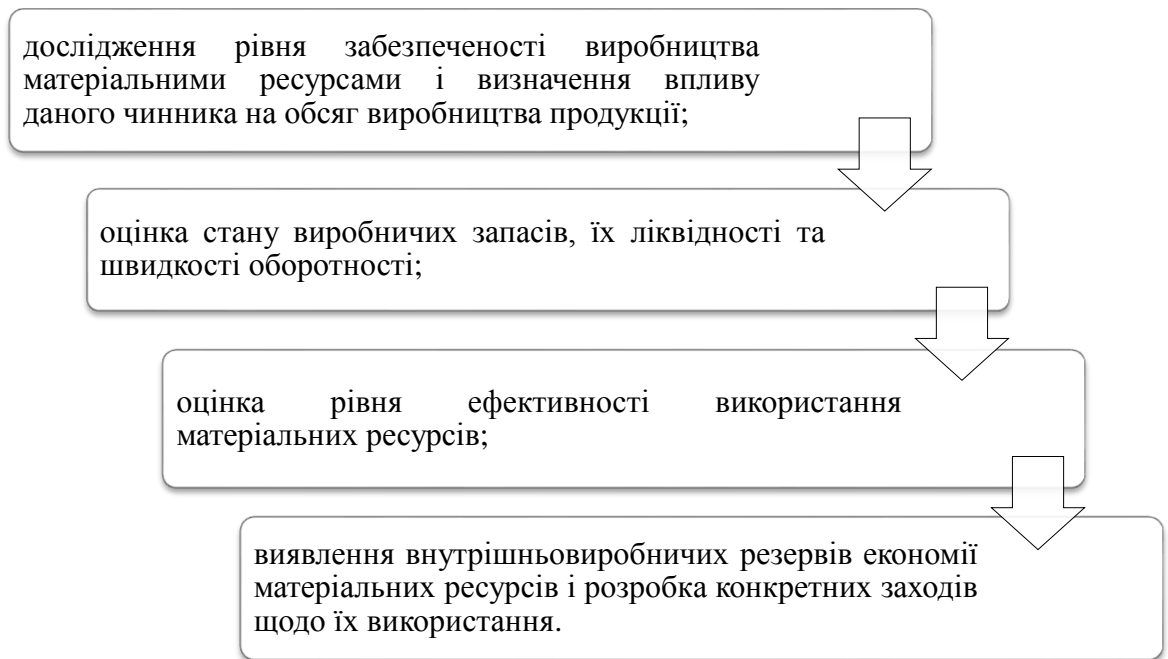


Рис. 1.6 Завдання аналізу забезпеченості і використання матеріальних ресурсів на підприємстві

Джерелами інформації для аналізу матеріальних ресурсів є:

- планові дані, які використовуються для аналізу постачання підприємства матеріальними цінностями;
- облікові дані;
- нормативно-довідкові дані, які регулюють господарську діяльність [33].

Дослідивши економічну літературу можна дійти до висновку, що не існує єдиного підходу до значення та ролі аналізу виробничих запасів (табл. 1.8)

Важливу позицію в організації аналітичної роботи підприємства займає правильність визначення змісту та послідовності етапів аналізу, тому що ефективність дослідження господарської діяльності неабияк підпорядковується правильній організації.

Так, С. Б. Барнгольц і Г. М. Тація [34, с. 107] виділяють три основних напрямки аналізу виробничих запасів, а саме:

- аналіз виконання плану постачання матеріалів;
- аналіз стану матеріалів;
- аналіз використання матеріалів.

Таблиця 1.8

## Основні підходи до значення та ролі аналізу виробничих запасів

Автор	Підхід до визначення
С. В. Андрос [35, с. 7]	Одним з основних напрямів дослідження внутрішньо-виробничих резервів економії та раціонального використання виробничих запасів на підприємстві є економічний аналіз
К. Л. Багрій [36, с. 51]	Важливе місце у вдосконаленні економічної системи управління та покращення рівня роботи є аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління
М. С. Білик, Г. І. Кіндрацька, О. Я. Кобиліух [37, с. 254]	Аналіз запасів як філософія обґрунтування відповідних рішень з урахуванням минулих тенденцій, поточного стану та можливостей прогнозування напрямів розвитку підприємства набуває особливого значення
З. В. Герасимчук [38, с. 57]	Аналіз діяльності підприємства потрібно виконувати, оскільки неможливо успішно вести господарську діяльність без ощадливого використання виробничих запасів
Н. Б. Кащена, О. В. Цуканова [39, с. 128]	Вирішення проблем ефективного управління виробничими запасами підприємства неможливо без всебічної оцінки їх наявності та ефективності використання, а це в свою чергу, потребує дієвих методик аналізу
Т. В. Федченко, М. С. Махов [40]	В структурі собівартості продукції виробничого підприємства найбільшу частку займають витрати виробничих запасів, тобто матеріальні витрати. Тому аналіз використання виробничих ресурсів має дуже важливе значення. Він дозволяє виявити тенденції зміни обсягів витрачання виробничих запасів і показників ефективності їх використання, оцінити реальність встановлених на підприємстві норм і нормативів витрачання матеріалів на одиницю виробу
Т. І. Юшко, Т. Г. Одажіу [41]	Аналіз матеріальних запасів має велике значення як у виробничому, так і у фінансовому аспектах. Використання запасів підпорядковане єдиній меті – забезпеченню безперебійного процесу виробництва та реалізації продукції. Ефективне управління запасами на основі аналізу дозволяє знизити тривалість виробничого та всього операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх збереження, визволити з поточного господарського обороту частину фінансових засобів, реінвестуючи їх в інші активи

Але, як ми бачимо, дана методика несе більш загальний характер і має необхідність у більш конкретній деталізації.

Л. Я. Тринька та О. В. Липчанська (Іванчук) стверджують, що аналіз

виробничих запасів будь-якого суб'єкта господарювання має відбуватися в розрізі трьох головних напрямів: аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, аналіз використання виробничих запасів та аналіз впливу матеріальних ресурсів на виробничі результати підприємства (рис. 1.7).

Аналіз матеріальних ресурсів	аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами	аналіз складу матеріальних ресурсів
		аналіз структури матеріальних ресурсів
		аналіз руху матеріальних ресурсів
		аналіз дотримання норм запасів матеріальних ресурсів
		аналіз забезпечення потреби джерелами покриття матеріальними ресурсами
		обґрунтування оптимальності партії замовлень матеріальних ресурсів
	аналіз використання виробничих запасів	аналіз інтенсивності використання матеріальних ресурсів
		аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів
	аналіз впливу матеріальних ресурсів на виробничі результати підприємства	факторний аналіз

Рис. 1.7 Методика аналізу виробничих запасів за Л. Я. Транькою та О. В. Липчанською (Іванчук) [42]

М. А. Болух, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов, М. Г. Чумаченко [43, с. 405-406] також виокремлюють три етапи аналізу запасів:

- аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля договорів на поставку матеріальних ресурсів;
- аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів;
- аналіз можливостей мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.

С. З. Мошенський та О. В. Олійник стверджують, що аналіз матеріальних ресурсів підприємства повинен складатися з таких аспектів як аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами; обґрунтування оптимальної потреби в матеріальних ресурсах; оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів та оцінку впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних витрат та обсяги діяльності [43, с. 335].

І. О. Чаюн та І. Ю. Бондар виділяють шість головних етапів аналізу виробничих запасів:

- аналіз загального обсягу запасів та їх відповідності потребам виробництва;
- аналіз запасів у днях середньодобового споживання;
- аналіз обіговості виробничих запасів;
- аналіз факторів, що впливають на обсяг та структуру запасів;
- аналіз фінансування запасів та аналіз ефективності управління запасами [44].

Аналіз обсягу запасів ґрунтується на використанні таких показників: оптимального розміру партії поставки товарів (економічного розміру замовлення); середнього обсягу партії поставки; суми витрат на розміщення замовлень і витрат на зберігання запасів

На відміну від вищезазначених методик Є. В. Мних, представляє дещо іншу модель економічного аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання, виходячи з дослідження місця та ролі, цілей і напрямів комплексного економічного аналізу, використання матеріалів, оцінки внутрішніх та зовнішніх зв'язків



аналізу в управлінні виробничими системами загалом в умовах товарно-сировинного ринку. Зокрема, на думку вченого, загальна модель економічного аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання містить вісім блоків (рис. 1.8).

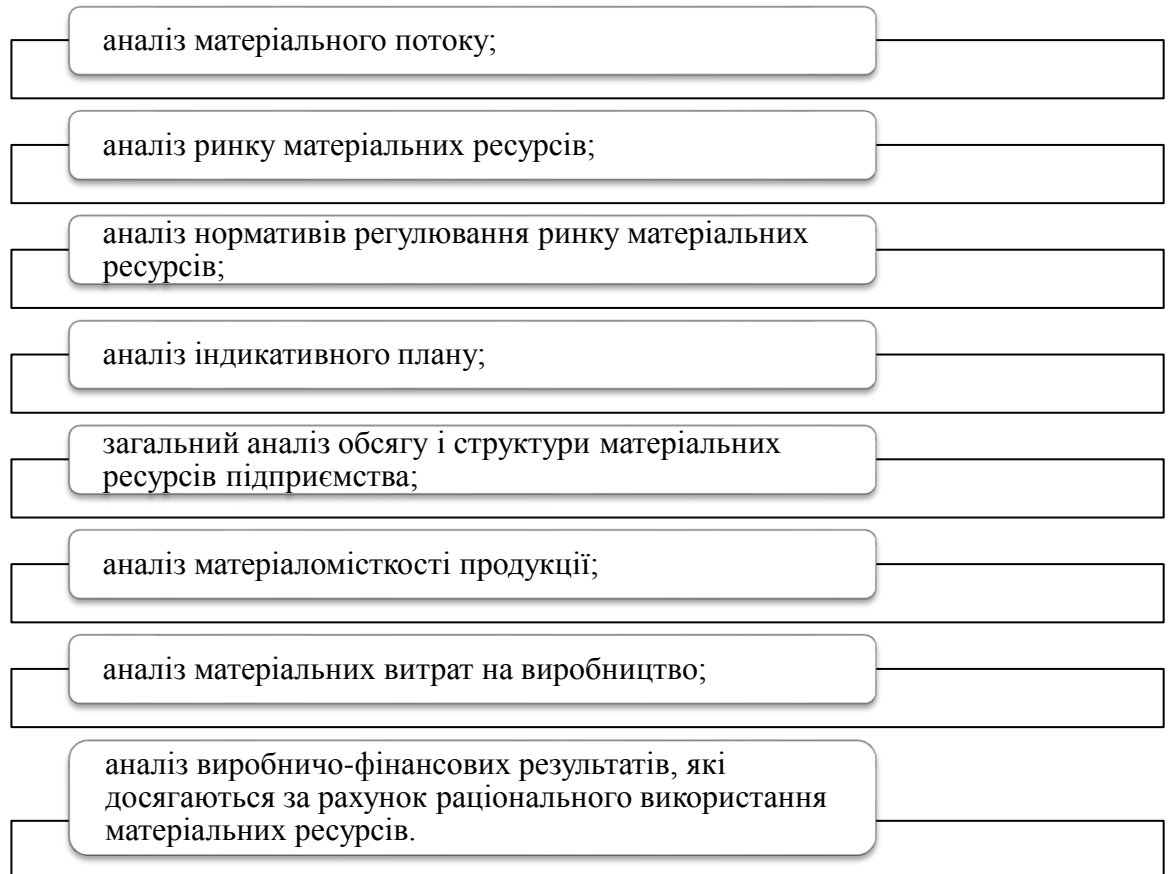


Рис. 1.8 Методика аналізу виробничих запасів Є. В. Мниха [45, с. 257]

Дослідивши вищеперераховані підходи до аналізу виробничих запасів, ми можемо сформулювати оптимальну методику проведення аналізу за якою будемо проводити аналіз на підприємстві (рис. 1.9).

Ефективність використання виробничих запасів досліджується за допомогою показників оборотності.

Визначити швидкість обороту виробничих запасів можна за допомогою формули (1.1) [46]:

$$K_{об} = \frac{C/в}{ВЗ_{сер}}, \quad (1.1)$$

де,  $K_{об}$  – коефіцієнт оборотності виробничих запасів;

$C/в$  – собівартість реалізованої продукції;

$ВЗ_{сер}$  – середньорічна вартість виробничих запасів.

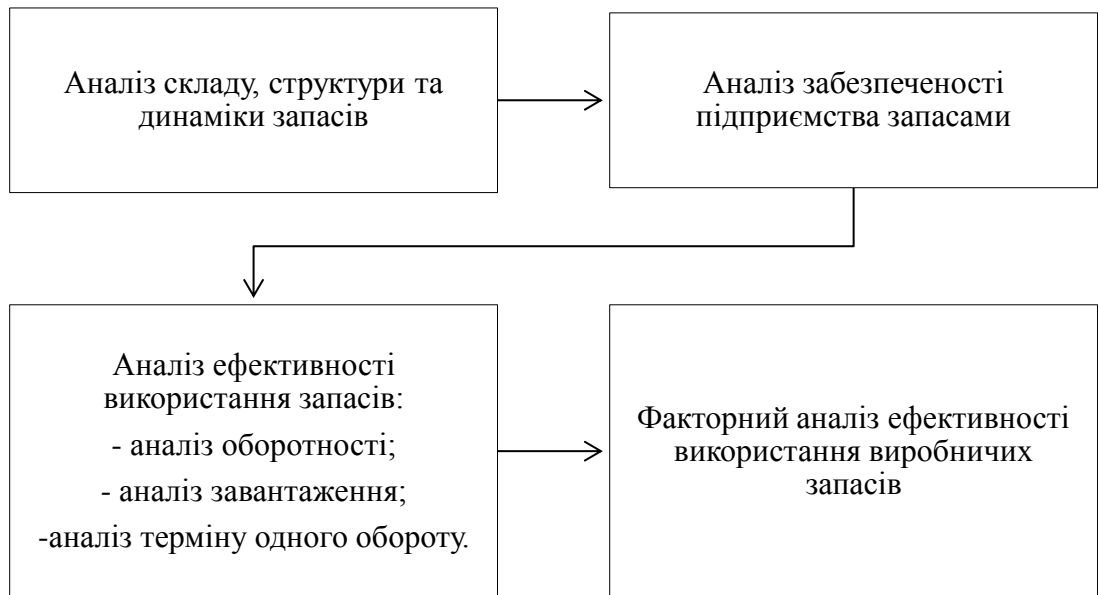


Рис. 1.9 Методика аналізу виробничих запасів

Для дослідження ефективності використання виробничих запасів визначають коефіцієнт завантаження – величина, обернена коефіцієнту оборотності.

Цей показник показує, скільки оборотних коштів підприємства припадає на одну гривню реалізованої продукції і розраховується за формулою (1.2):

$$K_{зав} = \frac{ВЗ_{сер}}{C/в}, \quad (1.2)$$

де,  $K_{зав}$  – коефіцієнт завантаження виробничих запасів;

$C/в$  – собівартість реалізованої продукції;

$VZ_{\text{сер}}$  – середньорічна вартість виробничих запасів.

Для оперативного управління запасами проводять більш детальний аналіз їх обертання за кожним їх видом.

Період одного обороту запасів – показник ділової активності, який вказує на ефективність управління запасами компанії. Чим меншим є цей період, тим менший вважається виробничо-комерційний цикл.

Визначити термін одного обороту виробничих запасів можна за допомогою формули (1.3) [46]:

$$P_{\text{об}} = \frac{360 \times VZ_{\text{сер}}}{C/в}, \quad (1.3)$$

де,  $P_{\text{об}}$  – період одного обороту виробничих запасів;

$VZ_{\text{сер}}$  – середньорічна вартість виробничих запасів;

$C/в$  – собівартість реалізованої продукції.

Існує інша формула (1.4) для визначення періоду одного обороту виробничих запасів [46]:

$$P_{\text{об}} = \frac{360}{K_{\text{об}}}, \quad (1.4)$$

де,  $P_{\text{об}}$  – період одного обороту виробничих запасів;

$K_{\text{об}}$  – коефіцієнт оборотності виробничих запасів.

У таблиці 1.9 подано нормативні значення показників ефективності використання виробничих запасів в розрізі сфери діяльності.

Заключним етапом аналізу виробничих запасів є оцінка впливу чинників на зміну показників ефективності використання матеріальних ресурсів у виробництві (матеріаловіддачі чи матеріалоемності).

Нормативні значення показників ефективності використання  
виробничих запасів в розрізі сфери діяльності

Показник	Сільське господарство	Виробництво харчових продуктів та переробні галузі	Посередники, оптові та роздрібні торговці	Інші
Період одного обороту товарно-матеріальних запасів, дні	60-120	45-80	20-45	20-45
Оборотність товарно-матеріальних запасів, раз на рік	3-6	4,5-8	8-18	8-18

\*джерело [47]

Традиційно факторний аналіз матеріалоемності здійснюється на підставі кратної моделі залежності від змін обсягу матеріальних витрат на виробництво продукції та самого обсягу виробництва [46; 47], яку на думку Ф. Ф. Бутинця, С. З. Мошенського та О. О. Олійник не можна розглядати як факторну систему [43, с. 347]. Ми цілком згодні з цим, і вважаємо, що при формуванні факторної системи матеріалоемності слід урахувувати чинники, які обумовлюють зміни обсягу виробництва та суми матеріальних витрат.

Отже, дослідження забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів є важливою ділянкою у вивченні стану господарської діяльності підприємства та збільшенні випуску продукції.

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «АГРОТЕХ»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Агротех» – українська компанія, яка займається розробкою різної техніки для аграріїв, її виробництвом і продажем. Як на ринку України, так і в країнах Європи у техніки ТОВ «Агротех» позитивний імідж, за своєю вартістю вона набагато дешевше аналогів з Європи, але ні в чому їм не поступається як по надійності, так і за якістю роботи. Підприємство черпає ідеї від сільгоспвиробників і виробляє техніку, що ідеально підходить для кліматичних умов країни. ТОВ «Агротех» не тільки виробляє техніку, а й доводить її до технічної досконалості на власних землях (17 тисяч га).

ТОВ «Агротех» є одним із найбільших сільськогосподарських підприємств Оріхівського району, що знаходиться в місті Оріхів, Оріхівського району Запорізької області за адресою: м. Оріхів, вул. Привокзальна, 2.

Підприємство має вигідне економічно – територіальне положення: воно розташоване на відстані 50 км від обласного центру – міста Запоріжжя і на території районного центру міста Оріхова, біля залізничної станції. Сільськогосподарські угіддя розташовані біля м. Оріхів. Підприємство має економічні зв'язки з підприємствами м. Запоріжжя, Дніпропетровська, Мелітополя та іншими.

ТОВ «Агротех» засновано 19 липня 1999 року, відповідно до Законів України «Про господарські товариства», «Про власність», «Про підприємницьку діяльність», та інші нормативні акти, шляхом добровільного об'єднання майна засновників. Г. В. Марича, В. О. Ковалюк, Г. В. Назарчука,

О. В. Шкроботько, С. О. Ковалю.

Керівник підприємства: Марич Геннадій Вікторович;

Головний бухгалтер: Петрушенко Ірина Олексіївна.

Метою діяльності підприємства є задоволення потреб суспільства в продуктах харчування, насиченість внутрішнього ринку продукцією виробництва та послугами, отримання прибутку й використання його в інтересах засновників товариства та розширення діяльності товариства.

За юридичним статусом Товариство є самостійним господарським суб'єктом правовідносин з правом юридичної особи, здійснює виробничу і комерційну діяльність на основі повного господарського розрахунку з метою отримання прибутку.

Структура організації обумовлює рівні відповідальності, ступінь делегування повноважень, права і обов'язки персоналу та впливу на швидкість прийняття рішень (рис. 2.1).

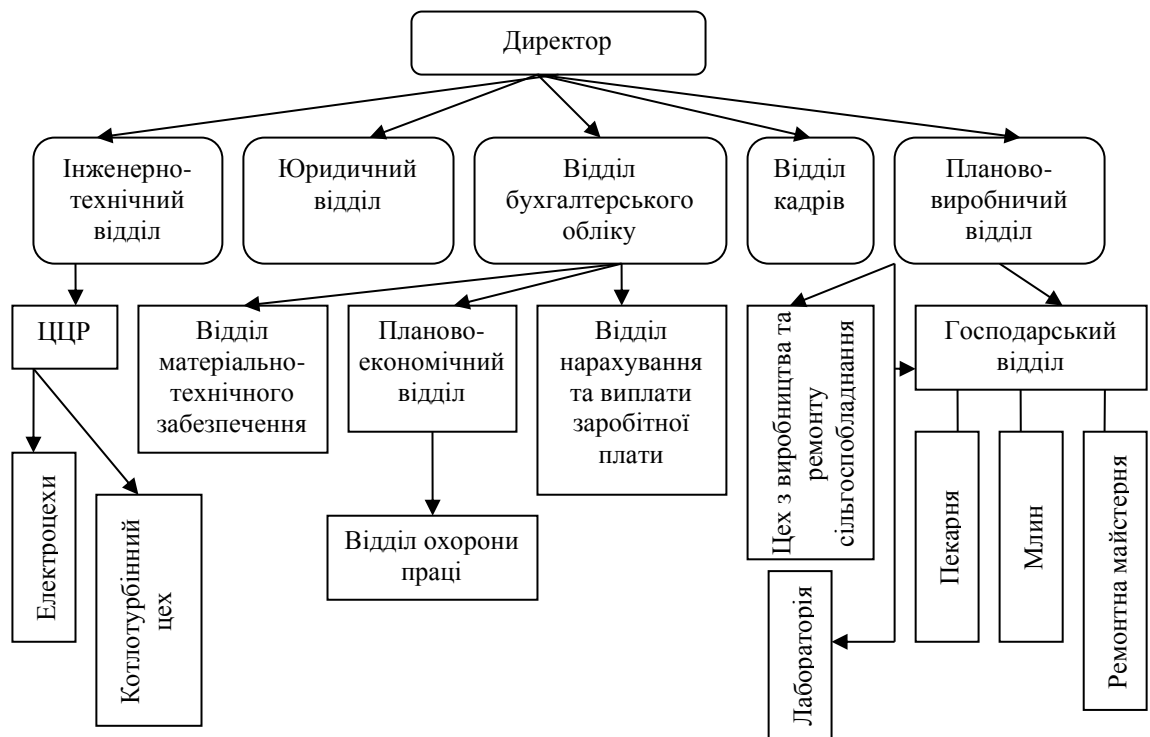


Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «Агротех»

Відомо, що організація – це процес створення структури підприємства, яка дає можливість людям ефективно працювати разом для досягнення його цілей. Існує два основних аспекти організаційного процесу. Одним з них є поділ організації на підрозділи відповідно цілям і стратегіям, а інший, більш фундаментальний – взаємовідносини повноважень, що пов'язують вище управління з нижчими рівнями працюючих і забезпечують можливість розподілу і координації задач.

Сільськогосподарське підприємство ТОВ «Агротех» має три основні напрямки своєї діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

#### Основні напрями діяльності ТОВ «Агротех»

Вид діяльності	Місцезнаходження
Виробництво продукції рослинництва	м. Оріхів і відділення у селищах Омельник та Ювілейне
Переробка сільськогосподарської продукції	м. Оріхів
Виробництво та реалізація сільськогосподарського обладнання та запасних частин на сільськогосподарське обладнання	м. Оріхів, вул. Привокзальна, 2

Виробництво продукції рослинництва це вирощування сільськогосподарських культур: озимої пшениці, ярового ячменю, кукурудзи на зерно, соняшнику. Загальна площа земель сільськогосподарського призначення що використовується у виробництві – 5100 га.

Також на підприємстві працює тік, для тимчасового зберігання врожаю, сушила для дотримання температурного режиму зерна і вологості та вагова. У селищі Ювілейне є тракторна бригада з ремонтною базою та ангарами – зерносховищами.

Напрямок виробничої діяльності – «переробка» має такі внутрішньогосподарські підрозділи: два млина, цех по виробництву макаронних виробів та круп, пекарня і продовольча крамниця.

Підрозділ механізація розміщений на території 6,16 га. Виробничі

підрозділи представлені виробничими будівлями загальною площею 5685 м<sup>2</sup>, в тому числі:

- майстерня по ремонту тракторів – 1586 м<sup>2</sup>;
- цех по виробництву сільськогосподарських машин – 1312 м<sup>2</sup>;
- комбайновий цех – 1351 м<sup>2</sup>;
- гараж – 1405 м<sup>2</sup>.

Цехи і дільниці обладнанні необхідним ремонтним і технологічним обладнанням, яке дозволяє виконувати ремонтно-відновлювальні роботи всіх марок тракторів та іншої техніки.

Підприємство здійснює ремонт своєї техніки та надає ремонтні послуги стороннім клієнтам. Всього дві ремонтні майстерні, в яких працює 10 осіб і підпорядковуються вони головному інженеру.

На території є майданчик для зберігання будь якої техніки загальною площею 1568 м<sup>2</sup>.

У складі підрозділу механізації знаходиться чотири склади загальною площею 620 м<sup>2</sup> і критий ангар загальною площею 912 м<sup>2</sup>.

Основним видом економічної діяльності підприємства є вирощування та переробка сільськогосподарської продукції. Допоміжні та обслуговуючі підрозділи підприємства розташовані у центральній садибі – м. Оріхів, та у селищах Омельник та Ювілейне.

В розпорядженні підприємства є три склади, а саме: насінневий, мінеральних добрив та запасних частин. На складах матеріальні цінності розміщують по секціях в ящиках, контейнерах, на стелажах, що забезпечує швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності встановленим нормам (ліміту).

На території Центральної садиби знаходиться нафтобаза, призначена для прийому, зберігання та відпуску нафтопродуктів. Роль нафтопродуктів сьогодні дуже велика, паливо використовуються в усіх напрямках промисловості та сільського господарства. Нафтобаза налічує два постійно працюючих робітника та підпорядковується вони головному інженеру.



За останні два роки продукція та послуги ТОВ «Агротех» стали відомі не тільки в Оріхівському районі, а й за його межами завдяки високій якості та надійності

У центральному офісі підприємства працює конструкторське бюро, яке розробляє інноваційні моделі сільськогосподарської техніки, яка потім випробується на полях господарства і у разі вдалого випробування впроваджується у виробництво.

На підприємстві таким чином розроблені моделі:

- борон БЗП-24,5; БЗП-15,2;
- котків ККЗ-10,5; ККЗ-6.

В майстерні уже налагоджене виробництво котків ККЗ-6 та борон БЗП-15,2; БЗП-24,5, які користуються попитом на районному ринку сільськогосподарської техніки.

У регіоні було створено ТОВ «Оріхівський завод сільськогосподарських машин «АГРОТЕХ», мета існування якого – випуск високоефективної техніки для сільського господарства, а саме:

- борони з пружинним зубом БЗП-15,2 та БЗП-24,5;
- інші борони;
- металники зерна самопересувні нового покоління МЗС-120 «ДАВИД» та МЗС-170 «Голіаф», що не мають аналогів на пост радянському просторі;
- пальники газові та газові блочні;
- зерноавантажувачі.

Також підрозділ механізації надає послуги по будівництву та ремонту споруд різного призначення, розробляє проекти по газифікації та інше.

На території підприємства є двоповерховий будинок площею 698 м<sup>2</sup>, на першому поверсі якого розташована крамниця по продажу запасних частин для сільськогосподарських машин та приладів а на другому поверсі розташовані відділи управління та кабінети керівників.

В табл. 2.2 наведено забезпеченість і ефективність використання

підприємства основними засобами.

Таблиця 2.2

Аналіз забезпеченості і використання основних виробничих фондів на  
ТОВ «Агротех»

Показники	2015	2016	2017	Відхилення	
				(+,-)	%
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	11226	11611,5	12780,5	+1169	110,1
Вартість валової продукції, тис. грн.	14334,0	16760,0	20478,0	+3718	122,2
Середньорічна чисельність працівників, чол.	43	84	85	+1	101,2
Фондоозброєність праці, тис. грн. / чол.	261,07	138,23	150,36	+12,13	108,8
Фондовіддача, грн.	1,28	1,44	1,6	+0,16	111,1
Фондомісткість, грн.	0,78	0,69	0,62	-0,07	89,9

Аналіз таблиці 2.2 показав, що вартість основних виробничих фондів підприємства зросла на 10,1 %, в порівнянні з 2016 роком, але і вартість валової продукції ТОВ «Агротех» збільшилась на 22.2 %. Це свідчить про те, що основні засоби підприємства використовуються ефективно.

За рахунок збільшення вартості валової продукції фондівіддача у 2017 р. у порівнянні з 2016 р. збільшилась на 11,1 %, а за рахунок збільшення вартості основних виробничих фондів показник фондомісткості навпаки зменшився 11,1 %.

Аналіз руху та стану основних засобів ТОВ «Агротех» наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз руху та стану основних засобів ТОВ «Агротех»

Показники	Рекомендоване значення	2015	2016	2017	Абсолютне відхилення
Коефіцієнт зносу основних засобів	Зменшення	0,44	0,52	0,54	+ 0,02
Коефіцієнт оновлення основних засобів	Збільшення	0,24	0,09	0,2	+0,11
Коефіцієнт вибуття основних засобів	Менше ніж коефіцієнт оновлення	0,06	0,04	0,05	+0,01

За даними таблиці 2.3 видно, коефіцієнт зносу основних засобів має тенденцію до збільшення, що є негативним явищем. Так, даний показник у 2015 році мав значення 44%, а у 2017 році – вже 54 %. Відбувається різке падіння коефіцієнта оновлення у 2016 році з 24 % до 9 %. Тому підприємство в 2017 році почало оновляти основні засоби і коефіцієнт оновлення збільшується на 11 %. Коефіцієнт вибуття знаходиться у межах рекомендованого значення, тобто менше ніж коефіцієнт оновлення.

Тобто можна зробити висновок, що загальний стан основних засобів за останні три роки погіршився, тобто більше половини основних засобів застарілі.

ТОВ «Агротех» має точки збуту не лише на території України, а й поставляє свою продукцію в Росію та Казахстан. Необхідно відмітити, що техніка даного виробника була представлена на виставці в м. Києві, де було реалізовано декілька екземплярів металників зерна.

Аналіз забезпеченості підприємства оборотними коштами перш за все здійснюють шляхом вивчення їх структури, джерел формування і динаміки, порівняння за елементами фактичної наявності з нормативом, а також за показниками завантаження, витратомісткості та тривалості одного обороту в днях.

З метою нормального функціонування підприємства залишки його оборотних активів мають бути оптимальні. У процесі аналізу дотримання фактичних величин оборотних активів визначеним нормативам з'ясовуються причини утворення понаднормативних або менших за нормативи залишків.

В табл. 2.4 наведено дані про забезпеченість підприємства оборотними засобами.

З даних таблиці 2.4 видно, що відбувається коливання вартості оборотних активів, проте у 2017 р. у порівнянні з 201 р. вартість оборотних засобів збільшилась на 146,5 %, що свідчить про достатність джерел формування поточних активів і, в свою чергу, до фінансування господарської діяльності. Виручка від реалізації продукції також збільшилась на 18,7 %.

Коефіцієнт оборотності зменшився на 42,2 %, тобто шлях оборотних активів з моменту готової продукції до перетворення в грошові кошти відбудеться за 0,82 обороти. Тривалість обороту також спостерігається коливання, на даний показник вплинуло зміна показника оборотності. Так у 2017 році термін обороту становить 445 днів, що на 107 % більше у порівнянні з 2016 р.

Таблиця 2.4

Аналіз забезпеченості ТОВ «Агротех» оборотними виробничими засобами

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
				(+,-)	%
Вартість оборотних засобів, тис. грн.	14254	11759	28987	+17228	246,5
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	16855	19962	23695	+3733	118,7
Коефіцієнт оборотності	1,18	1,7	0,82	-0,88	48,2
Тривалість обороту, днів	309	215	445	+230	207,0

Бухгалтерія ТОВ «Агротех» централізована, всі облікові засоби здійснюються в бухгалтерії центральної контори підприємства. У штаті виробничих підрозділів є обліковці, які ведуть облік з використанням реєстрів. Обліковий апарат бухгалтерії складається з 10 чоловік.

Фірма володіє майном засновника, продукцією, що виробляється в процесі сільськогосподарської діяльності, доходами від реалізації та іншим майном придбаних на підставах, передбачених законодавством України.

Бухгалтерію очолює головний бухгалтер. Йому підпорядковуються заступник головного бухгалтера, бухгалтери відділів. Бухгалтерія налічує чотири відділи: виробничий відділ; матеріальний відділ; розрахунковий відділ; каса.

Бухгалтерський облік здійснює бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер, при цьому використовуються прикладні програми, такі як, 1С-Підприємство, «М.Е.DocIS»). Вони максимально пристосовані до існуючих в Україні правил ведення бухгалтерського обліку та відповідають

загальним нормам.

На ТОВ «Агротех» ведеться бухгалтерський, податковий облік, складає і подає звітність до компетентних органів до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, Статистична звітність підприємства, яка базується на даних бухгалтерського обліку, подається відповідним органам у встановленому обсязі.

## 2.2 Організація первинного та синтетичного обліку виробничих запасів

Первинний облік є досить відповідальним процесом, що відіграє важливу роль у відображенні необхідної інформації, як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів. Щоб первинний облік виробничих запасів був достовірним, необхідно, щоб відомості про наявність та рух виробничих запасів були правильно відображені.

Відповідно до пункту 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [48], первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Процес документування операцій з товарно-матеріальними цінностями регламентується Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» № 193 [49], в якому затверджено типові форми документів з надходження, використання та вибуття товарно-матеріальних цінностей. Але організація може використовувати й самостійно розроблені форми, взявши за основу

типові. Та все ж, при цьому самостійно розроблений первинний документ має містити всі обов'язкові реквізити, передбачені для первинного документа ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV [23] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [48].

Процес руху матеріалів складається з трьох етапів (табл. 2.5):

- надходження матеріалів на підприємство,
- витрачання матеріалів на підприємстві,
- вибуття матеріалів з підприємства.

На першому етапі матеріали приймаються до обліку на основі первинних документів, проводиться їх вартісна оцінка.

На другому етапі здійснюється відпуск матеріалів на виробництво продукції, виправлення браку, обслуговування виробництва, а також для управлінських потреб підприємства.

На третьому етапі проводять облік матеріалів, що вибувають з підприємства внаслідок продажу, списання, обміну тощо.

Таблиця 2.5

#### Рух виробничих запасів на підприємстві

Надходження матеріалів	Витрачання матеріалів	Вибуття матеріалів
Придбання матеріалів за плату.	Відпуск матеріалів у виробництво.	Списання матеріалів.
Виготовлення матеріалів власними силами підприємства.	Відпуск матеріалів на обслуговування виробництва.	Продаж (реалізація) матеріалів.
надходження матеріалів за рахунок внеску в статутний капітал.	Відпуск матеріалів для управлінських потреб.	Передача матеріалів в рахунок внеску в статутний капітал.
Безоплатне отримання матеріалів.	Відпуск матеріалів на виправлення браку.	Безоплатна передача матеріалів.
Надходження матеріалів в обмін на інше майно.	Внутрішнє переміщення матеріалів.	Передача матеріалів в обмін на інше майно.
Надходження матеріалів в результаті списання основних засобів.		

Операції по руху матеріалів, такі як надходження, переміщення,

витрачання та вибуття, оформляються первинними обліковими документами (табл. 2.6)

Таблиця 2.6

## Документальне забезпечення руху виробничих запасів на підприємстві

Вид операції	№ форми	Назва форми
Надходження	М-4	Прибутковий ордер
	М-7	Акт про приймання матеріалів
Внутрішнє переміщення	М-8, М-9	Лімітно-забірна карта
	М-11	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Облік	М-12	Картка складського обліку матеріалів
Рух	М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
Наявність	М-21	Інвентаризаційний опис
Вибуття	М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів

Підставою для прийняття матеріалів до бухгалтерського обліку є – транспортні документи; рахунок-фактуру від постачальника та інші документи відповідно до умов договору купівлі-продажу. Запаси, що надійшли на склад оформляють прибутковим ордер. Форма № М-4 служить для оформлення приймання і оприбуткування матеріалів, що надійшли і тари. Оформляється в тому випадку, якщо немає кількісних і якісних розбіжностей між даними постачальника і фактичними даними.

Якщо виявляється розбіжність по асортименту, кількості або якості, оформляють акт за формою № М-7.

Документи по надходженню матеріалів оформляють в цей же день.

Лімітно-забірна карта за формою № М-8 використовується в тому випадку, коли на підприємстві встановлено ліміти на відпустку матеріалів. Карта М-8 є основним документом з обліку відпуску матеріалів у виробництво.

Лімітно-забірна карта за формою № М-9 використовується для систематичного відпуску матеріалів для одних виробничих одиниць на одне найменування на багаторазовий відпуск;

Якщо на підприємстві не встановлені ліміти на відпустку матеріалів, то

в цьому випадку використовують форму вимоги-накладної за формою № М-11.

Акт про витрату давальницьких матеріалів за формою № М-23 може застосовуватися для оформлення витрат матеріалів відкритого зберігання, які належать замовнику, але витрачаються будівельною або монтажною організацією, яка виконує роботи.

Картка складського обліку матеріалів за формою № М-12 служить для обліку руху матеріалів, що знаходяться на зберіганні в складах підприємства. Облік ведеться по кожному найменуванню, сорту, артикулу, марці, розміром та іншими ознаками (сортний облік).

Відомість обліку залишків матеріалів на складі (форма № М-14), складається на основі матеріальних звітів матеріально-відповідальних осіб та показує рух матеріальних цінностей на складі за день.

Інвентаризаційний опис за формою № М-21, відображає фактичні дані про наявність запасів.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси».

Оборотами за дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються операції, пов'язані з:

- надходженням запасів (придбанням за кошти, в обмін на інші активи і безкоштовно, отриманням в якості внеску до статутного капіталу, виготовленням власними силами, перекладом зі складу інших запасів тощо);

- відображенням в обліку сум витрат, пов'язаних з придбанням запасів і включаються до їх первісної вартості (перелік таких витрат наведено в п.9 П (С) БО 9);

- дооцінкою запасів (згідно п.28 П (С) БО 9 можуть бути дооцінені тільки ті запаси, які раніше були уцінені, і тільки в межах сум уцінки).

Оборотами за кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються операції, пов'язані з:

- витрачанням запасів на виробництво продукції, виконання робіт,



надання послуг;

- вибуттям запасів у зв'язку з реалізацією, безоплатною передачею тощо;

- уцінкою запасів.

Детальна інформація за рахунками обліку виробничих запасів, як правило, ведеться в розрізі різних місць зберігання матеріалів або товарів. Але головне завдання ведення аналітичного обліку виробничих запасів – це, перш за все, внесення інформації по різних номенклатурним одиницям тих чи інших запасів.

Ступінь деталізації відображення конкретних найменувань виробничих запасів підприємство може обирати самостійно, і в даному випадку це буде залежати від специфіки діяльності. Для деяких може бути принциповим облік, наприклад, готової продукції, за видами, марками, розмірами, кольором, комплектації, словом, по кожному окремому параметру, який можна виділити для того чи іншого виду товару або матеріалу. Для інших підприємств пересортиця в рамках обліку конкретних видів товарно-матеріальних цінностей не так важлива. І в цьому випадку цілком допустимо враховувати товарні одиниці без їх поділу за деякими специфічними ознаками (наприклад, за тим же кольором або розміром). Подібний підхід може відчутним чином полегшити роботу як бухгалтера, так і працівників складу підприємства.

Відповідно до угрупованням матеріалів за призначенням до рахунку 20 «Виробничі запаси» на ТОВ «Агротех» відкрито 9 субрахунків:

- сировини й матеріалів (201);
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (202);
- палива (203);
- тари й тарних матеріалів (204);
- будівельних матеріалів (205);
- матеріалів, переданих в переробку (206);
- запасних частин (207);

- матеріалів сільськогосподарського призначення (208);
- інші матеріали (209).

Розглянемо особливості бухгалтерського обліку за субрахунками рахунку 20 «Виробничі запаси».

На субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображають наявність і рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідним компонентом при її виготовленні.

На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» відображають наявність і рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, включаючи будівельні конструкції і вироби (дерев'яні, залізобетонні, металеві та ін.) У підрядних будівельних організацій, придбані для комплектування продукції, що випускається і вимагають додаткових витрат праці по їх обробці або складанні.

Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображають на рахунку 28 «Товари».

Науково-дослідні та конструкторські організації придбані необхідні їм як комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою спеціальне обладнання і інструменти, пристрої та інші прилади обліковують на субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». Оснащення і прилади загального призначення на цьому субрахунку не враховують, а відображають на рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» за видами предметів.

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

види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознаками переважання використання на цьому підприємстві.

На субрахунку 204 «Тара і тарні матеріали» відображають наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі для виготовлення і ремонту тари.

Для обліку будівельних матеріалів призначений субрахунок 205 «Будівельні матеріали».

За дебетом рахунка 205 «Будівельні матеріали» відображається надходження будівельних матеріалів на баланс підприємства, по кредиту – використання і вибуття. На окремих аналітичних рахунках враховують різні конструкції і деталі, а також виробниче, енергетичне і технологічне обладнання, призначене для установки на об'єктах капітального будівництва і вимагає монтажу, тобто прикріплення до будь-яких несучих конструкцій будівель і споруд. До них відносяться, наприклад, підвісні дороги, автопоїлки тощо. Обладнання, яке не потребує монтажу, на субрахунку 205 «Будівельні матеріали» не враховується.

Облік по субрахунку 205 «Будівельні матеріали» ведеться за видами матеріалів і, як правило, по укрупненої номенклатурі. Так, на одному рахунку враховуються цвяхи різних розмірів за умови, що ціни на них не відрізняються. Це робиться з метою спрощення обліку.

Для обліку матеріалів, що передані в переробку призначений субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку».

Підприємство-переробник, оскільки воно не купує ці матеріали для виробництва власної продукції, не рахується в такому випадку виробником продукції, а в цій частині своєї діяльності вважається підприємством, що надає послуги (виконує роботи) з переробки або доопрацювання.

Між підприємством-передавачем цих матеріалів і підприємством-переробником укладається договір підяду. Передача сировини і матеріалів в переробку оформляється відвантаження документами після отримання

доручення виконавця, а також приймально-передавальними актами. У передавальних документах обов'язково вказується мета передачі (відвантаження), а саме – в переробку, щоб ця операція не могла визнаватися як операція з реалізації продукції. Повернення переробленої сировини (матеріалів) відбувається також на підставі передавальних (відвантажувальних) документів після отримання доручення замовника. У цих документах також обов'язково вказується мета передачі – повернення матеріалів з переробки. У той же час оформляється двосторонній акт приймання-передачі виконаних робіт.

За дебетом рахунка 206 відображається передача цих запасів переробнику, по кредиту – повернення від переробника формі доведених до придатного для використання стану запасів, основною матеріальною складовою яких стали матеріали, раніше передані в переробку.

На субрахунку 207 «Запасні частини» відображають операції, пов'язані з наявністю і рухом обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, який створюється в установленому порядку в ремонтних підрозділах підприємств і організацій, на технічних обмінних пунктах або ремонтних заводах. Порядок утворення, використання і обліку обмінного фонду визначається чинним законодавством України та відповідними установчими документами. Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів і агрегатів обмінного фонду ведуть за групами, що підлягають відновленню, придатним до експлуатації, новим і оновленим.

При проведенні ремонтів автотранспорту вартість необхідних запасних частин і агрегатів списується проводкою: Дт 23 «Виробництво», Кт 207 «Запасні частини». Але при цьому необхідно на суму списаних запчастин зменшити валові витрати виробництва з метою уникнення повторного формування за рахунок тих самих джерел (методом червоного сторно).

Для обліку матеріалів сільськогосподарського призначення застосовується субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Матеріали сільськогосподарського призначення:

- насіння і садивний матеріал власного виробництва, а також набутий;
- добрива органічні, мінеральні тощо;
- засоби захисту рослин і тварин (пестициди, гербіциди, дефоліанти для рослинництва і біопрепарати і дезінфікуючі засоби для тваринництва);
- корми власного виробництва і придбані.

Біопрепарати, медикаменти і хімікати в бухгалтерії підприємства враховуються тільки в грошовому вираженні. Кількісний облік ведуть працівники ветеринарної служби підприємства.

Слід мати на увазі, що добрива, засоби захисту рослин списуються на витрати виробництва по Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин.

Саджанці, насіння і корми, отримані від врожаю і призначені для власних потреб, на підставі первинних документів повинні бути оприбутковані на рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». На цьому субрахунку враховується рух насіння, саджанців та кормів як власного виробництва, так і тих, що куплені на стороні.

Аналітичний облік матеріалів сільськогосподарського призначення організовується по номенклатурних групах і видам цих запасів. З огляду на велику кількість різновидів матеріалів сільськогосподарського призначення, до рахунку другого порядку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» виникає необхідність відкривати рахунки третього, четвертого порядку.

За дебетом рахунка 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» відображається надходження цих запасів, за кредитом – використання, вибуття і уцінка.

Для обліку інших матеріалів призначений субрахунок 209 «Інші матеріали». Під «Іншими матеріалами», за Інструкцією № 291 [13], слід розуміти не тільки відходи виробництва, металобрухт, невиправний брак, але

і бланки суворої звітності.

З таким рішенням важко погодитися, по-перше, бланки – не матеріали. По-друге, активи не можуть одночасно враховуватися і на балансовому, і на позабалансовому рахунках, як того хочуть автори Інструкції. Та все ж, підприємству слід самостійно приймати рішення щодо врахування таких бланків – чітко по інструкції або на свій розсуд.

За дебетом рахунка 209 відображається надходження цих запасів на баланс або переказ з інших статей активів, за кредитом – використання і вибуття.

Основні бухгалтерські проводки з обліку надходження матеріальних цінностей в ТОВ «Агротех» представлені в Журналі реєстрації господарських операцій (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Журнал реєстрації господарських операцій з надходження виробничих запасів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1. Придбання сировини і матеріалів у постачальника (на умовах післяоплати)		
1. Придбано сировину і матеріали у постачальника	201	631
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	631
3. Перераховано кошти постачальнику	631	311
2. Придбання запасних частин підзвітною особою		
1. Видано з каси гроші підзвіт	372	301
2. Оприбутковано запчастини, які було придбано підзвітною особою	207	372
3. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	372
3. Безкоштовного отримання виробничих запасів для виробничих цілей		
1. Одержано запаси від постачальника	20	718
4. Надходження виробничих запасів як внеску до статутного капіталу		
1. Отримано запаси як внесок до статутного капіталу	20	46
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	46

Відображення списання запасів у бухгалтерському обліку підприємства відбувається в залежності від того, яким шляхом відбулося їх списання. Основні бухгалтерські проводки з обліку вибуття запасів ТОВ «Агротех» представлені в Журналі реєстрації господарських операцій (табл. 2.8).

Журнал реєстрації господарських операцій з вибуття виробничих  
запасів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1. Списання виробничих запасів іншого використання на підприємстві		
1. Відпущено будівельні матеріали зі складу на виготовлення продукції	23	205
2. Списано запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку	24	20
3. Списано паливо для:		
- загальновиробничих, адміністративних та збутових потреб	91, 92, 93	203
2. Продаж виробничих запасів (на умовах післяоплати)		
1. Відображено дохід від реалізації запасів	361	712
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	712	641
3. Списана собівартість реалізованих запасів	943	20
3. Списання виробничих запасів у результатів безоплатної передачі		
1. Передано безплатно тару	949	204
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	949	641

При дослідженні ведення в ТОВ «Агротех» бухгалтерського обліку було звернуто увагу на те, що в деяких випадках можна зустріти невідповідність цін в документах постачальника і договорі, неналежне оформлення первинних документів, крім того, на підприємстві не здійснюється інвентаризація розрахунків з усіма покупцями і постачальниками. Отже, безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, і, зокрема, правильним і раціональною використання запасів підприємств.

### 2.3 Методичні підходи до обліку виробничих запасів та розкриття інформації про них у звітності

Практично кожна господарська операція в сучасних підприємствах пов'язана з рухом тих чи інших активів, в тому числі товарно-матеріальних цінностей, що входять до складу оборотних коштів підприємства. Виходячи з

того, що склад товарно-матеріальних цінностей комерційної організації представлений широким обсягом, значущість їх раціонального обліку набуває високу актуальність.

Збереження і правильний облік виробничих запасів, готової продукції, товарів та інших товарно-матеріальних цінностей, визначає ефективність функціонування підприємства як цілісного суб'єкта економіки. В умовах ринкових відносин, кожен елемент товарно-матеріальних цінностей є складовим у формуванні фінансових результатів підприємства, а як наслідок, капіталізації його фінансових ресурсів.

Тому, організація обліку товарно-матеріальних цінностей на підприємствах всіх сфер діяльності, повинна бути організована відповідно до принципів: комплексності, раціональності, збереження та ефективності.

До основних завдань обліку виробничих запасів можна віднести:

- вчасне та правильне оформлення первинних документів з надходження та витрачання виробничих запасів;
- формування фактичної собівартості запасів;
- регулярний контроль за збереженням запасів в місцях їх зберігання (експлуатації) та на всіх етапах руху;
- систематична перевірка за використанням коштів суворо за призначенням і відповідно до встановлених норм;
- своєчасне виявлення непотрібних і зайвих запасів з метою їх продажу чи виявлення інших можливостей їх залучення в оборот;
- періодична інвентаризація продукції і виробничих запасів в місцях їх зберігання;
- проведення аналізу ефективності використання запасів

Провівши дослідження, розглянемо різні підходи до обліку виробничих запасів. так, О. О. Одношевна [50] досліджує практичні аспекти та шляхи вдосконалення обліку виробничих запасів. Автором виокремлено низку оптимізаційних шляхів для вдосконалення обліку виробничих запасів:

- запропоновано механізм удосконалення обліку виробничих запасів,



який може стати головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу;

– представлено розгорнуту структурну модель, яка вміщує в собі порядок необхідних шляхів, упровадження яких у виробництво дасть змогу оптимізувати фінансово-господарську діяльність підприємств, мінімізувати затрати на придбання, списання у виробництво та раціональне використання виробничих запасів.

Також даний аналіз дасть змогу здійснювати якісний поточний контроль їх використання, що в подальшому вплине на поступовий ріст прибутку підприємства.

К. В. Попович [51] для вдосконалення організації обліку та управління виробничими запасами на підприємствах виділяє певні напрями (рис. 2.2).

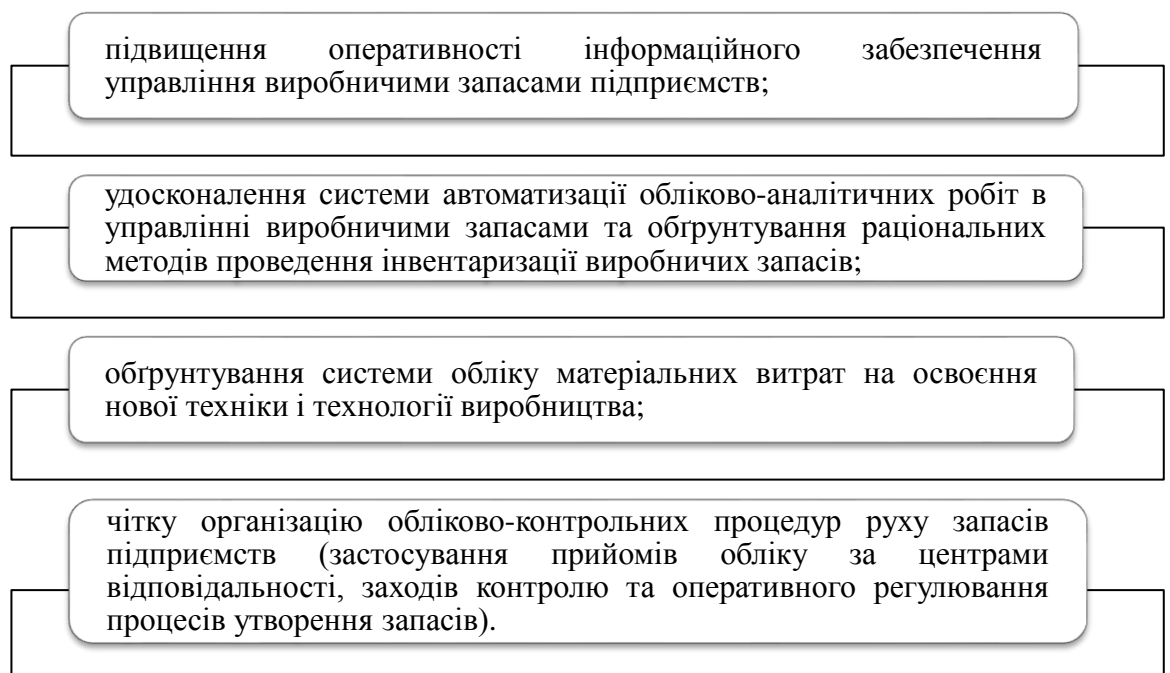


Рис. 2.2 Напрями вдосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з виробничими запасами за К. В. Попович [51]

На основі дослідження нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів, І. Д. Ловська [52] дійшла

висновку, що методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси. Чинним законодавством врегульовано майже всі аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів, проте невирішеною залишається низка питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо), вирішення яких є предметом подальших її досліджень.

О. М. Кудіна [53] детально вивчає процесний підхід до організації обліку виробничих запасів підприємства. У своїх дослідженнях вона висвітлює низку проблемних ситуацій у системі управління запасами в організації і стверджує, що вони можуть виникати не лише в окремих функціональних сферах, а й мати причинно-наслідкові зв'язки з іншими галузями в системі управління запасами. Розроблена науковцем інформаційна модель обліку витрат за центрами відповідальності сприятиме здійсненню дієвого контролю над витратами та забезпечить створення якісної інформаційної бази, необхідної для прийняття управлінських рішень та ефективного управління запасами будь-якого підприємства.

А. П. Олійник [54] вказує, що аналіз наявного порядку ведення обліку матеріальних ресурсів на підприємстві показав, що необхідно вдосконалювати систему обліку, усувати дублювання інформації в різних документах, уніфікувати форми документів, регламентувати обсяг і строки їхньої передачі на обробку. Насамперед повинні бути уніфіковані документи, на основі яких виробничі підрозділи одержують сировину, матеріали, покупні готові вироби із заводських складів (лімітно-забірні картки, забірні картки, вимоги і накладні і т. д.). Представляється доцільним розроблення єдиної форми документа (на відпущення матеріалу), призначеної для машинної обробки.

Отже, правильний підхід до формування методики обліку оборотних активів дає можливість досягти економії витрат, що сприяє зберіганню запасів, а також посилює стійке конкурентне становище суб'єкта на ринку.

Оприбутковані матеріали в подальшому передаються у виробництво, для управлінських цілей, для цілей капітального будівництва, для використання в соціально-культурній сфері тощо Велика номенклатура, постійна зміна цін і інші чинники сильно ускладнюють ведення облікового процесу по такого роду операцій. Тому для обліку переданих за призначенням матеріалів застосовуються спеціальні методи.

Відповідно до пункту 16 П(С)БО 9, при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Підприємство в даному випадку має право самостійно вибрати, яким методом сировину і матеріали будуть списуватися в виробництво (та для інших потреб). При цьому обраний спосіб необхідно зафіксувати в обліковій політиці організації (і для бухгалтерського обліку, і для цілей оподаткування).

Слід звернути увагу, що при виборі методу списання матеріалів підприємство повинно мати на увазі наступне:

- даний метод буде застосовуватися для всіх видів сировини і матеріалів;
- обраний метод не буде змінюватися протягом тривалого періоду часу (допущення послідовності застосування положень облікової політики).

Щоб вирішити вищеперераховані проблеми, розглянемо детальніше вплив вартості виробничих запасів під час їх списання у виробництво на

виробничу собівартість продукції. Як було зазначено, вартість виробничих запасів займає значну частку у собівартості виготовленої продукції. Відповідно, від вибору методу оцінки запасів під час їх списання у виробництво залежить величина показника виробничої собівартості продукції. Застосувавши різні методи оцінки виробничих запасів під час списання у виробництво, ми отримали різну їх вартість (рис. 2.3).

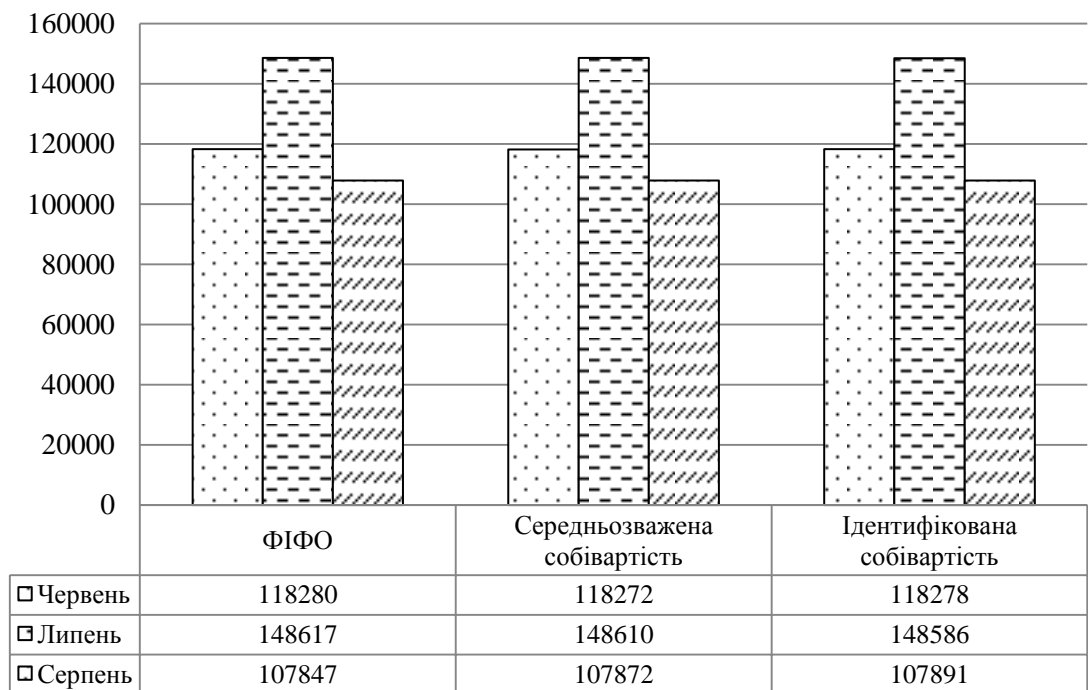


Рис. 2.3 Вартість пального під час списання різними методами вибуття на ТОВ «Агротех», грн.

Отже, проаналізуємо зміну показників оцінки виробничих запасів у червні 2018 р. Так, під час застосування методу ФІФО ми отримали максимальну величину собівартості продукції, а під час оцінки запасів методом середньозваженої собівартості досягли мінімального її значення (нижче на 8 грн. від методу ФІФО). Вартість виробничих запасів, розрахованих за методом ідентифікованої собівартості, нижче від вартості виробничих запасів під час застосування методу ФІФО на 2 грн.

Аналогічний аналіз даних проведемо за липень та серпень 2018 р. Під

час застосування методу ФІФО ми також отримали максимальну величину собівартості продукції у липні і становить вона 148617 грн. Найменшу ж отримали при застосуванні методу ідентифікованої собівартості, що складає на 31 грн. менше. Вартість виробничих запасів, розрахованих за методом середньозваженої собівартості, нижче від вартості виробничих запасів під час застосування методу ФІФО на 7 грн. У серпні найбільшу собівартість отримали запаси, списання яких відбувалося за методом ідентифікованої собівартості (107891 грн.). Під час оцінки запасів методом ФІФО досягли мінімального її значення (нижче на 44 грн. від методу ідентифікованої собівартості). Отже, сумарна величина вартості списаних запасів за три місяці, показала, що метод оцінки виробничих запасів під час їх вибуття ідентифікованою собівартістю є неефективним, оскільки їх вартість найбільша (374755 грн.). А це, своєю чергою, свідчить про те, що, використовуючи такий метод, підприємство в середньому буде щомісяця завищувати собівартість продукції на 10 грн. порівняно з методом ФІФО.

Тому можна вважати метод ФІФО найбільш ефективним, і тому ми пропонуємо замінити в обліковій політиці метод списання виробничих запасів за середньозваженою собівартістю на ФІФО.

Останнім етапом облікового циклу є представлення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності. Так, згідно з нормами П(С)БО 9 «Запаси», у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, у заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.

Продовжуючи дослідження взаємозв'язку виробничої собівартості продукції з показниками фінансового стану підприємства, можна прослідкувати вплив оцінки виробничих запасів на виробничу собівартість та чистий прибуток ТОВ «Агротех» (рис. 2.4).

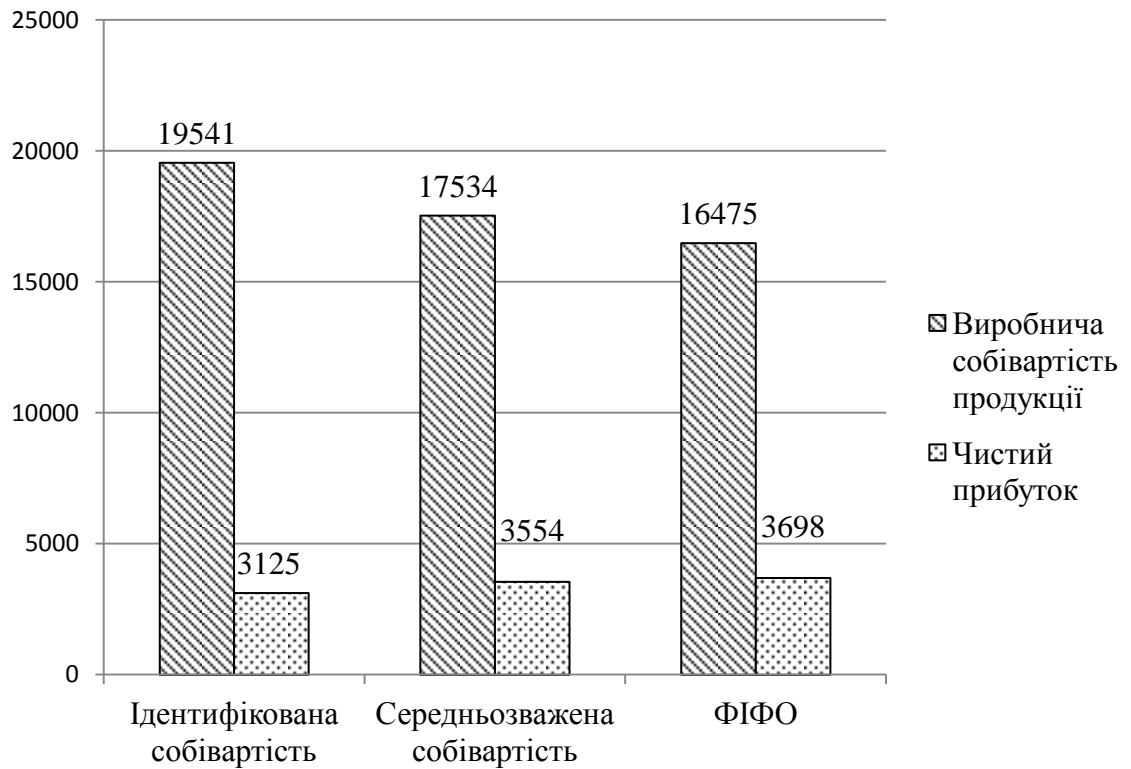


Рис. 2.4 Вплив методів оцінки виробничих запасів на чистий прибуток ТОВ «Агротех» у 2018 році

Вихідні дані представлені в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Вплив застосування різних методів оцінки виробничих запасів на фінансовий результат ТОВ «Агротех»

Показник	2018 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	23695
собівартість (метод ФІФО)	16475
собівартість (метод СЗС)	17534
собівартість (метод ІС)	19541
різниця (ФІФО – СЗС)	-1059
різниця (ФІФО – ІС)	-3066
чистий прибуток (метод ФІФО)	3698
чистий прибуток (метод СЗС)	3554
чистий прибуток (метод ІС)	3125
різниця (ФІФО – СЗС)	144
різниця (ФІФО – ІС)	573

\*де, СЗС – середньозважена собівартість, ІС – ідентифікована собівартість

Провівши дослідження впливу методів оцінки запасів на фінансовий результат ТОВ «Агротех», бачимо, що підприємство отримало б на 144 тис. грн. більше чистого прибутку за умови застосування методу ФІФО порівняно із застосуванням методу середньозваженої собівартості та на 573 тис. грн. більше чистого прибутку порівняно з використанням методу ідентифікованої собівартості. Це свідчить про те що в ТОВ «Агротех» необхідно переглянути облікову політику в частині обліку виробничих запасів.

Правильний підхід до формування методики обліку оборотних активів дає можливість досягти економії витрат, що сприяє зберіганню запасів, а також посилює стійке конкурентне становище суб'єкта на ринку. Детально розглянувши вплив вартості виробничих запасів під час їх списання у виробництво на виробничу собівартість продукції та показники фінансового стану підприємства, виявлено, що вибір відповідних методів оцінки дає можливість за допомогою бухгалтерських прийомів досягти заощадження ресурсів підприємства (у даному разі грошових коштів) та спрямувати їх на покращення ресурсного забезпечення й розвиток підприємства. А правильно обраний метод списання виробничих запасів є запорукою майбутніх економічних вигод у вигляді отримання чистого прибутку.

### 3 ОРАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «АГРОТЕХ»

#### 3.1 Аналіз динаміки та забезпечення виробничими запасами

Як один з видів оборотних активів, запаси мають велике значення для забезпечення фінансового благополуччя підприємства. Це означає, що на підприємстві повинна бути розроблена комплексна система їх аналізу, причому сфера його завдань зачіпає як оцінку достатності та збереження матеріальних ресурсів, так і ефективність їх використання.

У процесі аналізу запасів переслідуються наступні основні цілі:

- забезпечення безперебійної операційної діяльності за рахунок своєчасного поповнення запасів;
- скорочення коштів, іммобілізованих в запаси, поліпшення фінансового стану внаслідок: скорочення надлишкових запасів; підтримки оборотних активів в найбільш ліквідному стані; скорочення потреби в джерелах фінансування; зниження витрат, пов'язаних з формуванням і фінансуванням запасів.

Чим більш нерівномірно виробництво, тим більша кількість запасів потрібно підприємству для забезпечення стійкості виробництва і нормальних умов здійснення виробничо-господарської діяльності. З іншого боку, як зазначають окремі дослідники, об'єктивно виникає необхідність управління процесами формування виробничого потенціалу з метою виявлення резервів використання ресурсів, оскільки наявні засоби на підприємстві не повністю втягуються у виробництво [55]. Дана обставина обумовлює роль запасів у виробничому процесі, яка визначається необхідністю їх обов'язкової наявності в конкретних розмірах залежно від умов функціонування підприємств [56].



Створення обсягу запасів, що перевищують реальну виробничу потребу, призводить до часткової або повної втрати їх споживчих властивостей. У 70-90-ті роки ХХ ст. деякими фахівцями були зроблені спроби регулювання обсягу зайвих, невикористовуваних і наднормативних матеріальних запасів, абстрактних зі сфери обігу, що супроводжувалося уповільненням оборотності оборотних коштів [57, с. 43]. Запропоновані в той час практичні рішення полягали в реалізації неліквідних ресурсів і розподіл надлишкових ресурсів. Однак насправді метою системи управління запасами є не регулювання їх надлишків, а формування величини запасів на необхідному рівні, що виключає можливість утворення зайвих запасів.

Дослідимо потребу виробничих запасів ТОВ «Агротех» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## Аналіз потреби окремих видів запасів ТОВ «Агротех» (тис. грн.)

Назва	Потреба	Випуск продукції	Ремонтно-експлуатаційні потреби	Потреба, встановлена в процесі аналізу	Відхилення
Паливо	247,00	207,00	40,00	252,00	+5,00
Мазут	147,00	105,00	42,00	145,00	-2,00
Добриво	445,00	322,00	123,00	442,00	-3,00
Запасні частини	482,00	357,00	125,00	482,00	0
Допоміжні матеріали	256,00	197,00	59,00	261,00	+5,00
Разом	1577,00	1182,00	389,00	1582,00	+5,00

Аналіз потреби окремих видів виробничих запасів показав, що загальна потреба завищена на 5 тис. грн. У процесі аналізу встановлено, що можна знизити потребу у використанні палива та допоміжних матеріалів на 5 тис. грн. І навпаки занижено потребу у використанні двох видів запасів, а саме мазут на 2 тис. грн. та добрива – на 3 тис. грн.. Планова потреба у запасних частинах співпадає з встановленою у процесі аналізу.

Варто пам'ятати, що необхідно слідкувати за реальною виробничою потребою, адже надпланові запаси матеріальних ресурсів, що утворюються в

результаті завищення потреби, ведуть до зниження оборотності оборотних коштів. В результаті ж заниження потреби можливі перебої у виробничому процесі, зменшення обсягу виробництва та прибутку, виникнення прострочених платежів і заборгованості, інші негативні явища в господарській діяльності підприємства.

Зобразимо графічно потребу окремих видів запасів ТОВ «Агротех» (рис. 3.1).

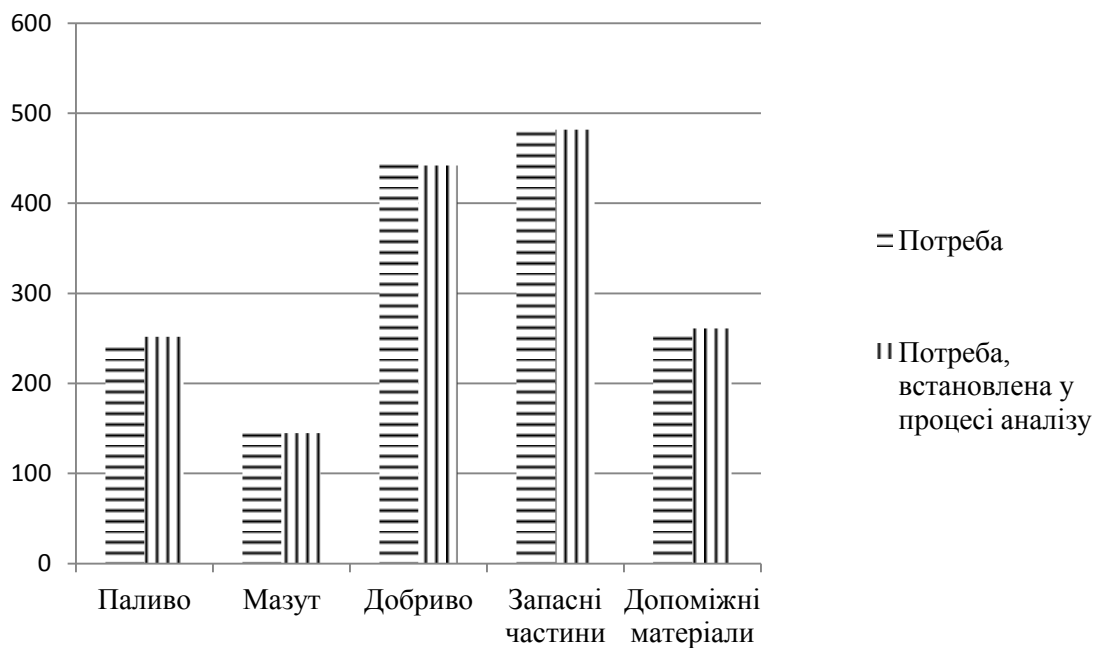


Рис. 3.1 Порівняння потреби, що встановлена у процесі аналізу окремих видів виробничих запасів ТОВ «Агротех»

Склад і структура оборотних коштів змінюється в залежності від спеціалізації організацій. Так, в господарствах, що спеціалізуються на виробництві зернових культур, зазвичай в структурі оборотних коштів переважають паливо, насіння, запасні частини, тоді як в тваринницьких підприємствах в складі оборотних коштів найбільшу питому частину займають корми, тварини на вирощуванні і відгодівлі.

При цьому у зв'язку з сезонним характером виробництва

співвідношення оборотних коштів у конкретному підприємстві змінюється протягом року і в окремі періоди. У сільському господарстві спостерігається циклічне використання оборотних коштів протягом року.

Найбільша кількість паливно-мастильних матеріалів створюється в найбільш напружені періоди виконання сільськогосподарських робіт: підготовка ґрунту, посів і посадка сільськогосподарських культур, збирання врожаю. У наступні періоди запаси оборотних коштів скорочуються до мінімуму, а потім знову зростають.

Названі особливості сільського господарства необхідно враховувати при формуванні оборотних коштів і створення запасів ресурсів для успішного виконання намічених обсягів сільськогосподарських робіт. Розмір виробничих запасів і незавершеного виробництва залежать від характеру виробничого циклу (посів, догляд, прибирання), обсягу виконуваних робіт, кількості виробленої продукції.

Дані про величину та склад виробничих запасів ТОВ «Агротех» представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

## Аналіз складу виробничих запасів ТОВ «Агротех» за 2017-2018 рр.

(тис. грн.)

Назва	На кінець 2017 року	На кінець 2018 року	Відхилення	
			(+,-)	%
Сировина і матеріали	758	1654	+896	218,2
Паливо	2912	3023	+111	103,8
Тара і тарні матеріали	6	10	+4	166,7
Будівельні матеріали	655	414	-241	63,2
Запасні частини	1023	1938	+915	189,4
Матеріали с/г призначення	7	8	+1	114,3
Інші матеріали	4	5	+1	125,0
Разом	5365	7052	+1687	131,4

Аналіз складу виробничих запасів показав, що в загальній кількості вартість виробничих запасів зросла на 1687 тис. грн., що складає 31 % від 2017 року. Варто відзначити, що значно зросла вартість запасних частин, аж

на 89,4 %. Це можливо відбулося за рахунок частих ремонтів автомобілів, тракторів, комбайнів тощо. Відбувається зростання вартості сировини і матеріалів на 118,2 %, що може свідчити про зростання виробничої діяльності. Вартість палива збільшилась на 3,8 %, на це вплинуло зростання ціни на даний продукт. Також відбулося зростання вартості тари на 66,7 %, матеріалів с/г призначення – на 14,3 %, інших матеріалів – на 25 %.

Знижується вартість будівельних матеріалів на 37 %,

Зобразимо графічно динаміку виробничих запасів ТОВ «Агротех» (рис. 3.2).

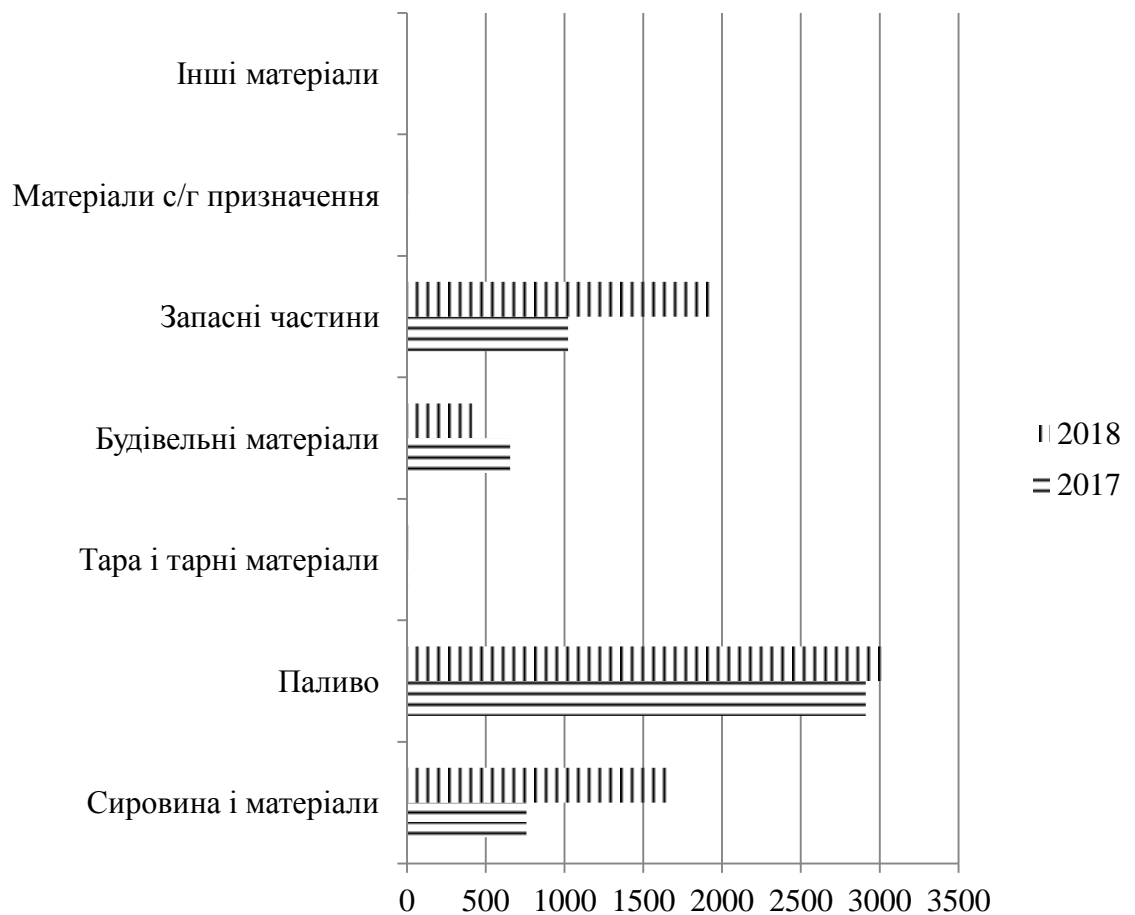


Рис. 3.2 Динаміка виробничих запасів ТОВ «Агротех»

Наступним етапом буде дослідження структури виробничих запасів ТОВ «Агротех» (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Аналіз структури виробничих запасів ТОВ «Агротех» за 2017-2018 рр.

(тис. грн.)

Назва	На кінець 2017 року	Структура	На кінець 2018 року	Структура	Відхилення у структурі
Сировина і матеріали	491	14,1	555	23,5	9,3
Паливо	2017	54,3	2817	42,9	-11,4
Тара і тарні матеріали	12	0,1	6	0,1	0,0
Будівельні матеріали	494	12,2	944	5,9	-6,3
Запасні частини	352	19,1	858	27,5	8,4
Матеріали с/г призначення	9	0,1	6	0,1	0,0
Інші матеріали	6	0,1	3	0,1	0,0
Разом	3381	100,0	5189	100,0	0,0

Зобразимо графічно структуру виробничих запасів ТОВ «Агротех» у вигляді кругової діаграми (рис. 3.2).

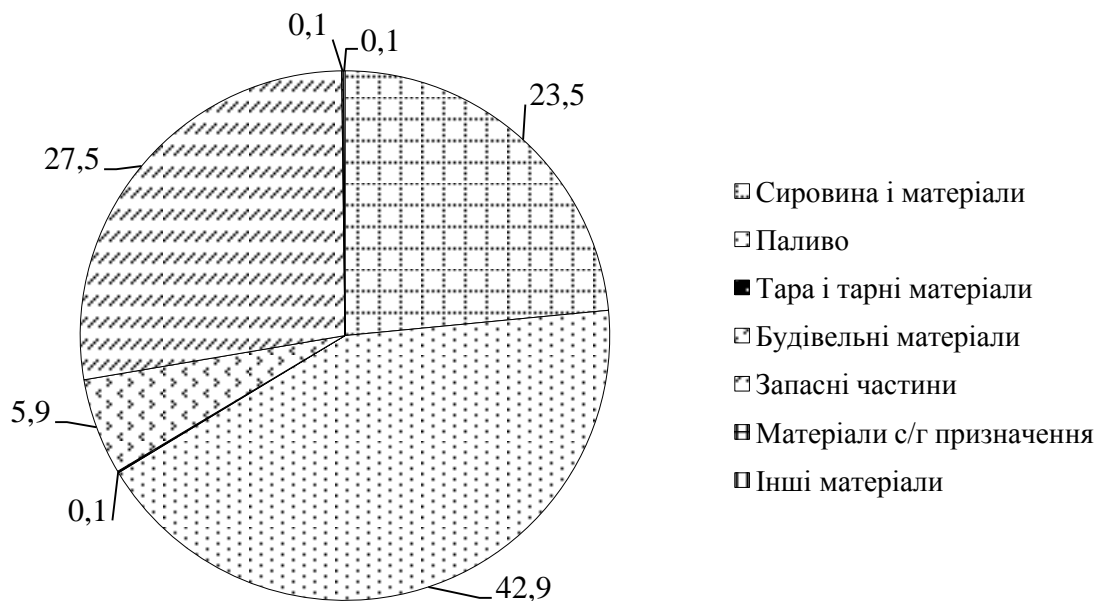


Рис. 3.3 Структура виробничих запасів ТОВ «Агротех» у 2018 році

Аналіз структури виробничих запасів ТОВ «Агротех» за 2017-2018 рр. показав, що відбувалася зміна майже за усіма позиціями. Але як і в 2017 році, так і в 2018 році найбільша частка в структурі залишалася за паливом. Так у

2018 році частка склала 49,9 %, що на 11,4 пункти менше, ніж у 2017 році. Найменшу питому вагу у 2018 році мають матеріали с/г призначення, тара і тарні матеріали та інші матеріали (0,1 %). Відбулося зростання частки сировини і матеріалів з 14,1 % до 23,5 % та запасних частин на 8,4 пункти. Відповідно зменшилась частка будівельних матеріалів з 12,2 % до 5,9 %, що становить на 6,3 пункти менше, ніж за попередній рік.

Можна також дослідити яку частку займають виробничі запаси в структурі оборотних активів підприємства та в цілому в активах (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз структури виробничих запасів в складі активів ТОВ «Агротех»  
за 2017-2018 рр. (тис. грн.)

Назва	На кінець 2017 року	Структура	На кінець 2018 року	Структура	Відхилення у структурі
Необоротні активи	55445	58,6	38125	56,8	-1,8
Оборотні активи	39102	41,4	28987	43,2	+1,8
З них запаси	11953	12,6	13857	20,6	+8,0
Виробничі запаси	5365	5,7	7052	10,5	+4,8
Незавершене виробництво	1552	1,6	2547	3,8	+2,2
Готова продукція	5036	5,3	4258	6,3	+1,0
Поточні біологічні активи	1257	1,3	1032	1,5	+0,2
Дебіторська заборгованість	25167	26,6	13733	20,5	-6,2
Грошові кошти та їх еквіваленти	725	0,8	365	0,5	-0,2
Валюта балансу	94547	100,0	67112	100,0	0,0

Аналіз структури виробничих запасів в складі активів ТОВ «Агротех» за 2017-2018 рр. показав, що структура балансу ТОВ «Агротех» можна вважати важкою, адже більшу частину складають необоротні активи – це 58,6 % та 56,8 % у 2017-2018 роках. Структура оборотних активів відповідно збільшилась на 1,8 пункти в порівнянні з 2017 роком. Запаси у 2018 році склали на 8 пунктів більше, ніж було у 2017 році і склали 20,6 % від загальної структури. З них 10,5 % питомої ваги склали виробничі запаси. Зобразимо графічно структуру виробничих запасів у складі активів ТОВ «Агротех» у

вигляді кругової діаграми (рис. 3.4).

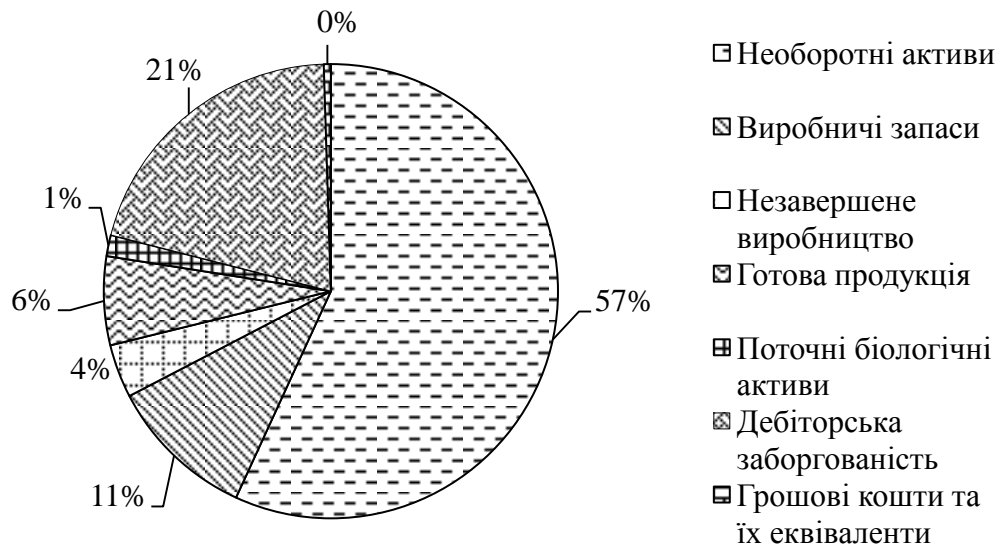


Рис. 3.4 Структура виробничих запасів у складі активів ТОВ «Агротех»

Отже, у процесі аналізу динаміки та забезпечення виробничими запасами ТОВ «Агротех» можна сказати, що дослідження потреби встановило, що загальна потреба завищена на 5 тис. грн., але дана ситуація не є критичною і цілком можна виправити на наступних етапах діяльності.

Для покращення управління виробничими запасами доречно проводити загальний аналіз обсягу і структури виробничих запасів підприємства, який передбачає проведення горизонтального аналізу виробничих запасів на складі, тобто аналізу динаміки виробничих запасів за певні періоди часу, визначення абсолютних і відносних показників змін за номенклатурними позиціями та визначення тенденцій змін у часі (тренду). Крім горизонтального аналізу доцільно проводити вертикальний аналіз структури виробничих запасів підприємства та коефіцієнтний порівняльний аналіз якісного стану та руху виробничих запасів [58, с. 178].

В складі виробничих запасів присутні сировина і матеріали, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали с/г призначення та інші. Їх загальна вартість у 2018 році збільшилась на 53 %.

### 3.2 Аналіз ефективності використання виробничих запасів

В сучасних умовах господарювання аналіз ефективності використання виробничих запасів посідає особливе місце в діяльності підприємств. Для того аби отримати максимально можливий прибуток, організація повинна пильно стежити за формуванням собівартості продукції, що реалізується. Контролювати необхідно на всіх етапах, але особливо – на стадії витрат виробничих матеріалів на випуск продукції.

До узагальнюючих показників ефективності використання матеріалів у виробництві відносяться: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів і показник прибутку на рубль витрат.

Під ефективністю використання виробничих запасів розуміють прискорення їх оборотності і вивільнення з обороту, що є додатковим джерелом фінансування приросту оборотних коштів. Зменшення оборотності може призвести до іммобілізації оборотних коштів та зростання частки позикового і залученого капіталу в джерелах фінансування.

У табл. 3.5 подано розрахунок узагальнюючих показників використання виробничих запасів.

Як видно із табл. 3.5, зменшення обсягу виробленої продукції в 8,2 рази призвело до зменшення прибутку в 9,3 разів. Збільшилась матеріаловіддача в 1,2 раз, зменшилася частка матеріальних витрат у собівартості продукції у 13,3 рази.

Виходячи з цього розрахунку, можна сказати, що частка матеріальних витрат у собівартості виробленої продукції є досить таки значною.

Отже, це пояснює те, що підприємству варто намагатися йти інтенсивним шляхом розвитку, скорочуючи витрати матеріалів на виробництво і раціональніше їх використовувати. Моделювання взаємозв'язків між обсягами випуску продукції та матеріаломісткістю,



матеріаловіддачею, іншими факторними показниками.

Таблиця 3.5

Узагальнюючі показники використання виробничих запасів на ТОВ  
«Агротех»

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			(+;-)	(%)
Вироблена продукція, тис.грн.	25365	23695	-1670,00	93,42
Матеріальні затрати, тис.грн.	1658	1154	-504,00	69,60
Прибуток (+), збиток (-) від операційної діяльності, тис.грн	9583	3554	-6029,00	37,09
Прибуток (+), збиток (-) на гривню матеріальних витрат, грн.	5,8	3,1	-2,70	53,28
Загальна собівартість виробленої продукції, тис.грн.	11258	17534	+6276,00	155,75
Матеріаловіддача, грн.	15,3	20,5	5,23	134,21
Матеріаломісткість, грн.	0,07	0,05	-0,02	74,51
Частка матеріальних витрат у собівартості продукції	0,15	0,07	-0,08	44,69

Резерв випуску продукції за рахунок ефективного використання матеріальних ресурсів можна досягти завдяки раціональному використанню матеріальних ресурсів на ТОВ «Агротех» завдяки заходам щодо зниження браку та обсягу споживання ресурсів на підприємстві. Так при плановій величині випуску продукції у 25365 тис. грн. та матеріальних витратах 1658 тис. грн., матеріаломісткість складе 0,07 грн/грн. (1658 грн. / 25365 грн.).

$$E = -0,02 \times 23695 = -473,9 \text{ тис. грн.} = -473,9 / 0,05 = -9478 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином раціональне використання матеріальних ресурсів на ТОВ «Агротех» знижуючи собівартість продукції передбачає додатковий випуск продукції.

У табл. 3.6 представимо аналіз ефективності використання виробничих запасів.

Аналіз ефективності використання виробничих запасів показав, що коефіцієнт оборотності збільшився на 0,7 обороти з 2,1 оборотів у 2017 році до 2,8 оборотів у 2018 році.

Тобто протягом аналізованого періоду організацією використовувався

наявний середній залишок запасів 2,8 разів.

Таблиця 3.6

## Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Показник	2017 рік	2018 рік	2018 рік	Відхилення	
				(+, -)	%
Собівартість реалізованої продукції	12369,0	11258,0	17534,0	6276,0	155,7
Середньорічна вартість виробничих запасів	7456,0	5269,0	6208,0	939,0	117,8
Коефіцієнт оборотності виробничих запасів	1,7	2,1	2,8	0,7	132,2
Коефіцієнт завантаження виробничих запасів	0,6	0,5	0,4	-0,1	75,6
Період одного обороту виробничих запасів	220,0	170,8	129,2	-41,6	75,6

А от у днях цей оборот здійснювався за 220 дні у 2016 році, 170 дні у 2017 році та за 129 дні у 2018 році. Тобто за 220, 170 та 129 днів запаси виробничого типу стають готівковими коштами.

Графічно на рис. 3.5, представлена динаміка ефективності використання виробничих запасів.

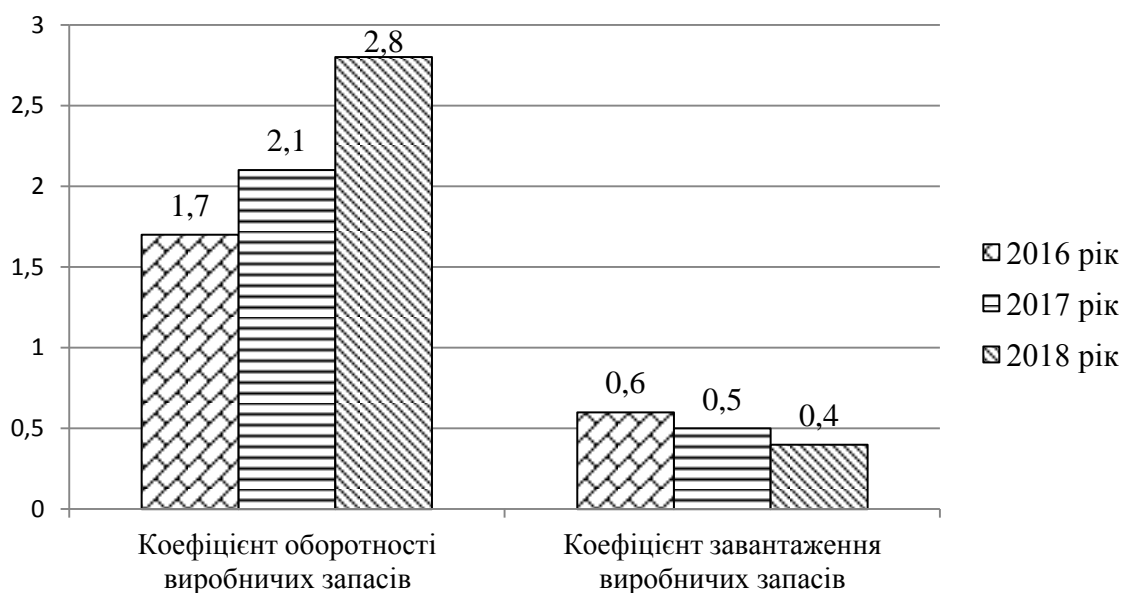


Рис. 3.5 Динаміка ефективності використання виробничих запасів

Визначення впливу зміни собівартості реалізованої продукції та середньорічної вартості виробничих запасів на оборотність запасів у 2017 році до 2016 року, використовуючи формулу (1.1):

$$K_{об\ 2016} = 12369 / 7456 = 1,7 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ ум} = 11258 / 7456 = 1,5 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ 2017} = 11258 / 5269 = 2,1 \text{ обороти}$$

$$\Delta K_{об} (C/B) = 1,5 - 1,7 = -0,2$$

$$\Delta K_{об} (B3\ сep) = 2,1 - 1,5 = 0,6$$

Загальна зміна оборотності виробничих запасів за рахунок впливу двох факторів:

$$\Delta K_{об\ заг} = -0,2 + 0,6 = 0,4$$

Визначення впливу зміни собівартості реалізованої продукції та середньорічної вартості виробничих запасів на оборотність запасів у 2018 році до 2017 року, використовуючи формулу (1.1):

$$K_{об\ 2017} = 11258 / 5269 = 2,1 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ ум} = 17534 / 5269 = 3,3 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ 2018} = 17534 / 6208 = 2,8 \text{ обороти}$$

$$\Delta K_{об} (C/B) = 3,3 - 2,1 = 1,2$$

$$\Delta K_{об} (B3\ сep) = 2,8 - 3,3 = -0,5$$

Загальна зміна оборотності виробничих запасів за рахунок впливу двох факторів:

$$\Delta K_{об\ заг} = 1,2 + (-0,5) = 0,7$$

Визначення впливу зміни собівартості реалізованої продукції та середньорічної вартості виробничих запасів на оборотність запасів у 2018 році до 2016 року, використовуючи формулу (1.1):

$$K_{об\ 2016} = 12369 / 7456 = 1,7 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ ум} = 17534 / 7456 = 2,3 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ 2018} = 17534 / 6208 = 2,8 \text{ обороти}$$

$$\Delta K_{об} (C/B) = 2,3 - 1,7 = 0,6$$

$$\Delta K_{об} (B3\ сep) = 2,8 - 2,3 = 0,5$$

Загальна зміна оборотності виробничих запасів за рахунок впливу двох факторів:

$$\Delta K_{\text{об заг}} = 0,6 + 0,5 = 1,1$$

У табл. 3.7 наведено узагальнені результати факторного аналізу оборотності запасів ТОВ «Агротех» за 2018 рік.

Таблиця 3.7

Узагальнені результати факторного аналізу оборотності виробничих запасів

Назва фактору, що вплинув на зміни оборотності запасів	2017 рік до 2016 року	2018 рік до 2017 року	2018 рік до 2016 року
Собівартість реалізованої продукції	- 0,2	+ 1,2	+ 0,6
Середньорічна вартість виробничих запасів	+ 0,6	- 0,5	+ 0,5
Загальна зміна	+ 0,4	+ 0,7	+ 1,1

Отже, проведений факторний аналіз оборотності виробничих запасів ТОВ «Агротех» показав, що істотно вплинуло на підвищення даного показника, протягом аналізованого періоду, підвищення собівартості реалізованої продукції. Так за рахунок даного фактору в 2017 році оборотність запасів скоротилася на 0,2 обороти.

А от за рахунок підвищення середньорічної вартості запасів, спостерігається позитивна зміна коефіцієнта оборотності. Так за рахунок даного фактору в 2017 році оборотність запасів зросла на 0,6 обороти.

У підсумку, проведений факторний аналіз оборотності запасів ТОВ «Агротех» показав, що істотний вплив на підвищення даного показника, протягом аналізованого періоду, зробило підвищення середньорічної вартості запасів, так за рахунок даного чинника в 2017 році щодо 2016 року оборотність запасів збільшилася на 0,6 обороти, в 2018 році по відношенню до 2017 року скоротилась на 0,5 обороти, а в 2018 році щодо 2016 року на знов зросла на 0,5 обороти. При цьому, підвищення собівартості реалізованих запасів, так само позитивно вплинуло на рівень оборотності запасів, за

рахунок даного чинника в 2018 році щодо 2017 року, оборотність запасів збільшилась на 0,6 обороти.

### 3.3 Оцінка стану виробничих запасів та напрями підвищення ефективності їх використання

Одним з найважливіших факторів підвищення темпів розвитку сільського господарства, зниження собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва є поліпшення використання оборотних коштів.

Раціональне використання оборотних коштів і зниження на це основі матеріаломісткості виробництва веде до здешевлення продукції та в кінцевому підсумку до зростання рентабельності підприємства.

Основними шляхами підвищення ефективності використання оборотних коштів у сільському господарстві є:

- зростання врожайності сільськогосподарських культур і продуктивності тварин;
- вдосконалення технології виробництва в сільському господарстві;
- поліпшення якості виробленої продукції;
- поглиблення спеціалізації і підвищення концентрації виробництва
- економне витрачання матеріальних ресурсів;
- впровадження досягнень науково-технічного прогресу в сільському господарстві;
- зниження собівартості виробництва сільськогосподарської продукції;
- вдосконалення організації виробництва і управління в галузі;
- нормування оборотних коштів у сільському господарстві;
- матеріальне стимулювання праці в рослинництві і тваринництві;
- прискорення оборотності оборотних активів;

– оптимальне співвідношення основних і оборотних коштів [60].

Першочергова роль в підвищенні ефективності використання оборотних коштів відводиться зростанню врожайності сільськогосподарських культур і продуктивності тварин, поліпшення якості продукції, економного витрачання мінеральних добрив, паливно-мастильних матеріалів, кормів, насіння, прискоренню оборотності предметів праці протягом року.

Важливими напрямками підвищення ефективності використання оборотних коштів є також підвищення якості та зниження собівартості матеріальних ресурсів сільськогосподарського виробництва, вдосконалення технології виробництва, поглиблення спеціалізації і розвиток концентрації виробництва, впровадження досягнень науково-технічного прогресу в сільському господарстві, вдосконалення організації та матеріального стимулювання праці.

Висока якість і низька собівартість застосовуваних оборотних коштів дозволяє здійснювати виробничий процес з меншою їх кількістю, а отже, витратити порівняно менше матеріально-грошових і трудових ресурсів. При цьому необхідно враховувати, що значна частина оборотних коштів створюється безпосередньо в сільському господарстві і тут багато що залежить від працівників та фахівців конкретного підприємства [61].

Неодмінною умовою раціонального використання оборотних коштів є вдосконалення нормування предметів праці.

Кожне сільськогосподарське підприємство має бути в достатній кількості забезпечено насінням і посадковим матеріалом, кормами, паливом, запасними частинами для ремонту сільськогосподарських машин та іншої техніки.

Як вже говорилося, недолік цих оборотних коштів призводить до стримування темпів виробництва, несвоєчасного та в неповному обсязі виконання сільськогосподарських робіт, суттєвого недобору продукції. Недолік оборотних коштів, як показує практика, позначається на

використанні основних фондів і в кінцевому підсумку на результатах всієї діяльності підприємства.

Так, нестача паливно-мастильних матеріалів веде до недовикористання тракторів, комбайнів, вантажних Автомаш, а це в свою чергу призводить до несвоєчасного виконання сільськогосподарських робіт і недобору значної частини продукції. Аналогічна ситуація спостерігається в тваринництві, коли недолік і низька якість кормів стримують нарощування основних видів продукції, призводить до неефективного використання продуктивної худоби і приміщень. У той же час наднормативні запаси предметів праці негативно позначаються на ефективному їх використанні, і в кінцевому підсумку відбувається подорожчання виробленої продукції. У зв'язку з цим головним завданням вдосконалення нормування оборотних коштів є своєчасне встановлення і зміна норм витрати їх на виробництві одиниці продукції, з тим щоб мати мінімальні і достатні розміри предметів праці і постійно поновлювати виробничі запаси. Одним із шляхів кращого використання виробничих фондів є оптимальне співвідношення основних і оборотних коштів.

Не менш важливою проблемою ефективного використання оборотних коштів є створення нормальних умов для зберігання насіння, кормів, паливно-мастильних матеріалів, мінеральних добрив і хімічних засобів захисту, будівельних матеріалів і запасних частин. Скорочення втрат цих видів оборотних коштів в процесі зберігання і застосування сприяє зниженню витрати оборотних коштів на одиницю продукції і здешевлення основного виробництва.

Прискорення оборотності коштів дозволяє вивільнити частину грошових ресурсів для додаткових вкладень, організації нових виробництв, розширення виробництва. Домогтися цього можна за рахунок скорочення часу перебування оборотних коштів у сфері виробництва.

Для цього необхідно використовувати сорти і гібриди сільськогосподарських культур з коротким періодом вегетації, вирощування і

відгодівлю скоростиглих порід худоби і птиці з високою оплатою корму, впровадження прогресивних способів обробітку та збирання продукції.

На основі опрацювання положень нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку виробничих запасів, аналізу наказів про облікову політику окремих вітчизняних підприємств, а також підходів науковців і фахівців у даному напрямі дослідження нами запропонована структура облікової політики в частині обліку виробничих запасів (рис. 3.6).



Рис. 3.6 Вдосконалення облікової політики в частині організації та методики обліку виробничих запасів



Блок 1 передбачає систему нормативно-правових і внутрішніх регулюючих документів щодо облікового відображення виробничих запасів і розкриття інформації про них у звітності підприємства. Так основними законодавчими і нормативно-правовими актами є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 16 «Витрати»; 22 «Вплив інфляції», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, а також Положення про порядок інвентаризації запасів та ін.

Щодо робочого плану рахунків (Блок 3), то він має містити інформацію про перелік рахунків, що використовуються підприємствами у більш деталізованому вигляді порівняно з тим, що наводиться у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Тобто він має включати тільки ті рахунки та субрахунки, необхідні для відображення господарської діяльності підприємств, враховуючи їх практичні їхні особливості та потреби. Реалізація формально-логічної схеми побудови та обґрунтованих параметрів робочого плану рахунків виступає тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для прийняття виважених і раціональних управлінських рішень.

Блок 4 передбачає розробку та затвердження графіку документообігу, який на нашу думку, є основою для ефективного контролю за рухом та використанням виробничих запасів підприємств, дозволяє забезпечити раціональний облік руху виробничих запасів за всіма стадіями їх кругообігу. Структура графіку документообігу повинна відповідати вимогам чинного законодавства. Врахування вимог усіх вищерозглянутих блоків має бути втілено при розробці і затвердженні Наказі про облікову політику підприємства, який повинен містити чіткі, індивідуальні правила та принципи обліку виробничих запасів.

Запаси виступають одним із найбільш вагомих об'єктів в загальній структурі оборотних активів. Їх використання для потреб виробництва має

велике значення у діяльності підприємства. Оцінка запасів є важливою передумовою їх обліку, так як вона має вагомий вплив на визначення собівартості продукції, а також з тієї причини, що в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку.

Оцінка виробничих запасів підприємства є одним з найважливіших інструментів, які забезпечують достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності, а також впливає на такі форми бухгалтерської звітності, як баланс і звіт про фінансові результати. Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і добре обдуманим рішенням кожного підприємства.

Аналіз методів оцінки запасів при їх вибутті дав змогу визначити метод, якому слід віддавати перевагу на ТОВ «Агротех» при списанні запасів. Врахування специфічних особливостей діяльності підприємства дало можливість рекомендувати до використання метод ФІФО, що забезпечить належний контроль за собівартістю запасів.

Угрупування даних аналітичного обліку в межах відповідного синтетичного рахунку здійснюється на субрахунках. Субрахунки – це проміжні рахунки між синтетичним рахунком і аналітичними рахунками, які ведуться в розвиток даного синтетичного рахунку. Кожен субрахунок об'єднує кілька аналітичних рахунків. В свою чергу, субрахунки об'єднуються синтетичним рахунком, у розвиток якого вони ведуться. Субрахунки використовуються при складанні звітності та аналізі господарської діяльності з метою одержання узагальнюючих показників на додаток до інформації, міститься на синтетичному рахунку.

У свою чергу, усередині кожного субрахунку деталізація йде на аналітичні рахунки на кожен конкретний вид матеріалів, а потім продовжується його характеристика з технічних та інших необхідних параметрів.

Синтетичні рахунки є рахунками першого порядку, субрахунки – рахунками другого порядку, аналітичні рахунки можуть бути рахунками

третього, четвертого, п'ятого порядку в залежності від поставленої мети, пов'язаної з підготовкою, обґрунтуванням і прийняттям відповідних управлінських рішень або з'ясуванням положення організації на ринку, конкурентоспроможності вироблюваної продукції тощо.

Окремі синтетичні рахунки не мають субрахунків і конкретизуються безпосередньо аналітичними рахунками. Всі рахунки взаємопов'язані. Цей взаємозв'язок обумовлений тим, що:

- всі господарські операції відображаються в цих рахунках на підставі одних і тих же документів і по тій же стороні рахунка, по якій зроблено запис в синтетичному рахунку;

- на аналітичних рахунках відображаються ті ж якісно однорідні об'єкти обліку, що і на синтетичних рахунках, але по більш деталізованим економічним угрупованням;

- за структурою і синтетичні, і аналітичні рахунки складаються з двох частин – дебету і кредиту, і в них відображаються залишки (сальдо) і обороти;

- підсумки оборотів і сальдо по аналітичним рахунках рівні оборотам і сальдо по синтетичному рахунку, об'єднуючого їх;

- якщо на синтетичному рахунку враховуються активи (майно, дебіторська заборгованість тощо), то і цих аналітичних рахунках, що відносяться до цього синтетичного рахунку відображаються ті ж активи; і навпаки: якщо на синтетичному рахунку показані капітал і зобов'язання, то і на деталізуючих його аналітичних рахунках відображаються аналогічні об'єкти бухгалтерського обліку;

- аналітичні рахунки не беруть участі в кореспонденції з іншими рахунками, така кореспонденція проявляється тільки через синтетичний рахунок, який їх об'єднує.

Дослідивши господарську діяльність сільськогосподарського підприємства ТОВ «Агротех» ми пропонуємо наступну модель аналітичного обліку для синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси», яка представлена

нами у Додатку Б.

Таким чином, запропонована модель аналітичного обліку виробничих запасів дасть змогу краще вести бухгалтерський облік та уникнути помилок і краще контролювати надходження і вибуття запасів.

Поняття «документообіг» та сам термін виникли в діловодстві в 20-і роки. П.М. Керженцев в 1922 р писав: «Папір повинен здійснювати свій кругообіг з максимальною швидкістю і мінімальною затратою праці і часу». Документообіг – це рух документів на підприємстві з моменту їх створення або отримання від інших організацій до прийняття до обліку, обробки і передачі в архів. Від чіткості та оперативності обробки і руху документа залежить швидкість отримання інформації, необхідної для вироблення рішення. Тому раціональній організації документообігу завжди приділяється велика увага.

Етапи документообігу представлені на рис. 3.7.

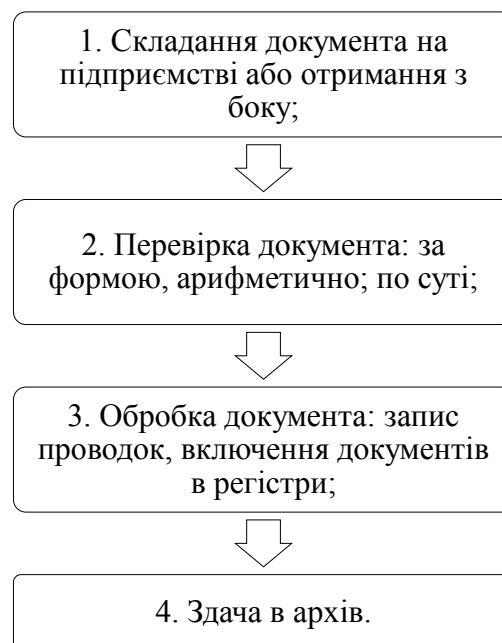


Рис. 3.7 Етапи документообігу на ТОВ «Агротех»

Основою структури будь-якого документообігу є документ, комплекс документів, пов'язаних процесами управління різних рівнів і

автоматизованою обробкою. Головною характеристикою документообігу є його обсяг. Під обсягом документообігу розуміється кількість документів, що надійшли в організацію і створених нею протягом певного періоду часу, як правило року. Обсяг документообігу – важливий показник, який використовується в якості критерію при вирішенні питань вибору організаційної форми діловодства, організації інформаційно-пошукової системи за документами установи, структури служби діловодства, її штатного складу і інших питань. З метою раціональної організації документообігу всі документи розподіляються по документопотокам, наприклад: реєстровані і незареєстровані документи. Під документопотоком розуміється сукупність документів, виконують певне цільове призначення в процесі документообігу.

Вся документація установи ділиться на три документопотока:

- вхідні (надходять) документи;
- вихідні (відправляються) документи;
- внутрішні документи.

Обсяг документації, створюваної в різних організаціях як усього світу, так і нашої країни, має тенденцію до постійного і все більш прискореному зростанню. У зв'язку з науково-технічним прогресом збільшення обсягів управлінської документації відбувається пропорційно зміні зростання обсягів виробництва продукції і продуктивності праці. Це перша закономірність документостворення. Необхідність постійного вдосконалення документації і організації документооборота призводить до правильного обліку, реалізації та контролю діяльності організації [59].

Роль документообігу в управлінській діяльності кожного підприємства полягає в організації порядку руху, оформлення та обробки документів. Основою для прийняття рішень і подальших дій по їх реалізації є інформація. Документи – це легітимні носії інформації. Документи містять в собі інформацію, що спонукує до дії, а також інформацію, що забезпечує діяльність. Існує ряд причин що впливають на збільшення обсягу документів.

Причини поділяються на дві групи: об'єктивні і суб'єктивні. До об'єктивних відносять:

- вплив науково-технічного прогресу;
- розвиток економіки;
- розширення і ускладнення номенклатури продукції, що випускається;
- освоєння нових районів;
- будівництво нових об'єктів;
- ускладнення процесів управління [62].

При цьому обсяги створюваних документів збільшуються з ростом кількості документованих дій та кількості адресатів, яким ці дії спрямовані. Таким чином, зростання або скорочення обсягів документів значним чином пов'язано з процесами документування.

До суб'єктивних причин відносять:

- бюрократизацію апарату управління;
- незнання або недотримання працівниками управлінських структур законодавства, нормативних актів, що встановлюють юридичні вимоги до оформлення документів;
- некваліфіковане документування розпорядчої діяльності;
- широке поширення копіювальної техніки і її безконтрольне використання в установах призводить до створення величезної кількості копій документів, які використовуються в незначній мірі;
- використання в процесах створення і підготовки документів комп'ютерів, з одного боку, значно підвищило швидкість підготовки документів, скоротило трудомісткість цих операцій, але, з іншого боку, призвело до значного збільшення кількості документів за рахунок створення одного і того ж документа в паперовій та електронній формі [63].

До суб'єктивних причин треба віднести і нові технології підготовки документів, які, скоротивши час на створення тексту, його роздруківку і копіювання, збільшили їх потоки і видову різноманітність, але не вирішили

проблему управління цими потоками. Цей висновок зроблено і вітчизняними документознавцями, і зарубіжними фахівцями в галузі управління документацією.

Є ще ряд причин зростання документопотоків в даний час: недостатня розробленість законодавчої бази; наростання труднощів в економіці; екстенсивний розвиток документації.

Документи в апараті управління нерідко створюються в ритуальних цілях, тобто як данина своєрідною традиції чи як єдине вираження реакції організації на рішення вищих органів; відбувається дублювання документів в силу дублювання функцій установ та їх структурних підрозділів; великий потік невиправданою документації виникає при виданні неякісних документів, особливо нормативних актів, що викликають лавину запитів і роз'яснень.

Документообіг є некерованим, тому що в країні відсутня орган, який ніс би відповідальність за стан документації та її обсязі. Проблема вдосконалення документообігу є однією з найбільш актуальних в сучасному документознавстві. З поганою організацією документообігу пов'язують багато недоліків в документаційне забезпечення управління [64]. Для вирішення цієї проблеми можна запропонувати ряд заходів щодо вдосконалення документообігу:

- впровадження нових проектних рішень, спрямованих на вдосконалення управлінської діяльності;
- створення нових інформаційних технологій;
- комплексність автоматизації роботи з документами;
- рішення проблем вдосконалення сучасного документаційного забезпечення в державному апараті і приватних організаціях;
- впорядкування організаційних форм і методів роботи з документами.

Альтернативний шлях вирішення проблеми полягає у спрощенні регламентованих процедур документообігу шляхом делегування всіх прав

роботи з документами безпосереднім виконавцям. На підприємствах промислово розвинених країн в епоху паперового документообігу за роботу з конкретним документом відповідав відповідний менеджер, при цьому відпадала необхідність в його реєстрації і відстеження.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що документообіг, або рух, походження документа між його укладачами і споживачами – невід’ємна частина документаційного забезпечення будь-якої системи управління від галузі до окремого установи. Тому вкрай важливо вести графік документообігу на підприємстві задля своєчасного і повного відображення в облікових реєстрах здійснюваних господарських операцій. Ми створили приблизний графік документообігу ( Додатку В). Це сприятиме конкретизації інформації по окремо взятому об’єкту і прискорить подальшу обробку та аналіз документів.

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку виробничих запасів аналізованим підприємством призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також досягти їх економії.



## ВИСНОВКИ

Запаси є досить важливим обліково-економічним елементом та об'єктом бухгалтерського обліку, що займає вагоме місце в оборотних активах та бере участь у формуванні кінцевого продукту діяльності підприємства й входять до вартості його власного капіталу. Основною умовою здійснення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів, за рахунок яких вони функціонують, забезпечуючи подальший розвиток суспільних економічних відносин.

У роботі були розглянуті теоретико-методичні аспекти обліку та аналізу виробничих запасів на підприємстві, визначено сутність і роль виробничих запасів у діяльності підприємства. На основі проведеного дослідження можна зробити певні висновки.

Дослідивши існуючі підходи, до трактування сутності «виробничі запаси», можна дійти до висновку, що однозначного підходу до їх розуміння немає. Ми пропонуємо власне бачення даного поняття, тому виробничі запаси – матеріальні ресурси підприємства, які використовуються як предмети праці під час виробництва продукції та вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів прийнято розглядати як трирівневу систему (глобальний, національний, локальний). Найважливішим нормативно-правовим актом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку запасів вважається Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітності в Україні». Також одними з провідних документів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Міжнародний стандарт IAS 2 «Запаси».

Вивчено методи оцінювання виробничих запасів. Так у бухгалтерському обліку запаси на дату балансу відображаються за

найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів вибуття: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів, нормативних затрат, ціни продажу.

Критичний аналіз економічної літератури дав зрозуміти, що не існує єдиного підходу до значення та ролі аналізу виробничих запасів. В даний час пропонується безліч методик, покликаних сприяти вирішенню проблеми управління виробничими запасами. Нами використана методика, де аналізується склад, структура, динаміка, забезпеченість, ефективність використання виробничих запасів через застосування коефіцієнтів оборотності, завантаження, терміну одного обороту та проводиться факторний аналіз ефективності використання виробничих запасів.

Дослідивши організаційно-економічну характеристику ТОВ «Агротех», можна стверджувати, що підприємство є одним із найбільших сільськогосподарських підприємств Оріхівського району, що знаходиться в місті Оріхів. Сільськогосподарське підприємство ТОВ «Агротех» має три основні напрямки своєї діяльності: виробництво продукції рослинництва; переробка сільськогосподарської продукції; виробництво та реалізація сільськогосподарського обладнання та запасних частин на сільськогосподарське обладнання.

Розглянуто процес документування операцій з товарно-матеріальними цінностями регламентується Наказом Міністерства України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» № 193, в якому затверджено типові форми документів з надходження, використання та вибуття товарно-матеріальних цінностей. Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси». Відповідно до угрупованням матеріалів за призначенням до рахунку 20 «Виробничі запаси» на ТОВ «Агротех» відкрито 9 субрахунків

Дослідивши методичні підходи до обліку виробничих запасів та відображенні інформації про них у звітності, можна сказати, що правильний підхід до формування методики обліку оборотних активів дає можливість досягти економії витрат, що сприяє зберіганню запасів, а також посилює стійке конкурентне становище суб'єкта на ринку. Детально розглянувши вплив вартості виробничих запасів під час їх списання у виробництво на виробничу собівартість продукції та показники фінансового стану підприємства, виявлено, що вибір відповідних методів оцінки дає можливість за допомогою бухгалтерських прийомів досягти заощадження ресурсів підприємства (у даному разі грошових коштів) та спрямувати їх на покращення ресурсного забезпечення й розвиток підприємства. А правильно обраний метод списання виробничих запасів є запорукою майбутніх економічних вигод у вигляді отримання чистого прибутку.

Проведено аналіз та оцінка виробничих запасів на прикладі ТОВ «Агротех», виявлено ступінь забезпеченості підприємства виробничими запасами та проведена оцінка ефективності використання виробничих запасів в організації. Підприємство ефективно використовує виробничі запаси, та все ж необхідно впровадити напрями ефективності використання виробничих запасів.

Обґрунтовано напрями підвищення ефективності використання виробничих запасів. Тож основними шляхами підвищення ефективності використання оборотних коштів у сільському господарстві є: економне витрачання матеріальних ресурсів; прискорення оборотності оборотних активів; оптимальне співвідношення основних і оборотних коштів тощо.

Отже, цілі і завдання, які були поставлені нами в кваліфікаційній роботі – досягнуті. Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку виробничих запасів аналізованим підприємством призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також досягти їх економії.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. Критика политической экономии: Пер. с нем. И.И. Скворцова-Степанова. Макеевка : Политиздат, 1998. Т.2. Кн. 2: Процесс обращения капитала. 648 с
2. Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року № 69. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 10.08.2019)
3. Олійник Т. О., Резніченко Н. В. Проблеми організації обліку на складах підприємств. *Всеукр. наук.-вироб. журнал «Сталий розвиток економіки»*. 2011. № 7. С. 204-207.
4. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики). Мариуполь : Финансы и статистика, 1989. 284 с.
5. Никандрова Л. К., Акатьева М. Д. Бухгалтерский (финансовый) учет в полиграфии : учеб. пособ. рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям : 060400 «Финансы и кредит», 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Макеевка : МГУП, 2004. 418 с.
6. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. Минск : ИНФРА-М. 1999. 479 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
8. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. Бухгалтерський облік : теорія та практика : навч.-практ. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 536 с.

9. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине (с использ. нац. стандартов) : учеб. пособ. для студентов вузов. 5-е изд., доп. и перераб. Київ : А.С.К., 2001. 848 с.

10. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України : навч. посіб. Київ : Кондор, 2003. 614 с.

11. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Знання, 2006. 525 с.

12. Садовська І. Б. Класифікація виробничих запасів. URL : [http://pidruchniki.com/1852102453245/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/klasifikatsiya\\_virobnichih\\_zapasiv](http://pidruchniki.com/1852102453245/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/klasifikatsiya_virobnichih_zapasiv)

13. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 10.08.2019)

14. Сопко В. В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.

15. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид. доповн. і переробл. Київ : Алерта, 2013. 982 с.

16. Скотнікова Л. П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навч.-метод. посіб. Харків : ІНЖЕК, 2003. 328 с.

17. Домбровська Н. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка*. 2011. №7 (26).

18. Посилаєва К. І., Крот Ю. О. Оцінка виробничих запасів при їх використанні. *Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія*

«Економічні науки». 2011. № 8.

19. Кіляр О.В. Теоретико-методичні основи оцінки запасів. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 1.

20. Огійчук М. Ф., Сколотій Л. О., Беленкова М. І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.

21. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 03.08.2019)

22. Запаси : Міжнародний стандарт фінансової звітності 2. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (дата звернення: 12.08.2019)

23. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Закон України від 15.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 12.08.2019)

24. Податковий Кодекс України : Закон України від 02.12.2011 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 28.08.2019).

25. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 12.08.2019)

26. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10 січня 2007 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07> (дата звернення: 12.08.2019)

27. Грачева Р. Материальные активы по МСФО и П(С)БУ. *Дебет-Кредит*, 2007, № 28. URL : <http://www.dtkk.com.ua/show/1cid13198.html>

28. Харламова Е. Запасы в МСФО и П(С)БУ. URL : <http://vylex.uaprom.net/a63320-zapasy-msfo.html>

29. Біологічні активи : Положення (стандарту) бухгалтерського обліку

30, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 03.08.2019)

30. Сільське господарство : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 від 01.01.2012. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_027) (дата звернення: 03.08.2019)

31. Грачева Р. Изучаем МСФЗ : Уценка запасов согласно IAS 2 Inventories. *Дебет-Кредит*, 2006, №51. URL : <http://www.dtkk.com.ua/show/1nid1295.html>.

32. Поршева А. Г., Румянцевой З. П., Саломатина Н. А. Управление организаций : учебник для ВУЗов. Москва : ИНФРА М, 2012. 661 с

33. Загірняк М. В., Перерва П. Г., Маслак О. І. Економіка підприємства : магістерський курс : підручник. ч. 1. Кременчук : ТОВ «Кременчуцька міська друкарня», 2015. 736 с.

34. Барнгольц С. Б., Тация Г. М. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений. Минск : Финансы и статистика, 2001. 407 с.

35. Герасимчук В. Г. Міжнародне науково-технічне співробітництво : *Матеріали V (XVII) Всеукр. наук.-практ. конф. тези доповідей.* (Київ, 12-13 березня 2009 р.) Київ : НТУУ «КПІ», 2009. 268 с.

36. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси».* Вип. 7(25) : Ч. 1. Луцьк, 2010. С. 50-58.

37. Білик М. С., Кіндрацька Г. І., Кобилух О. Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. *Вісник національного університету «Львівська політехніка».* 2010. № 669. С. 254-261.

38. Герасимчук З. В., Вахович І. М. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Луцьк : Надстир'я, 2004. 520 с.

39. Кащена Н. Б., Цуконова О. В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи*

розвитку сфери торгівлі та послуг. 2011. № 2. С. 128-135.

40. Федченко Т. В., Махов М. С. Теоретичні аспекти аналізу виробничих запасів підприємства Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2011. Сборник научных трудов SWorld. Материалы международной научно-практической интернет конференции (19 по 30 июня 2012 г.). Выпуск 2. Том 19. Одесса : КУПРИЕНКО, 2012. 107 с. URL : <http://sworld.com.ua/konfer27/100.pdf>

41. Юшко Т. І., Одажіу Т. Г. Особливості аналізу матеріальних запасів на підприємствах промисловості. Матеріали конференції «Научный прогресс на рубеже тысячелетий». Экономические науки. URL : [http://www.rusnauka.com/16\\_NPRT\\_2009/Economics/46422.doc.htm](http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/46422.doc.htm)

42. Тринька Л. Я., Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз : навч.-метод. посіб. Київ : Алерта, 2013. 568 с.

42. Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І. Економічний аналіз : навч. посіб. під ред. М. Г. Чумаченка. 3-тє вид. Київ : КНЕУ, 2006. 556 с.

43. Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз : підручник за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 2-ге вид. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2007. 704 с.

44. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. 3-тє вид. Київ : Лібра, 2006. 704 с.

45. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. Київ : Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.

46. Кобилецький В. Р., Період одного обороту запасів. *Онлайн-журнал «Financial Analysis online»*. URL : <https://www.finalon.com/slovník-ekonomichnikh-pokaznikiv/318-period-odnogo-oborotu-zapasiv>

47. Васіна Н. В. Моделювання фінансового стану сільськогосподарських організацій при оцінці їх кредитоспроможності : монографія . Омськ : Изд-во НОУ ВПО ОмГАУ, 2012. с. 49

48. Про затвердження Положення про документальне забезпечення



записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства юстиції України від 24.05.1995 р. № 88. URL : <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 10.09.2019)

49. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів : Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96> (дата звернення: 10.09.2019)

50. Одношевна О. О. Практичні аспекти та шляхи вдосконалення обліку виробничих запасів. *Науковий Вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6. ч. 2. с. 146-148.

51. Попович К. В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів на підприємствах України. *Управління розвитком*. 2013. № 15(155). с. 65-68.

52. Ловська І. Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. вип. 1(22). с. 194-200.

53. Кудіна О. М. Процесний підхід до організації обліку виробничих запасів підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. с. 220-226.

54. Олійник Т.О., Музичук Р. В. Формування первісної вартості виробничих запасів. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. с. 266-269.

55. Швец И. Б. Научные основы учета и анализа потенциальных возможностей производства продукции в промышленности. Донецк : ИЭП НАН Украины, 1999. 43 с.

56. Швец И. Б. Управление производственными возможностями : методология, оценки, учет. Донецк : ИЭП НАН Украины, 1998. 287с.

57. Кролли О. А., Русакова Л. А. Резервы экономии материальных ресурсов. Львов : ЛФЭИ, 1986. 67 с

58. Кузьмінська О.Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств. *Вчені записки : зб. наук. пр.* Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». 2014. № 16. С. 174-180

59. Гундарєва С. А. Удосконалення документообігу як фактор ефективності в управлінській діяльності. *Молодий вчений*. 2009. №7. С. 75-78.  
URL : <https://moluch.ru/archive/7/499/>

60. Makkonell K. R. & Briu S. L. Economics: Principles, Problems and Policies. Vols 1-2 Vol. 1, 214 p.

61. Shendryhorenko, M. T.. Features and scope of methods of evaluation of inventories at their disposal. *Ekonomichni nauky. Seriiia «Ekonomika ta menedzhment»*, 9 (2), 572-580 pp.

62. Belkaoui A. R. Accounting Theory. London, 1992, 145 p.

63. R. G. Schroeder. M. Clark. Accounting Theory. N.Y., 1995, 265 p.

64. Mulliniva S. V. Economic evaluation of the efficiency of use of circulating assets : konspekt : scientific and Methodological e-magazine. Koln, Germany, 85 p.

## Додаток А

Таблиця А.1

## Особливості оцінки запасів за МСФЗ2 Inventories і П(С)БО 9 «Запаси»

Вид оцінки	Згідно IAS 2	Згідно П(С)БО 9
Первісна оцінка запасів	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю (Cost model) або чистою продажною ціною (Net realisable value) (§9)	За собівартістю (пп. 8-9 П(С)БО 9)
Оцінка запасів на дату балансу	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю (Cost model) або чистою продажною ціною (Net realisable value) (§9)	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю або чистою продажною ціною (п. 24 П(С)БО 9)
Складові собівартості запасів	1) витрати на придбання (Cost of purchase); 2) витрати на переробку (Cost of conversion); 3) інші витрати (Other costs)	За змістом аналогічно, але опис «розмито» деталями (п. 9 П(С)БО 9)
Не до собівартості запасів і визнаються у витратах поточного / звітного періоду	1) наднормативні втрати; 2) невиробничі витрати на зберігання; 3) загальнокорпоративні витрати, не пов'язані безпосередньо з запасами; 4) витрати на збут; 5) витрати на позики за винятком капіталізованих відповідно до IAS 23 (§16 - §18)	1) наднормативні втрати і недостачі; 2) фінансові витрати за винятком капіталізованих відповідно до П(С)БО 31; 3) витрати на збут; 4) загальногосподарські витрати, не пов'язані безпосередньо з запасами (п.14 П(С)БО 9)
Оцінка запасів при вибутті	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; Середньозваженої собівартості; Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); Нормативних затрат; Ціни продажу.	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; Середньозваженої собівартості; Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); Метод визначення собівартості; Нормативний метод Метод роздрібних цін
Метод обліку накладних витрат в оцінці собівартості запасів	Метод поглинання (Absorption costing) (§10 - §14)	Метод поглинання (Додаток 1 до П(С)БО 16)

## Додаток Б

Таблиця Б.1

Структура синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси» для ТОВ  
«Агротех»

Синтетичний рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки		
20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина і матеріали»	2011 «Сировина»		
		2012 «Основні матеріали»		
		2013 «Допоміжні матеріали»	20131 «Виробничого призначення»	
			20132 «Не виробничого призначення»	
		2014 «Зворотні відходи»	20141 «Зворотні відходи для реалізації»	
			20142 «Зворотні відходи для власного виробництва»	
	202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	2021 «Купівельні напівфабрикати»		
		2022 «Комплектуючі вироби»		
	203 «Паливо»	2031 «Бензин»	20311 «Бензин А-92»	
			20312 «Бензин А-95»	
		2032 «Дизпаливо»		
		2033 «Газ»		
		2034 «Інші паливно-мастильні матеріали»		
	204 «Тара і тарні матеріали»	2041 «Тара з дерева»		
		2042 «Тара з картону»		
		2043 «Тара з пластмаси»		
		2044 «Тара з металу»		
	205 «Будівельні матеріали»	2051 «Будівельні матеріали»		
	207 «Запасні частини»	2071 «Запчастини до тракторів»		
		2072 «Запчастини до комбайнів»		
		2073 «Запчастини до сільськогосподарських машин»		
		2074 «Запчастини до автомобілів»		
		2075 «Інші запчастини»		
	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	2081 «Мінеральні добрива»		
		2082 «Засоби захисту рослин»		
		2083 «Біопрепарати»		
		2084 «Медикаменти і хімікати»		
2085 «Насіння»				
209 «Інші матеріали»	2091 «Інші матеріали»			

Графік документообігу операцій з виробничими запасами для ТОВ «Агротех»

Назва документа	№ форми	Оформлення документа		Перевірка документа		
		Відповідальний за оформлення	Періодичність створення	Хто передає	Строки передання	Відповідальний за перевірку
Картка складського обліку	М-12	Бухгалтерія	В день, коли відбуваються операції з надходження	Бухгалтер	Щоденно, до кінця робочого дня	Бухгалтерія
Акт про приймання матеріалів	М-7	Комісія	При виявленні невідповідності кількості або якості запасів	Матеріально - відповідальна особа	Протягом 3-ох днів з моменту затвердження	Бухгалтерія
Прибутковий ордер	М-4	Завідуючий складом	В момент надходження матеріалів на склад	Комірник	Не пізніше одного дня після отримання матеріалів	Бухгалтерія
Лімітно-забірна картка	М-7,8,9	Завідуючий складом	В день відпуску матеріалів у виробництво	Завідуючий складом	Протягом 3-ох днів з моменту закриття ліміту	Бухгалтерія
Накладна-вимога на відпуск матеріалів	М-11	Матеріально-відповідальна особа	В день передачі запасів	Матеріально - відповідальна особа	В день передачі запасів	Бухгалтерія
Товарно-транспортна накладна		Менеджер зі збуту	В момент передачі товару покупцю	Менеджер зі збуту	Щоденно, до кінця робочого дня	Бухгалтерія
Інвентаризаційний опис	М-21	Комісія	Під час інвентаризації	Комісія	У видатках передбаченими законодавством	Бухгалтерія