

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Організація і методика складського обліку, інвентаризація і аналіз
запасів»

Виконала: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
другого (магістерського) рівня вищої освіти
спеціальності 071 Облік і оподаткування
групи 1
Рибак (Дарагаченко) Л.В.
Керівник: Ліпський Р.В.
Рецензент: Карпець М.В.

Полтава 2025 року

ЗМІСТ

	ст.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	8
1.1. Економічний зміст виробничих запасів, методи їх оцінки.....	8
1.2. Стан дослідженості наукової проблематики обліку виробничих запасів та напрями її вирішення.....	16
РОЗДІЛ 2. СКЛАДСЬКИЙ ТА СИНЕТИЧНИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ, ЇХ ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ.....	21
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	21
2.2. Облік наявності і використання запасів, їх інвентаризація і відображення у звітності.....	24
2.3. Податкові аспекти обліку операцій з виробничими запасами.....	50
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	53
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання.....	53
3.2. Аналіз складу, структури і динаміки виробничих запасів.....	61
3.3. Забезпеченість суб'єкта господарювання виробничими запасами, аналіз їх використання та напрями оптимізації матеріального забезпечення підприємства.....	68
ВИСНОВКИ.....	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	79
ДОДАТКИ.....	84

ВСТУП

Актуальність теми. Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна суб'єктів господарювання аграрного бізнесу, а й особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є основною складовою при формуванні собівартості продукції сільськогосподарського виробництва.

Враховуючи це, виробничі підприємства у всіх галузях економіки особливу увагу приділяють саме обліку, аналізу і контролю виробничих запасів. Для досягнення оптимального рівня забезпеченості суб'єктів господарювання виробничими запасами та організації ефективного їх використання необхідно упровадити у практику комплекс заходів, щодо виявлення, кількісного вимірювання та реалізації виявлених надлишків запасів, надмірно накопичених. Для цього необхідно здійснювати систематичний облік і аудит, якісний аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також ефективності використання виробничих запасів.

Вивчення наукових праць та практика господарської діяльності свідчать про те, що й деякі з теоретичних положень відносно трактування виробничих запасів є дискусійними, а ряд важливих аспектів їх оцінки і методики обліку потребують удосконалення. Також слід продовжувати удосконалювати регламенти первинного обліку запасів у тому числі й з використанням технологій автоматизації обліку. Цим і пояснюється актуальність обраної теми роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є узагальнення теоретичних і методичних засад обліку й аналізу запасів й розробка обґрунтованих рекомендацій і пропозицій з поліпшення стану облікової роботи й надання практичних рекомендацій фахівцями-аналітиками для поліпшення забезпеченості та підвищення показників рівня ефективності використання запасів.

Відповідно до мети роботи у ході її виконання та письмового викладу матеріалу вирішується ряд завдань:

- узагальнити теоретичні основи визнання виробничих запасів на основі систематизації наукових уявлень з провідних фахових публікацій як вітчизняних так і зарубіжних;

- провести аналіз методів оцінки вибуття виробничих запасів на предмет обґрунтування доцільності вибору;

- навести організаційні аспекти діяльності досліджуваного підприємства, побудову облікового апарату та конструювання положень облікової політики;

- узагальнити документування операцій щодо наявності та використання виробничих запасів;

- виявити особливості обробки інформації, аналітичного обліку виробничих запасів та складання відповідної кореспонденції рахунків;

- виявити засади розкриття у комплектах звітності і її формах інформації про запаси, а також деталізувати аспекти податкового обліку;

- апробувати методику аналітичного дослідження запасів з розробкою пропозицій з удосконалення політики управління ними на досліджуваному підприємстві, використовуючи інструментарій та методику аналізу забезпеченості та ефективності використання запасів.

Об'єкт і предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні аспекти обліку запасів у аграрних підприємствах та аналізу забезпеченості запасами, їх оборотності та ефективності використання.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «Полтава-Сад» Полтавського району в частині обліку й аналізу наявності та використання запасів.

Наукова новизна одержаних результатів:

- розроблено комплекс змістовних доповнень до наказу про облікову політику, що деталізують облік запасів;

- запропоновано деталізацію рахунків синтетичного обліку транспортно-заготівельних витрат, що дозволить підвищити цінність аналітичного обліку та буде особливо зручним при застосуванні технологій його автоматизації для

визначення реальної вартості запасів у розрізі каналів їх надходження;

- апробовано методику аналізу запасів для конкретного підприємства та на цій основі надано комплекс дієвих рекомендацій з розробки заходів з покращення забезпеченості запасами операційного циклу досліджуваного суб'єкта агробізнесу.

Публікації. Основні результати дослідження, що ілюструють його новизну опубліковані у двох працях загальним обсягом 0,41 др.арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічний зміст виробничих запасів, методи їх оцінки

У спеціалізованій літературі під час термінологічного аналізу поняття запасів застосовують такі категорії, як запаси, матеріальні цінності, матеріальні запаси, матеріальні ресурси, виробничі запаси, предмети праці, оборотні активи, матеріали, товарно-матеріальні цінності, предмети обігу тощо.

Тому для досягнення чіткості слід визначити спільні та відмінні риси цих категорій і обрати найбільш точне формулювання. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», обґрунтована необхідність відмови від широковживаного поняття «товарно-матеріальні цінності» [14].

Відповідно до П(С)БО 9 [36], до складу запасів включають активи, що: - знаходяться в наявності для продажу в умовах звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва товарів для подальшої реалізації; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також для забезпечення управлінських потреб підприємства.

Інший стандарт — НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [51] — містить опис складових статті Балансу «Запаси».

В економічній літературі запаси розглядаються як підвид матеріальних ресурсів або як предмети праці. Більшість дослідників вважає, що поняття «матеріальні ресурси» є ширшим, тоді як «запаси» й «предмети праці» складають лише їх окрему частину.

У деяких роботах поняття виробничих запасів і матеріальних цінностей ототожнюються.

У спеціальній літературі також існує низка трактувань терміна «матеріальні ресурси» [11, 65, 87]. Часом їх розуміють як засоби виробництва

(предмети праці та засоби праці), проте частіше ця категорія включає тільки предмети праці. В роботах зарубіжних авторів безпосередньо категорія «виробничі запаси» не використовується.

У Німеччині такої точної категорії, як «запаси», немає: тут під ними розуміють матеріали для перепродажу або короткострокового використання [34].

У США запасами вважаються активи для продажу або споживання протягом одного операційного чи виробничого циклу. Згідно з МСБО 2 «Запаси», під цим поняттям маються на увазі активи, призначені для використання у звичайній господарській діяльності, виробництві, продажу чи споживанні у вигляді матеріалів під час надання послуг.

Порівнюючи це визначення з положеннями П(С)БО 9 [14]., можна стверджувати, що міжнародні й українські стандарти надають аналогічне тлумачення терміну «запаси».

Деякі науковці для позначення категорії запасів застосовують термін «цінності», які поділяються на природні (дані природою) та створені людиною.

Склад виробничих запасів кожного окремого підприємства безпосередньо залежить від специфіки його галузі, яка визначає номенклатуру продукції.

Отже, проведений аналіз свідчить, що найбільш узагальнюючою категорією є «запаси», які можуть бути ототожені з поняттям «товарно-матеріальні цінності».

На наступному етапі доцільно визначити місце запасів серед груп товарно-матеріальних цінностей, з виділенням внутрішніх видових підгруп для подальшої обґрунтованої організації аналітичного обліку (рис. 1.1).

Групова класифікація запасів представлена у чинному в законодавстві, а саме в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Згідно згаданого нормативного акту як класифікаційні групи виступають об'єкти, що обліковуються на рахунку 20 «Виробничі запаси»: у розрізі зазначених субрахунків [24].

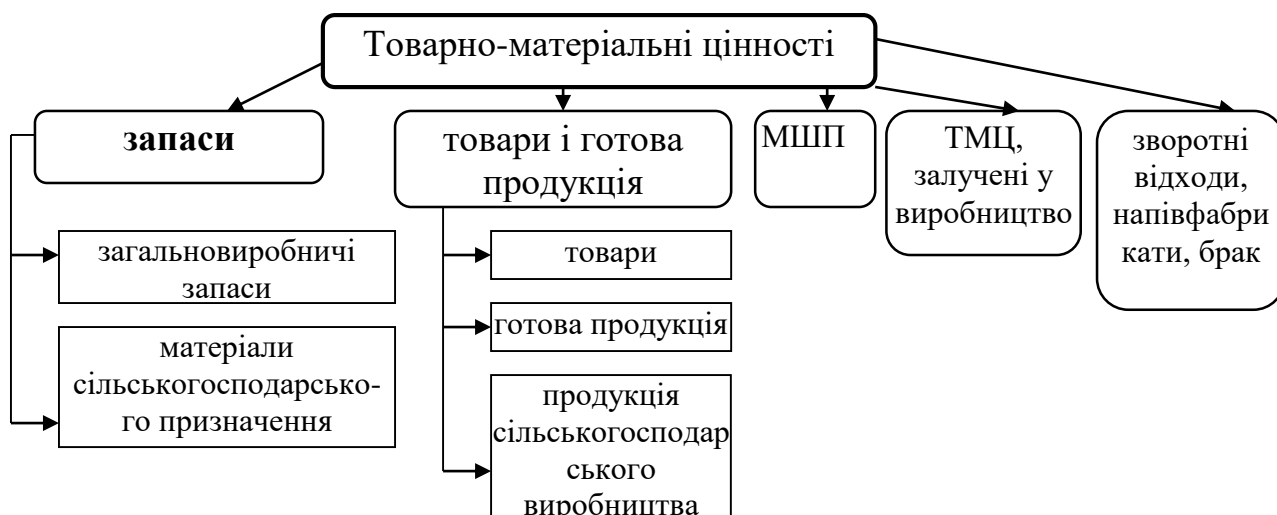


Рис. 1.1. Місце запасів у розрізі складових товарно-матеріальних цінностей

З активів, що згідно агрегатного стану й призначення схожі на запаси, норми П(С)БО 9 «Запаси» не поширюються на [40]: незавершені роботи за будівельними контрактами; фінансові активи; молодняк тварин і тварин на відгодівлі (це біологічні активи у сфері нормативного регулювання однойменного П(С)БО 30).

Запаси можна класифікувати за наступними виділеними у наукових працях та систематизованими ознаками у табл. 1.1.

Обґрунтована класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку, аналізу та контролю (зокрема й незалежного – аудиту) запасів серед яких: забезпечення відповідності залишків складських запасів нормативам; їх достовірна оцінка, контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереженням на всіх стадіях господарського кругообороту засобів.

Правильний облік запасів значною мірою залежить від порядку їх оцінки. Як зазначає М.Ф. Огійчук, оцінка виробничих запасів — це спосіб визначення їхньої вартості у грошовому еквіваленті, а сам процес полягає у приведенні фактів господарської діяльності у відповідність з певними уявленнями про ці факти [55].

Класифікація основних видів запасів за здійсненням узагальненням фахової літератури

Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між черговими поставками
	Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при транспортуванні
За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
	У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
	В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
	Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
За наявністю на початок і кінець звітної періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітної періоду
	Кінцеві	Величина запасів на кінець звітної періоду
Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства в балансі
	Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини
За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
	Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості
За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці
	Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи та споживання продукції)
За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку
	Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості
За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
	У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
	У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
За структурою і складом	Запаси виробничі (предмети та засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
	Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
	Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція, закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
	Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

У бухгалтерському обліку запаси відображаються за первісною вартістю. Згідно з вимогами П(С)БО 9 [14]., нормативно визначено перелік фактичних витрат, які формують первісну вартість придбаних за плату запасів. Якщо запаси отримані через інші канали, передбачено спеціальні підходи до їх оцінки.

Наприклад, подаровані запаси відображаються на балансі за їх справедливою вартістю. Відповідно до норм стандарту, до первісної вартості запасів не включаються такі витрати: утримання відділів постачання та інших структур підприємства; валютні витрати, пов'язані з оплатою вартості запасів; втрати і нестачі, виявлені під час інвентаризації, що перевищують встановлені норми; відсотки за кредитами; витрати на збут; загальногосподарські та подібні витрати, які не мають прямого відношення до придбання, доставки або приведення запасів до стану, придатного для використання.

Відповідно положення методології обліку запасів на П(С)БД (вітчизняний досвід) та МСФЗ (зарубіжний досвід) відрізняються (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльний аналіз методологічних засад обліку запасів за вимогами міжнародних та національних стандартів обліку

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
А	Б
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
До складу запасів входять: сировина й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб. До цієї групи включають також незавершене виробництво, готову продукцію, що вироблена на підприємстві і призначена для продажу, товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, якщо вони оцінюються за цим стандартом.	До складу запасів входять: активи, які призначені для продажу в ході нормальної діяльності; перебувають у процесі виробництва для такого продажу; існують у формі сировини й матеріалів, призначених для використання у виробничому процесі або при наданні послуг.
Оцінка запасів при надходженні	
Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються; ТЗВ; інші витрати.	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат.

Продовж. табл. 1.2

1	2
<p>2. При виготовленні власними силами. Витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати».</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</p> <p>4. При безоплатному отриманні – справедлива вартість.</p> <p>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи – балансова вартість переданих запасів.</p> <p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи – справедлива вартість отриманих запасів.</p>	<p>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</p> <p>3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</p>
Склад витрат, які не включаються до собівартості запасів	
<p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; про центи за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати.</p>	<p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного процесу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж.</p>
Оцінка запасів при витрачанні	
<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати; ціна продажу.</p>	<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість; нормативних витрат; ціни продажу..</p>
Оцінка запасів на дату балансу	
<p>Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.</p>	<p>Чиста вартість реалізації</p>
Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності	
<p>Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.</p> <p>Балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;</p> <p>Сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.</p>	<p>Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.</p> <p>Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визначається як дохід певного періоду; обставини або події, що спричинили сторнування списання запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.</p>

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [14]., підприємства можуть використовувати один із п'яти методів оцінки запасів при їх вибутті або застосовувати кілька методів одночасно.

Проте для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакові умови

використання, необхідно застосовувати єдиний метод із таких: собівартість перших за часом надходження (FIFO); середньозважена собівартість; нормативні витрати; ідентифікована собівартість конкретної одиниці запасів; ціни продажу.

Дозволяється використовувати різні методи оцінки для різних видів запасів, але важливо обґрунтувати відмінності в умовах їх використання та закріпити це в наказі про облікову політику підприємства.

Метод FIFO ґрунтується на припущенні, що наприкінці звітного періоду запаси оцінюються за вартістю останніх придбань.

Недоліком цього методу є ризик завищення прибутку в умовах зростання цін. Метод середньозваженої собівартості передбачає розрахунок середньої ціни для всіх списуваних запасів, якщо вони були придбані за різними цінами.

Нормативний метод орієнтований на великомасштабне серійне виробництво. Він передбачає оцінку запасів у балансі за нормативною собівартістю, яка визначається на основі очікуваних витрат на одиницю продукції [52].

Ці витрати плануються підприємством, регулярно перевіряються та коригуються для забезпечення максимального наближення їх до фактичних. Метод ідентифікованої собівартості використовується переважно для унікальних видів виробничих запасів, призначених для виконання спеціалізованих замовлень або дорогих проєктів (наприклад, у літакобудуванні чи ювелірній промисловості).

Оцінка запасів за цінами продажу практично застосовується здебільшого роздрібними підприємствами, які працюють із середнім рівнем торгової націнки на товари. Водночас цей метод не відповідає специфіці роботи агровиробників [4].

Вибір методу обліку вибуття запасів затверджується підприємством у наказі про облікову політику. У разі внесення змін до цього вибору причини мають бути детально розкриті у спеціальному розділі «Примітки» (форма звітності № 5) до фінансової звітності.

Загалом, порівняння методів оцінки вибуття запасів можна здійснити у

таблиці (табл. 1.3):

Таблиця 1.3

Систематизація переваг та недоліків використання різноманітних методів оцінки вибуття запасів

Метод	Переваги	Недоліки
А	Б	В
Ідентифіковані собівартості	Найбільш точний метод, при застосуванні якого для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість. Таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів.	У результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно; трудомісткість обліку руху конкретних одиниць, особливо при широкій номенклатурі і великій кількості однакових запасів.
Середньозважені собівартості	Дає об'єктивну картину руху запасів на підприємстві; при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів.	Не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий, у результаті чого сплачуються більші податки.
	Метод простий у використанні та запобігає можливості управління прибутком; у період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу;	Метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; у період зростання цін
ФІФО	матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до Реальної ринкової вартості, на дату складання звітності.	підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній, і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» обігових коштів.
Нормативних витрат	Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; укрупнення об'єктів обліку; можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.	Постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.
Ціни продажу	Цей метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	У балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів.

Оцінка виробничих запасів у систематизованій науковій літературі закордонних країн частково відрізняється від підходів, що застосовуються в обліковій системі України, і має свої специфічні риси.

У Сполучених Штатах запаси оцінюють, орієнтуючись на фактичні витрати на їх придбання в момент отримання або використання в процесі виробництва [21].

У Німеччині, Люксембурзі та Франції базою для оцінки служить менше з двох значень – собівартість чи ринкова вартість. У Польщі запаси обліковують за цінами придбання.

Основна відмінність у підходах до обліку й звітності запасів у системі України полягає в тому, що вітчизняна методологія розглядає запаси виключно як сировину і матеріали для виробничих підприємств або товари в торговельних організаціях [9].

1.2. Стан дослідженості наукової проблематики обліку виробничих запасів та напрями її вирішення

У ході написання кваліфікаційної роботи проведено детальний критичний аналіз існуючих підходів до тлумачення поняття «виробничі запаси» у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі.

Результати дослідження свідчать про наявність невирішених питань і суперечливих інтерпретацій сутності цієї категорії, а також різноманітність підходів до її класифікації.

Виявлено [56], що виробничі запаси становлять складну управлінську та бухгалтерську категорію, яка виступає однією з ключових передумов функціонування будь-якого підприємства.

Також було проведено аналіз домінуючих характеристик, які лежать в основі класифікації виробничих запасів. Ми вважаємо, що класифікації виробничих запасів для цілей бухгалтерського обліку, повинні інтегрувати як

управлінські, так і економічні аспекти цього процесу.

Сучасними науковцями встановлено [7, 18, 46], що ефективно організований облік виробничих запасів відіграє критичну роль у забезпеченні дієвості загальної системи обліку та управління підприємствами.

Проведені дослідження фахової літератури акцентували низку негативних аспектів, характерних для обліково-аналітичної роботи.

До них належать: складність і неоднозначність у визначенні справедливої вартості, використання застарілих галузевих нормативно-правових актів, недостатній рівень оперативності в інформаційному забезпеченні, відсутність комплексного об'єднання даних усіх видів обліку запасів в межах одного підприємства, неналежний рівень контролю та регулювання процесів закупівлі запасів, обмежені можливості контролю за їх використання та інші проблеми. Покращення системи обліково-аналітичного управління виробничими запасами сприятиме підвищенню точності, достовірності та правильності їх обліку.

Автори вважають, що обліковцям-практикам слід стежити за ретельним і своєчасним проведенням інвентаризацій, контрольних та вибіркового перевірок, які мають велике значення у збереженні матеріалів [11].

Для забезпечення збереження виробничих запасів, правильного приймання, зберігання та відпуску велике значення має наявність та достатній рівень організації й технічного забезпечення на підприємстві складських приміщень (оснащених ваговими та вимірювальними приладами, тарою та подібним приладдям).

Важливим напрямом удосконалення процесу формування запасів та підвищення ефективності управління ними в умовах реформування економічної системи є визначення оптимальної потреби в них [23]. У зарубіжній практиці управлінню оборотними активами приділяється значно більше уваги, ніж в Україні. Одним із напрямків є оптимізація формування виробничих запасів.

Вартість використаних запасів суттєво впливає на рівень рентабельності виробництва [29].

Запаси мають специфічну особливість: вони повністю споживаються в

процесі виробництва за один цикл. Для правильної організації бухгалтерського обліку запасів ключовим є їхнє належне групування.

Матеріальні цінності підприємства слід раціонально класифікувати за призначенням та роллю у кожному конкретному виді виробництва. Важливе значення також має розробка детальної номенклатури для зберігання матеріалів, оскільки одна і та ж група може включати безліч найменувань, сортів та розмірів [29].

Окремої уваги заслуговує проблема визначення складу малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП). Згідно з пунктом 6 П(С)БО 9 [14] України, для цілей бухгалтерського обліку до складу запасів відносять МШП, термін використання яких не перевищує одного року або нормального виробничого циклу, якщо він триває більше одного року. Водночас П(С)БО 9 «Запаси» не містить вичерпного переліку таких предметів, що означає, що підприємства повинні самостійно визначати склад МШП і закріплювати це в наказі про облікову політику.

Бондаренко О.М., Тіторенко А.Д. вивчають проблему трактування класифікаційних груп запасів, що звучать у визначенні цієї категорії за національними і міжнародними стандартами (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Групова належність запасів відповідно МСБО 2 та П(С)БО 9 [41]

№	Класифікація відповідно П(С)БО 9	Класифікація відповідно МСБО 2 (IAS 2 «Inventories»)
1.	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби тощо	Основні та допоміжні матеріали (Basic and auxiliary materials)
2.	Незавершене виробництво	Незавершене виробництво (Work in progress)
3.	Готова продукція	Готова продукція (Finished goods)
4.	Товари	Товари (Merchandise)
5.	Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	
6.	Поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства	

Слід зазначити, що в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» фігурує загальна класифікація запасів без окремої деталізації складових, а трактування вітчизняного стандарту стосовно груп є значно ширшим.

Методологічною особливістю запасів є той факт, що оцінка однієї і тієї ж групи запасів може бути проведена у трьох випадках: при зарахуванні на баланс, при вибутті запасів, при відображенні у фінансовій звітності (рис. 1.2).

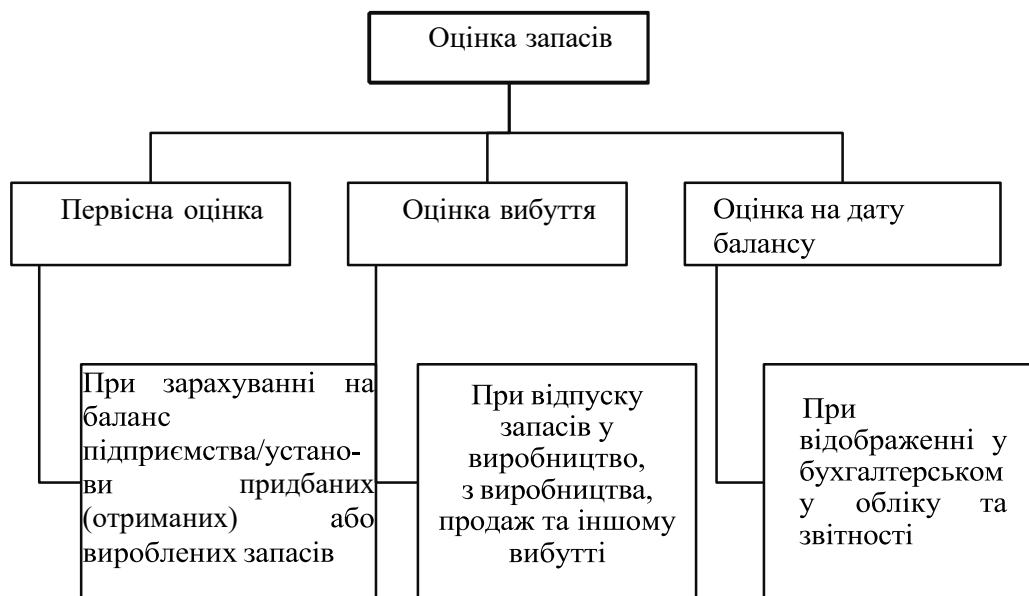


Рис. 1.2. Практичні прецеденти для здійснення оцінки запасів у обліку

Найбільш проблемною для обґрунтування у практиці є оцінка запасів на дату балансу, згідно стандарту, це відбувається «за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації» [14]

Основні особливості оцінки запасів за чистою вартістю реалізації базуються на таких принципах та визначеннях:

- відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [14], чиста вартість реалізації визначається як очікувана ціна реалізації запасів у звичайних умовах діяльності за вирахуванням прогнозованих витрат на завершення їх виробництва та продажу;

- запаси відображаються за чистою вартістю реалізації тоді, коли на дату балансу їхня ціна знижується, або вони втратили первісно очікувану економічну вигоду через пошкодження, моральне старіння чи інші фактори;

- розрахунок здійснюється для кожної одиниці запасів окремо шляхом віднімання очікуваних витрат на завершення виробництва і збут від прогнозованої ціни продажу.

Окремі види запасів, отримані з інших джерел, також оцінюються за чистою вартістю реалізації [38].

Інколи у практиці на дату балансу необхідно проводити переоцінку запасів, якщо виникає потреба відобразити їх за чистою вартістю реалізації. Для цього здійснюється інвентаризація запасів з метою визначення тих, які потребують переоцінки, а також встановлення їхньої нової вартості.

Уцінка запасів проводиться у випадках, коли первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації або якщо запаси втрачено повністю. Сума перевищення списується на витрати звітного періоду.

Дооцінка можлива лише за умови підвищення чистої вартості реалізації раніше уцінених запасів, які залишаються активами на дату балансу.

У такому разі сума цього підвищення, але не більша за попереднє зменшення, визнається іншим операційним доходом.

Відповідно до МСБО 2, чиста вартість реалізації визначається як оцінена ціна продажу в межах звичайної діяльності за вирахуванням витрат на завершення виробництва та продажу. При цьому враховуються поточні ринкові ціни, цінові коливання або витрати, які вплинули на ситуацію після звітного періоду, а також призначення конкретних запасів.

Між НП(С)БО 9 та МСБО 2 існують певні розбіжності щодо облікових оцінок запасів. Наприклад, у МСБО 2 відсутнє поняття «первісної вартості», тоді як НП(С)БО 9 детально прописує генерування первісної вартості залежно від джерела отримання запасів (придбані за плату, виготовлені власним коштом, внесені до статутного капіталу, отримані безкоштовно чи обміняні).

Оскільки значна частина великих підприємств в Україні вже використовує МСБО та МСФЗ, варто актуалізувати НП(С)БО шляхом гармонізації з міжнародними стандартами. Це дозволить спростити співпрацю між українськими й іноземними компаніями у сфері обліку та фінансової звітності .

РОЗДІЛ 2

СКЛАДСЬКИЙ ТА СИНЕТИЧНИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ, ЇХ ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

2.1. Організаційно-правові засади та облікова політика підприємства

Досліджуване підприємство ТОВ «Полтава-Сад» розміщується у Полтавському районі та провадить свою сільськогосподарську діяльність у галузі рослинництва. Зараз провідним напрямом діяльності є овочівництво. Підприємство має ряд відомих брендів овочевої продукції: корисні овочеві снеки, маленька мита морква, маленька мита картопля.

Центральний офіс підприємства знаходиться у с. Розсошенці Полтавського району. Земельний масив локалізовано у Полтавському районі.

Щоб мати уявлення про масштаби, ресурси та результати діяльності ТОВ «Полтава-Сад» слід на підставі форм фінансової і статистичної звітності у аналітичному розділі інтерпретуємо основні показники, що характеризують потенціал і результати діяльності цього суб'єкта.

Наразі слід зосередитися на організації облікової роботи.

Організаційна побудова бухгалтерської служби суб'єктів агробізнесу – це така форма поділу праці, яка має на увазі розподіл облікових обов'язків та функцій між окремими виконавцями з втіленням у обраній структурі бухгалтерії та системі взаємовідносин цих працівників з керівництвом підприємства [9].

Структура штабу бухгалтерії ТОВ «Полтава-Сад» розподілена згідно автоматизованих робочих місць усіх бухгалтерів за умови використання локальної та глобальної інформаційної мережі та програмного продукту «Бас-Агро». Однак, спостерігається і використання пристосованих реєстрів, які розроблено внутрішніми працівниками для розрахунків у «Ексель».

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» [] передбачає спектр виокремлених форм організації бухгалтерського обліку. ТОВ «Полтава-Сад» обрало найпершу форму ведення обліку і створило облікову

службу за структурою посад та включило до свого штату посаду головного бухгалтера.

Обліковий апарат ТОВ «Полтава-Сад» зосереджено в головній бухгалтерії, тут і забезпечено ведення аналітичного і синтетичного обліку на основі первинних та зведених документів підрозділів бізнесу, де проводять виключно первинну реєстрацію фактів господарського життя.

У Наказі про облікову політику ТОВ «Полтава-Сад» щодо обліку запасів критичний аналіз виявив фіксацію наступних моментів: методологічні засади формування у обліку й звітного розкриття інформації про запаси нормативно урегульовано П(С)БО 9 «Виробничі запаси»; підхід до оцінки запасів, що придбані для виробництва чи в адміністративних цілях наступний – враховуються по собівартості придбання; також визначено одиницю аналітичного обліку товарно-матеріальних цінностей – окрема номенклатурна одиниця чи група.

Цей наказ очевидно потребує доповнення у частині обліку саме запасів як основної забезпечуючої циклу кругообороту господарських засобів.

При формулюванні змістовних положень Наказу про облікову політику ТОВ «Полтава-Сад» доцільно вказати ряд аспектів методології щодо саме виробничих запасів: оцінка запасів у розрізі усіх каналів надходження, схема облікового відображення відсотків за користування позиками для придбання кваліфікаційних активів; оцінка та облік надлишків запасів при інвентаризації; методи обліку вибуття запасів у всіх випадках; періодичність визначення середньозваженої собівартості запасів; оцінка виробничих запасів з метою складання звітності, підходи до нормування [47].

Отже, Наказ про облікову політику, що діє у ТОВ «Полтава-Сад» потребує удосконалення в частині фіксації норм щодо організації обліку запасів уцілому, але можливе і акцентування певних конкретних груп їх.

При формуванні положень власне організаційної частини наказу про облікову політику підприємства щодо обліку запасів необхідно зафіксувати

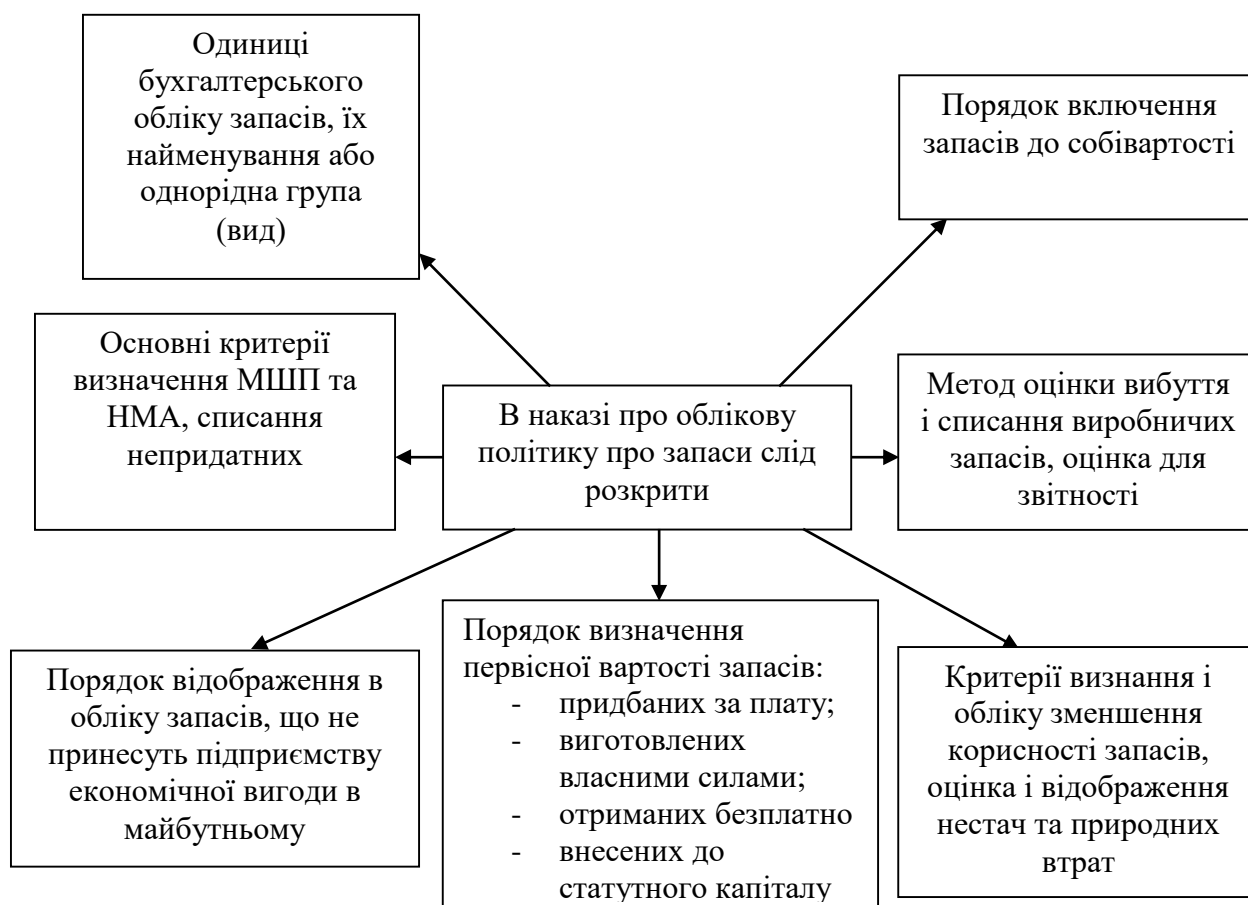


Рис. 2.1. Основні положення з обліку запасів для включення до Наказу про облікову політику СТОВ «Полтава-Сад»

форми первинних документів, якими буде супроводжуватися рух виробничих запасів, та які водночас не є типовими формами первинного обліку (розроблені і використовуються самим підприємством); правила документообігу і технологія обробки інформації у паперовому вигляді у координації працівників виробничих підрозділів, матеріально-відповідальних осіб з працівниками бухгалтерії, порядок контролю за рухом запасів та відповідальність посадових осіб за їх схоронність та належний технологічний стан; розрізи побудови аналітичного обліку виробничих запасів; визначені одиниці натурального виміру кожної облікової групи запасів.

Удосконалення облікової політики стосовно запасів у ТОВ «Полтава-Сад» дозволить якісно підвищити стан їх організації і методики обліку та створить передумови для розуміння положень обліку цих активів перевіряючими.

2.2. Облік наявності і використання запасів, їх інвентаризація і відображення у звітності

Основним завданням складського обліку та інвентаризації запасів у ТОВ «Полтава-Сад» є забезпечення їх схоронності для підтримки найкращого рівня забезпеченості цими запасами бізнес-циклів підприємства.

У досліджуваному підприємстві схоронність запасів досягається такими практичними діями і методами:

- система матеріальної відповідальності — укладання договорів повної матеріальної відповідальності із працівниками, які мають доступ до самих цінностей та до оформлення документів про них (комірники, заправники, керівники виробничих підрозділів);

- суцільне та негайне документування всіх операцій руху матеріальних цінностей (прийняття, переміщення, відпуск, списання);

- виокремлення наказом списку осіб, з правом підпису документів на прийняття та вибуття запасів;

- раціональна організація складського господарства;

- планові та раптові, суцільні й вибіркові інвентаризації.

Складське господарство в ТОВ «Полтава-Сад» організовано через роботу центрального складу, комор, а також місць зберігання у бригадах, інших структурних підрозділах. Для відправки овочів залізницею у ТОВ «Полтава-Сад» від залізничних станцій доцільно було б створити експедиторські склади.

У центральному складі ТОВ «Полтава-Сад» знаходяться основні запаси палива, готової продукції для реалізації, запасних частин, будівельних матеріалів, товарів.

У коморах структурних підрозділів ТОВ «Полтава-Сад» знаходяться оперативні невеликі залишки виробничих запасів, цінностей з центральних складів чи одержаних безпосередньо від постачальника, усі вони попередньо документально оформлюються через центральний склад.

Облік виробничих запасів на кожному із складів на складах здійснює

матеріально відповідальна (комірник, а у випадку з паливом на заправці - заправник) особа за сортами, ураховуючи правила їх зберігання.

У ТОВ «Полтава-Сад» аналітичний облік цінностей з невеликою номенклатурою операцій з руху ведуть на картках складського обліку матеріалів.

Такі картки надають матеріально відповідальним особам-комірникам підпис в реєстрі видачі карток. Інформація дублюється у центральній автоматизованій системі обліку ТОВ «Полтава-Сад» засобами ведення довідника «Номенклатура» з програмного продукту бухгалтерського обліку «BAS».

Розрізом аналітичного складського обліку запасів – є присвоєний багаторівневий номенклатурний номер. На кожний номенклатурний номер запасів у ТОВ «Полтава-Сад» відкривають окрему картку, відповідальний комірник зазначає місце зберігання. Якщо номенклатури небагато та рух неактивний – по цих цінностях рекомендовано складський облік у книгах складського обліку.

В картотеці складського обліку ТОВ «Полтава-Сад» відкриваються окремі картки щодо готової продукції сільськогосподарського виробництва : перехідні залишки минулого року; вироблена в звітному році; придбана у поточному році та отримана з переробки на давальницьких засадах.

ТОВ «Полтава-Сад» рекомендовано сепарувати та вести відокремлений облік біопрепаратів, медикаментів і хімічних речовин, у розрізі джерел фінансування одержаних за рахунок власних коштів і бюджетних асигнувань.

Записи в книзі складського обліку комірнику ТОВ «Полтава-Сад» рекомендовано його посадовими документами виконувати щодня, окремо по кожному документу; після кожного запису слід підраховувати залишок цього виду виробничих запасів.

Крім реєстрів аналітичного обліку у комірників ТОВ «Полтава-Сад» можуть зберігатися первинні накоричувальні документи з витрачання запасів, що виписуються та оформлюються протягом певного, встановленого номативними актами діапазону дат. Дані лімітно-забірних карт та інших нагромаджувальних документів комірник ТОВ «Полтава-Сад» заносить у книгу

міру їх закриття, але пізніше першого числа місяця, наступного за звітним. Ці лімітно-забірні картки у підприємстві прийнято зберігати разом із регістрами складського обліку.

Щомісяця усі матеріально відповідальні особи (комірники, заправники, головні спеціалісти підрозділів) на підставі оброблених первинних документів складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і передають його в бухгалтерію разом з оправдовуючими первинними документами. До звіту у ТОВ «Полтава-Сад» включають лише ті види виробничих запасів, за якими був рух у звітному періоді.

Залишки на початок місяця у розрізі номенклатурних номерів підлягають зіставленню із залишками звітів попереднього місяця.

Сальдо на кінець місяця за кожними з видів запасів у ТОВ «Полтава-Сад» порівнюють із раніше зробленими записами в книзі складського обліку. Дані про залишки видів запасів та їх рух МВО у звіті фіксують у двох видах вимірників: не тільки в кількісному, а й у грошовому вимірнику та скріплюють своїм підписом.

Приймаючи звіти від матеріально-відповідальних осіб, працівники облікового персоналу ТОВ «Полтава-Сад» перевіряють правильність їх складання, таксують, контирують (оформлюють кореспонденцією) і визначають суми обігу і залишків у грошовому вираженні.

У ТОВ «Полтава-Сад» у обліку перебуває значна кількість назв запасних частин і для зменшення трудомісткості обробки, МВО дозволяють подавати звіти про рух запасних частин тільки в сумарному вираженні.

Облік бланків суворої звітності у ТОВ «Полтава-Сад» також має місце і матеріально відповідальної особи здійснюють його у картках складського обліку за кожним найменуванням та за кількістю і номінальною вартістю.

Повноту оприбуткованих матеріалів, одержаних зі сторони, перевіряють зіставленням із відповідними регістрами.

В господарство ТОВ «Полтава-Сад» запаси надходять в основному від постачальників, взаємовідносини з якими регулюються на підставі договорів на

постачання. Також практикується і можливе надходження від підзвітних осіб в порядку їх закупки дрібними партіями за готівку. Ці операції документуються формою – Товарний рахунок. Підзвітні особи, які придбали матеріальні цінності за готівку, передають завскладом у ТОВ «Полтава-Сад», який виписує накладну (внутрішньогосподарського призначення).

При складанні авансового звіту про витрачені суми на придбання матеріалів прикладаються первинні документи, що підтверджують факт купівлі (рахунки, чеки магазинів, квитанції прибуткового касового ордера).

У разі закупки товарів у населення у ТОВ «Полтава-Сад» оформляється Акт закупівлі товарно- матеріальних цінностей з фіксацією паспортних даних та ідентифікаційного коду особи – продавця.

Приймання запасів у ТОВ «Полтава-Сад» відбувається за принципом: кількість-якість.

Приймання запасів за кількістю – це визначення точної кількості запасів, згідно до транспортно-розрахунковій документації. Воно здійснюється шляхом суцільного підрахунку одиниць міри і маси записаної в даній партії.

Приймання запасів за якістю у ТОВ «Полтава-Сад» – це визначення їх якості за встановленим зразком, перевірка комплектності, відповідності тари, пакування, а також даних товаросупровідних документів.

Якщо в процесі приймання виявляють недопоставку, невідповідність якості, маркування товару, технічних умов то подальше приймання товару призупиняється та як першоджерело наступної претензійної роботи з постачальником складають комерційний акт.

Для одержання матеріалів зі складу постачальника або транспортної організації експедитору у ТОВ «Полтава-Сад» бухгалтер виписує довіреність за встановленою формою, реєструється в журналі обліку видачі довіреностей та має строк дії в межах 15 днів. По використаних довіреностях особи, які їх одержали, надають у бухгалтерію документи, що підтверджують, що матеріали здані ними на склад у ТОВ «Полтава-Сад».

Накладні виписуються на фактично прийняту кількість цінностей на склад

у ТОВ «Полтава-Сад» незалежно від джерел їх надходження.

Загальний порядок приймання виробничих запасів у ТОВ «Полтава-Сад» унаочнено у схемі (рис. 2.2).

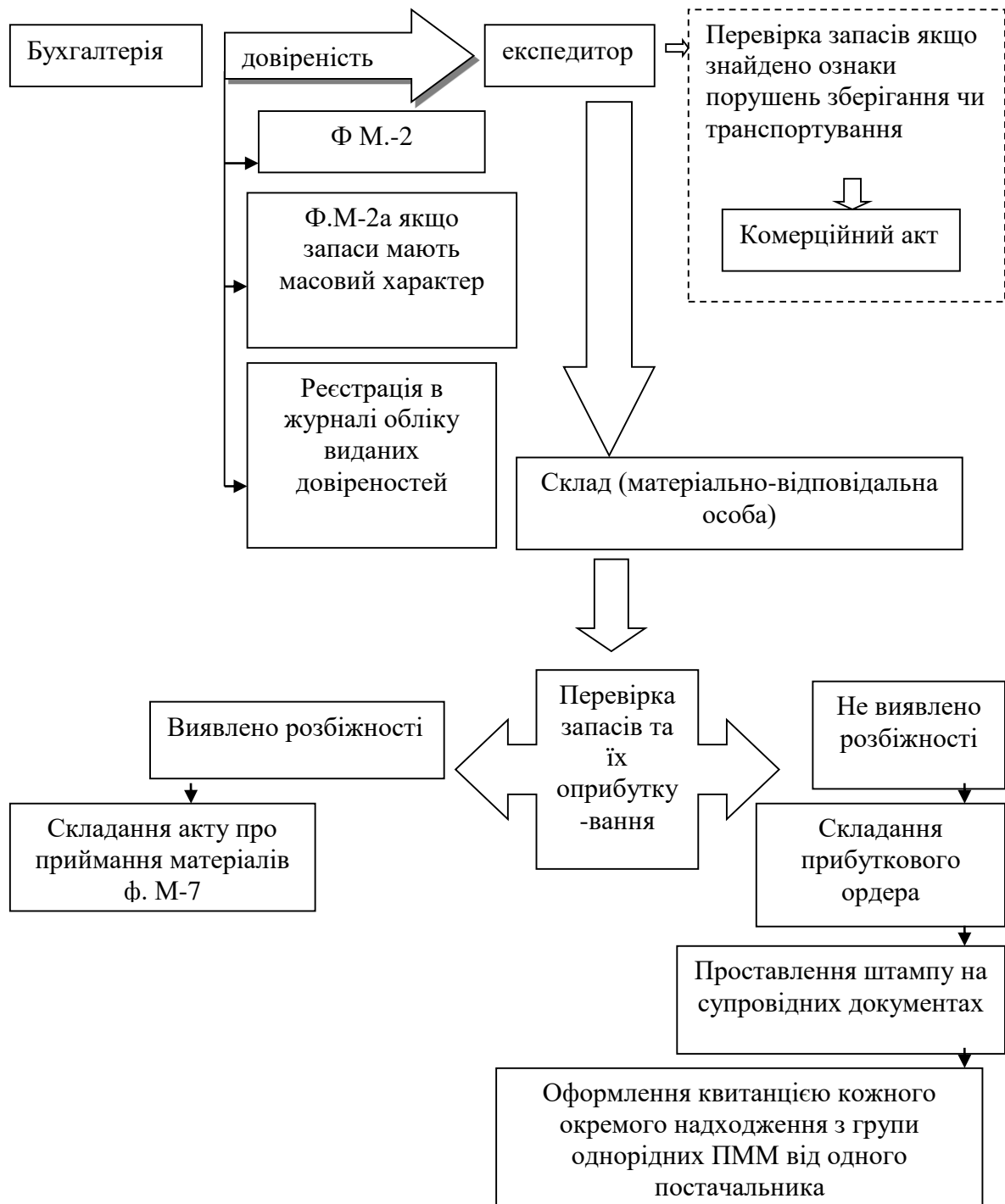


Рис. 2.2. Загальна схема складського приймання запасів у ТОВ «Полтава-Сад»

Узагальнені підходи до використання форм первинних документів з обліку виробничих запасів наведено у таблиці (табл. 2.1).

**Типові форми і випадки документування господарських операцій з обліку
запасів у ТОВ «Полтава-Сад»**

Документ	Приклад господарської операції, що документується
Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей	Передано матеріальні цінності від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої
Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин	Передано запасні частини від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої
Акт на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин	Списано мінеральні, органічні та бактеріальні добрива та засоби хімічного захисту рослин на посів та підживлення сільськогосподарських культур
Акт витрати насіння і садібного матеріалу	Списано насіння та посадковий матеріал на посів сільськогосподарських культур
Відомість дефектів на ремонт машин	Списано запасні частини на ремонт машин, обладнання, транспортних засобів і т.д.
Товарна накладна	Списано реалізовану готову продукцію, продукцію сільськогосподарського призначення, виробничих запасів
Накладна (внутрішньогосподарського призначення)	Передано матеріальні цінності від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої
Картка складського обліку	Документ передбачений для ведення аналітичного обліку виробничих запасів
Книга складського обліку	Документ передбачений для ведення аналітичного обліку виробничих запасів
Звіт про рух паливо-мастильних матеріалів	Документ, передбачений для кількісного відображення руху паливо-мастильних матеріалів
Подорожній лист вантажного автомобіля	Списано паливо для виробничих, загальногосподарських потреб
Подорожній лист легкового автомобіля	Списано паливо для адміністративних та збутових потреб
Дорожній лист трактора	Списано паливо для роботи тракторів
Акт на оприбуткування грубих і соковитих кормів	Оприбутковано грубі та соковиті корми
Звіт про переробку продукції	Списано на переробку сировина та матеріали

Слід зазначити, що у центральній бухгалтерії ці облікові реєстри мають форму електронного документа, підготовленого у системі BAS. Тому тут не розглядається графік документообігу, бо цей процес замінено на маршрути електронних документів.

Документарною підставою для видачі запасних частин зі складу ТОВ «Полтава-Сад» є «Відомість дефектів на ремонт машин», «Лімітно-забірні

картки», накладні. Ці документи виписують на кожну машину, яку ремонтують. При цьому завідуючі складами вимагають повернення запасних частин або тих, що зносилися для подальшого обґрунтованого списання.

По закінченню звітнього періоду завідуючий складом запчастин у ТОВ «Полтава-Сад» відомості про відпуск запасних частин і ремонтних матеріалів за лімітно-забірними картками і відомостями дефектів записує в книгу (картку) складського обліку і разом з іншими документами про рух запасних частин здає в бухгалтерію господарства.

Специфічними формами документування операцій із запасами є випадки оформлення пального.

Щомісяця матеріально-відповідальні особи на підставі первинних документів складають Звіт про рух паливо-мастильних матеріалів у двох примірниках і подають його в бухгалтерію разом із документами, що підтверджують надходження та витрачання матеріалів. Якщо застосовують технології автоматизованого обліку – звіт генерується автоматично системою.

Для пального часто складається специфічний звіт – «Добовий (змінний) звіт руху ПММ та єдиних талонів».

При надходженні пального на АЗС підприємств порядок дій матеріально-відповідальної особи регламентовано Наказом Державного комітету нафтової, газової та нафтопереробної промисловості України № 81 від 02.04.1998 р. «Про затвердження Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України» [18].

Особливістю обліку нафтопродуктів є те, що вони обліковуються одночасно і в одиницях маси і в одиницях об'єму – літрах. Причому перерахунок відбувається з використанням показників щільності та температури [18].

Приймання усіх нафтопродуктів, що надходять на АЗС в автоцистернах, а також нафтопродуктів, розфасованих у дрібну тару, провадиться за товарно-транспортною накладною і за об'ємом, виміряним у резервуарі.

У зв'язку з цим в первинному, складському, аналітичному і синтетичному

обліку досліджуваного господарства слід вести окремий облік пального по талонах.

Для обліку талонів Інструкцією № 81 не передбачено окремого документа. Виходячи з цього, на наш погляд, необхідно, щоб на АЗС заповнювали записи у спеціальну відомість, у якій би вказувався облік талонів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Пропонована форма відомості на відпуск нафтопродуктів згідно талонів
для ТОВ «Полтава-Сад»**

Марка, авто-мобіля	№ подо-рожнього листа	ПІБ водія	Відпущено бензину		Відпущено Д/Т		Підпис водія про одержання ПММ	Підпис оператора АЗС,	
			Талони № з_по_	Кількість (л)	Талони № з_по_	Кількість (л)			
ЗАЗ 2101	0850386	Волошко П.Л.	-	-	160 - 161	180	Волошко П.Л.	Муліка П.П.	
...	
По даній дизпаливо - 180 (сто вісімдесят) літрів			відомості				Підпис заправника		видано:

Для посилення контролю за використанням і списанням на витрати виробництва насіння та садивного матеріалу введено спеціальні первинні документи, а саме: «Акт витрат насіння і садивного матеріалу». Акт складає агроном у двох примірниках після закінчення сівби (садіння) на окремих ділянках або полях сівозміни і приймання робіт відповідними посадовими особами господарства. У ньому зазначають дату складання, назву культури, ботанічний сорт, номер поля, площу і спосіб сівби, а також кількість висіяного насіння за нормою і фактично. Акт затверджує головний агроном, після чого ці акти разом з лімітно-забірними картками або накладними, на основі яких списують насіння, подають до бухгалтерії.

У рослинництві, використане на насіння, за первинними документами записують у «Журналі обліку робіт і витрат».

На етапі первинного документування і оформлення операцій з надходження запасів часто виникають суперечності щодо визначення первісної вартості запасів у розрізі каналів їх надходження та прийняття обліковим

персоналом рішень щодо включення чи не включення окремих витрат-складових, тому у практиці ТОВ «Полтава-Сад» доцільно використовувати наступну форму документа (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

Пропонована форма Картки визначення первісної вартості запасів

Найменування запасів		Номенклатурний номер	
Канал надходження	МВО	Перелік оправдовуючих документів	
Складові вартості/витрати	Сума до включення у первісну вартість, грн	Складові вартості/витрати	Сума, що не включається у первісну вартість, грн
суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків	...	- понаднормові втрати і нестачі запасів	...
- суми ввізного мита	...	- фінансові витрати	...
суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству	...	- витрати на збут	...
транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)	...	- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	...
інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
Разом сума первісної вартості	...	Загальна сума до включення у витратні рахунки	...

Згідно теми роботи у подальшу приділимо увагу аспектам інвентаризації запасів у ТОВ «Полтава-Сад».

Послідовність дій, пов'язаних з проведенням інвентаризації запасів у ТОВ «Полтава-Сад», умовно можна розділити на підготовчий етап, проведення перевірки, аналіз отриманих даних і оформлення результатів.

До початку інвентаризації в бухгалтерії ТОВ «Полтава-Сад» закінчується обробка всіх документів про надходження й видачу запасів, проводяться відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку і визначаються залишки на

день інвентаризації.

На складах і в інших місцях зберігання запаси мають бути згруповані, розсортовані та розкладені за назвами, сортами, розмірами, у порядку, зручному для підрахунку.

У проведенні інвентаризації обов'язково беруть участь матеріально-відповідальні особи. Інвентаризаційна комісія отримує від них останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звітів про рух товарно-матеріальних цінностей і коштів.

Для бухгалтерії ці документи є підставою для визначення залишків запасів ТОВ «Полтава-Сад» на початок інвентаризації за даними обліку.

Крім того, матеріально-відповідальні особи ТОВ «Полтава-Сад» до початку інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здано в бухгалтерію, всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковано, а ті, що вибули, – списано.

Такі самі розписки дають особи, які мають кошти на придбання або доручення на одержання цінностей.

Перед початком інвентаризації членів робочої інвентаризаційної комісії забезпечують документами для оформлення її результатів. Положенням 879 передбачаються такі форми первинних інвентаризаційних документів []:

- акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей;
- книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій;
- відомість результатів інвентаризації [46, 47, 59].

При інвентаризації застосовуються типові форми документів. Бланки інвентаризаційних описів, актів інвентаризації, порівняльних відомостей, можуть бути заповнені як від руки, так і засобами обчислювальної техніки та іншої оргтехніки (табл. 3.3).

У цих документах ніяких помарок і підчисток не допускається. Помилки повинні виправлятися шляхом закреслення неправильних записів і написання зверху правильних. Виправлення повинні бути підтверджені підписами всіх

членів інвентаризаційної комісії ТОВ «Полтава-Сад» та матеріально відповідальних осіб означеного підприємства.

Майбутнє удосконалення обліку запасів аграрних підприємств базується на технологіях автоматизації. За темою роботи можна рекомендувати господарюючому суб'єкту розглянути технології автоматизації самого складу як економічно-облікову систему і відповідні до неї продукти.

Warehouse Management System — це система автоматизації управління складом, яка базується на технологіях автоматичної ідентифікації, використанні принципів адресного зберігання та методах дистанційного керування персоналом [].

Завдяки впровадженню WMS підприємство отримує наступні переваги:

- організована робота складу: всі операції виконуються згідно зі завданнями, які видає WMS-система;

- спостерігається підвищення швидкості виконання робіт через скорочення часу на відвантаження та приймання товарів, що мінімізує простой;

- стає можливим повний контроль стану складу: система дозволяє у будь-який момент дізнатися місцезнаходження та кількість товарно-матеріальних цінностей, завдяки адресному зберіганню;

- зменшується ймовірність помилок при прийманні, відвантаженні та комплектації замовлень через автоматичну перевірку відповідності між запланованими і фактичними завданнями;

- забезпечується оптимальне розміщення товарів: інформація про умови зберігання продукції та параметри комірок складу використовується для точного розташування товарів під час приймання і відвантаження;

- реалізується ефективне використання складської площі: система допомагає збільшити товарообіг, виявити продукцію зі слабким попитом, а також визначити надлишкову площу, яку можна використати для інших цілей;

- стає можливим контроль складського персоналу та підвищення його відповідальності: фіксуються розвантаження, приймання, переміщення, звірка та інвентаризація.

Відповідно до Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.1999 р. [33] для обліку запасів призначений 2-й клас Плану рахунків «Запаси». Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси» [].

На рахунку 20 «Виробничі запаси» у ТОВ «Полтава-Сад» відображають наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

До цього рахунка Планом рахунків передбачено відкриття таких субрахунків: 201 «Сировина і матеріали»; 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»; 203 «Паливо»; 204 «Тара і тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 206 «Матеріали передані в переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали».

У плані рахунків ТОВ «Полтава-Сад», рахунок 20 «Виробничі запаси» та його субрахунки відображають надходження запасів на підприємство, а також збільшення їхньої вартості завдяки дооцінці.

За дебетом цього рахунка фіксується зарахування запасів, за кредитом – витрати на їх використання у виробництві, передачу в переробку чи реалізацію, а також зниження вартості внаслідок уцінки.

Субрахунок 201 «Сировина й матеріали» призначено для обліку руху і наявності сировини та основних матеріалів, які є складовими продукції або важливими для її виготовлення. До цього ж субрахунка включають допоміжні матеріали для виробничих або господарських потреб.

Субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» обліковує придбані напівфабрикати і готові комплектуючі вироби, які

застосовують у виробництві у ТОВ «Полтава-Сад».

Також тут враховуються спеціальне обладнання, інструменти і прилади для науково-дослідних чи конструкторських робіт.

Придбані вироби для додаткового укомплектування продукції не включаються до собівартості і обліковуються окремо на рахунку 28 «Товари». Обладнання загального користування фіксується відповідно на рахунках 10 «Основні засоби» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Субрахунок 203 «Паливо» враховує тверде і рідке паливо, зокрема нафтопродукти для виробничих, транспортних, опалювальних потреб, а також придбані талони на пальне і газ.

Субрахунок 204 «Тара й тарні матеріали» використовується у ТОВ «Полтава-Сад» для обліку різних видів тари (окрім тієї, що застосовується як інвентар), а також матеріалів для її виготовлення чи ремонту.

За субрахунком 205 «Будівельні матеріали» ТОВ «Полтава-Сад», враховуються будівельні матеріали, деталі конструкцій, просто деталі та обладнання, що потребує монтажу.

Субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку» фіксує рух і передачу сировини стороннім підприємствам для обробки. Вартість такої обробки відображається безпосередньо на рахунках готових виробів.

На субрахунку 207 «Запасні частини» у ТОВ «Полтава-Сад», ведеться облік запасних деталей і вузлів для ремонту техніки та обладнання, а також шин, обмінного фонду двигунів і агрегатів.

Субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» охоплює мінеральні добрива, пестициди, біопрепарати, насіння і саджанці.

Ветмедикаментів і подібних матеріалів для тваринництва у ТОВ «Полтава-Сад», не обліковують, бо спеціалізуються на садівництві та овочівництві.

Субрахунок 209 «Інші матеріали» використовується ТОВ «Полтава-Сад», для обліку залишків виробництва (неспожитий брак, металобрухт тощо), зношених шин і бланків суворого обліку. Такі активи враховуються за вартістю можливого використання або їх реалізації.

Для обліку виробничих запасів, що не належать ТОВ «Полтава-Сад», Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», а саме його призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо [11, с. 382].

На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовників ТОВ «Полтава-Сад», які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачується одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» у ТОВ «Полтава-Сад», ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; плачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено як виняток залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо.

У ТОВ «Полтава-Сад» відкриваються і організуються аналітичні рахунки в залежності від потреби в їх кількості, необхідній для управління виробництвом.

На даному етапі слід дослідити також основи побудови аналітичного обліку запасів. Нормативні засади та чинна практика обліку передбачає можливість використання наступних розрізів аналітики для запасів: номенклатурні номери, МВО, місця зберігання, партії і методики оцінки вибуття, одиниці виміру.

Аналітичний облік виробничих запасів у ТОВ «Полтава-Сад» ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Кожна з груп, виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами.

**Практиковані підходи до організації аналітичного обліку запасів у ТОВ
«Полтава-Сад»**

Субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси»	Застосований розріз аналітики
201 «Сировина й матеріали»	В розрізі видів та груп сировини, місць зберігання та матеріально-відповідальних осіб
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	В розрізі купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, місць зберігання та матеріально-відповідальних осіб
203 «Паливо»	В розрізі видів палива, місць зберігання та матеріально-відповідальних осіб
204 «Тара й тарні матеріали»	В розрізі видів тари й тарних матеріалів і матеріально-відповідальних осіб
205 «Будівельні матеріали»	За видами (групами) та окремими об'єктами будівельних матеріалів
206 «Матеріали, передані в переробку»	В розрізі, який забезпечує отримання даних про підприємство-переробника та контроль за операціями з переробки, за відповідними витратами
207 «Запасні частини»	За місцями зберігання й однорідними групами
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	За групами та видами матеріалів сільськогосподарського призначення в розрізі їх номенклатури
209 «Інші матеріали»	За видами та групами інших матеріалів

Виробничі запаси надходять на ТОВ «Полтава-Сад» з різних джерел, серед яких: придбання у постачальника або підзвітною особою, внесок до статутного капіталу, безоплатне надходження, виявлення в результаті інвентаризації тощо. Основні бухгалтерські записи з кореспонденції рахунків, що відображають при надходженні виробничих запасів в ТОВ «Полтава-Сад», наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Облікове відображення фактів надходження виробничих запасів у
ТОВ «Полтава-Сад» у розрізі окремих каналів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дт	Кт	
А	1	2	3
Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	201	208	20550
Оприбутковані запаси (повернуті з виробництва) виготовлені власними силами	208	231	4000
Суму браку зменшено на вартість відходів від бракованої продукції, яка переводиться до складу виробничих запасів	201	24	2960

Продовж. табл. 2.5

А	1	2	3
Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	208	28	28765
Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли	208	311	10000
Відображено надходження виробничих запасів в рахунок погашення дебіторської заборгованості	202	37	25000
Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	203	372	18000
Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	205	40 ,46	10000
Оприбутковані виробничі запаси, що надійшли від постачальника	207	631	15000
Відображено включення до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	208	641	2000
Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	207	719	1850
Виявлено лишки запасів у результаті інвентаризації	208	719	3000

У згоді до П(С)БО 9 «Запаси» [58] списання запасів може відбуватись з причин: відпуск у виробництво; списання у зв'язку з невідповідністю критеріїв визнання активу; списання у зв'язку із псуванням, розкраданням тощо; реалізація на сторону; передача до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатна передача. Відображення в обліку цих операцій табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Облікове відображення фактів списання виробничих запасів у

ТОВ «Полтава-Сад»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дт	Кт	
А	1	2	3
Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	151	205	5000
Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	231	208	6500
Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку, або на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму	24	201	658
Переведено до складу товарів для продажу виробничі запаси	28	208	1000
Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв та агрегатів тощо	39	201	2500
Списано запаси для загальновиробничих потреб	91	202	1500
Використано запаси для адміністративних потреб та для забезпечення витрат зі збуту продукції	92, 93	203	4080
Списано запаси на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	94	204	800
Списано облікову вартість реалізованих запасів	943	207	1800

Продовж. табл. 2.6

А	1	2	3
Відображено суму недостачі виробничих запасів	947	207	595
Відображено на позабалансовому рахунку	072		
Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	143	205	2000
Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949	208	1000

У обліку ТОВ «Полтава-Сад» також можуть виникати ситуації з потреби розкриття взаємозв'язку між сумами у різних проводках при придбанні запасів з чи без передоплати, також слід вірно віднести наслідок з ПДВ по обох цих випадках, отож операції з придбання запасів з різними варіантами оплати матимуть таке облікове відображення (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Відображення на рахунках ТОВ «Полтава-Сад» операцій з надходження запасів від постачальника за різними варіантами оплати

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Перша подія – оприбуткування запасів			
Оприбутковано запаси без попередньої оплати на центральний склад	201	631	30000
Відображено податковий кредит щодо ПДВ по оприбуткованих запасах	641	631	6000
Оплачено раніше отримані запаси з поточного рахунку	631	311	36000
Суму витрат на транспортування включено до первісної вартості запасів за нормами ПСБО 9	286	631	100
Відображено податковий кредит щодо ПДВ по транспортних витратах	641	631	20
Розподілені ТЗВ включені до первісної вартості запасів	201	286	100
Перша подія - передоплата			
Видано аванс з поточного рахунку	371	311	36000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	6000
Оприбутковано сировину як друга подія у обладданні	201	631	3000
Списано податковий розрахунок з податку на додану вартість	644	631	6000
Закрито розрахунки за виданими авансами	631	371	36000

Відповідно до П(С)БО 15 «Доходи» [59] методика визначення фінансового результату від реалізації запасів така: за кредитом рахунків обліку доходів відображається сума доходів від реалізації, отриманих підприємством (з урахуванням сум податку на додану вартість). Дохід у бухгалтерському обліку

виникає в момент відвантаження ТМЦ у ТОВ «Полтава-Сад» (метод нарахувань). Тому сума ПДВ, нарахована під час реалізації, повинна бути виключена з доходу ТОВ «Полтава-Сад». Різниця між кредитовим і дебетовим оборотами дохідного рахунка являє собою суму чистого доходу, тобто доходу, який належить підприємству та у подальшому буде списана в кредит рахунка фінансових результатів.

Операції відображення в обліку реалізації і визначення фінансового результату продажу запасів показано в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облікове відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з реалізації матеріалів сільськогосподарського призначення у ТОВ «Полтава-Сад»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Перша подія – передоплата (аванс)			
Отримано аванс на поточний рахунок	311	681	12000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	2000
Нараховано дохід від реалізації інсектицидів	361	712	12000
Відвантажено інсектициди за собівартістю	943	208	6000
Списано податковий розрахунок	712	643	2000
Закрито аванс одержаний	681	361	12000
Віднесено дохід на фінансовий результат	712	791	10000
Віднесено собівартість на фінансовий результат	791	943	6000
Визначено прибуток від продажу інсектицидів	791	441	4000
Перша подія - післяоплата			
Відвантажено інсектициди та визнано дохід	36	712	12000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	641	712	2000
На поточний рахунок надійшли кошти від реалізації інсектициду	712	311	12000
Списана собівартість реалізованих інсектицидів	943	208	6000
Списано на фінансовий результат чистий дохід від реалізації запасів	712	79	10000
Списано собівартість виробничих запасів на фінансовий результат	791	943	6000

Розподіл ТЗВ на собівартість запасів можна здійснювати одним із двох методів, передбачених п. 9 П(С)БО 9.

Згідно першого методу ТЗВ, пов'язані з придбанням запасів, включають до первісної вартості кожної одиниці придбаних запасів, а за другим методом їх

обліковуюють на окремому субрахунку обліку запасів.

Перший метод обліку ТЗВ застосовує ТОВ «Полтава-Сад», на якому всі витрати, пов'язані з придбанням запасів, визначають безпосередньо у момент їх оприбуткування. Але якщо ж такі витрати визначаються наприкінці звітнього періоду (місяця) і їх неможливо пов'язати з конкретними одиницями запасів, то пропонується застосовувати другий метод.

За першого методу ТЗВ у складі первісної вартості кожної одиниці запасів обліковують на одному субрахунку обліку запасів. Окремий субрахунок обліку ТЗВ передбачено для другого методу.

Згідно методу прямого розподілу суми ТЗВ за кожною поставкою запасів розподіляються пропорційно до вартості запасів. Суму ТЗВ, яка за розрахунком припадає на кожне найменування придбаних запасів, бухгалтер записує, як правило, просто у документі (накладній тощо) постачальника чи на окремому аркуші-розрахунку. Окремо у накладній чи на окремому аркуші-розрахунку зазначає суму та ціну за кожним найменуванням разом із ТЗВ [52, с. 97-101]. Уже на підставі такого розподілу дані за кожним найменуванням запасів відображаються у бухгалтерському обліку (див табл. 2.9).

Якщо транспортно-заготівельні витрати відобразити на окремому субрахунку, то їх сума щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця та сумою запасів, що вибули за звітний місяць.

Таблиця 2.9

Відображення в обліку ТОВ «Полтава-Сад» сум транспортно-заготівельних витрат за методом прямого розподілу

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Оприбутковано запаси на підставі накладної постачальника	209	631	4900
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	980
Відображено ТЗВ у вартості запасів на підставі рахунка перевізника	209	685	200
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	40

Середній відсоток ТЗВ = Залишок ТЗВ на початок місяця + ТЗВ за звітний місяць / Залишок ТМЦ на початок місяця + Вартість ТМЦ, що надійшли за місяць

Згідно з Інструкцією № 291, ведення обліку нестач грошових коштів, інших цінностей та втрат, пов'язаних із псуванням активів, які виявляються у процесі заготівлі, переробки, зберігання та реалізації в ТОВ «Полтава-Сад», здійснюється на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

У дебеті рахунка відображається сума визнаних нестач і втрат, тоді як у кредиті зазначається її списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Одночасно зі списанням цінностей, за нестачу яких винні особи не встановлені, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Облік надлишків оборотних активів, виявлених за результатами інвентаризації на цьому підприємстві, проводиться через субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

У кредиті цього рахунка зазначається сума надлишків, знайдених під час інвентаризації, а в дебеті – суми непрямих податків та їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Якщо виявляються надлишки необоротних активів, їх облік ведеться на рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Коли інвентаризація встановлює винних осіб, облік розрахунків за відшкодування збитків підприємству, спричинених нестачами, псуванням цінностей чи розкраданням грошових коштів, ведеться через субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Сума, яку необхідно компенсувати, фіксується у дебеті цього рахунка, а її погашення – у кредиті. Згідно з Постановою № 116, у разі стягнення сум із винних осіб компанія отримує відшкодування збитків (субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів»). Залишок коштів після отримання компенсації перераховується до Державного бюджету України.

На основі вищенаведеного, розглянемо узагальнення та врегулювання інвентаризаційних різниць на умовних прикладах.

Приклад 1. Перед складанням річної звітності у ТОВ «Полтава-Сад» було проведено інвентаризацію, за результатами якої встановлено:

– нестачу дезінфекційної суміші вапнової в кількості 300 кг за обліковою вартістю 48,20 грн. за 1 кг на суму 14640 грн.;

– надлишок дезінфекційної суміші гіпсової в кількості 300 кг за ціною 48,20 грн. за 1 кг на суму 14640 грн. Винуватця не встановлено.

В обліку товариства виконано такі записи (табл. 2.10):

Таблиця 2.10

Відображення в обліку ТОВ «Полтава-Сад» пересортиці дезінфекційних сумішей за видами

Зміст операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума, грн.
Відображено залік нестачі суміші вапнової та надлишку гіпсової	208/Г	208/В	14640
Відображено суму нестачі	947	201/В	14640
Зменшено податковий кредит	641	644	2928
Віднесено на витрати податковий кредит ПДВ	947	644	2929
Обліковано суму нестачі на позабалансовому рахунку	072	-	14640
Сформовано фінансовий результат	791	947	14640
Списано суму нестачі, обліковану на позабалансовому рахунку	-	072	14640

Приклад 2. У ході інвентаризації виявлено надлишки:

– мінеральних добрив, що утворилися через неповне їх оприбуткування, на суму 60000 грн. (у т. ч. ПДВ – 10000 грн.);

– запасних частин, отриманих від ліквідації трактора, на суму 1680грн.

На рахунках бухгалтерського обліку проведено такі записи (табл. 2.11):

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків з обліку виявлених надлишків запасів у ТОВ «Полтава-Сад»

Зміст операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума, грн.
Оприбутковано мінеральні добрива	208	631	6000
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631	1000
Оприбутковано запасні частини	207	719	1680

Приклад 3. ТОВ «Полтава-Сад» придбало 10 ящиків для напоїв для продажу за ціною 720 грн. (у т. ч. ПДВ – 120 грн.). під час інвентаризації виявлено недостачу одного ящика. Винну особу не встановлено, прийнято рішення віднести вартість їх до витрат звітного періоду (табл. 2.12):

Таблиця 2.12

**Облікове відображення нестач товарних запасів у
ТОВ «Полтава-Сад»**

Зміст операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума, грн.
Перераховано передоплату за придбані для перепродажу ящики	371	311	7200
Відображено податковий кредит	641	644	1200
Оприбутковано ящики для перепродажу	282	631	6000
Відображено розрахунки з ПДВ	644	631	1200
Зараховано аванс	631	371	7200
Встановлено недостачу 1 ящика	947	282	720
Відображено суму недостачі на позабалансовому рахунку	072	-	720
Відсторновано (зменшено) податковий кредит	641	644	120
Суму ПДВ включено до інших операційних витрат	949	644	120
Після закінчення строку позовної давності списано суму недостачі	-	072	720

Якщо винна особа буде відшкодовувати втрати від нестачі ТОВ «Полтава-Сад», то будуть виконані записи: Дт 301 Кт 375 – вніс кошти у касу; Дт 311. Кт 375 – вніс кошти у банк; Дт 661 Кт 375 – утримано кошти з заробітної плати (слід при цьому обов'язково мати заяву МВО про утримання збитків і співвідносити утримані суми з максимальним відсотком, що може бути утриманий з працюючих).

Після введення у дію окремого субрахунка 286, облік ТЗВ на них нормативно не рекомендують а пропонують показувати такі суми. На окремому субрахунку 289 слід організувати облік витрат, що мають місце при придбанні запасів і тут необхідно розмежувати витрати, що включатимуться у вартість запасів як ТЗВ та інші, що не будуть включені. Подальша деталізація буде зручною, бо у підприємстві автоматизований облік.

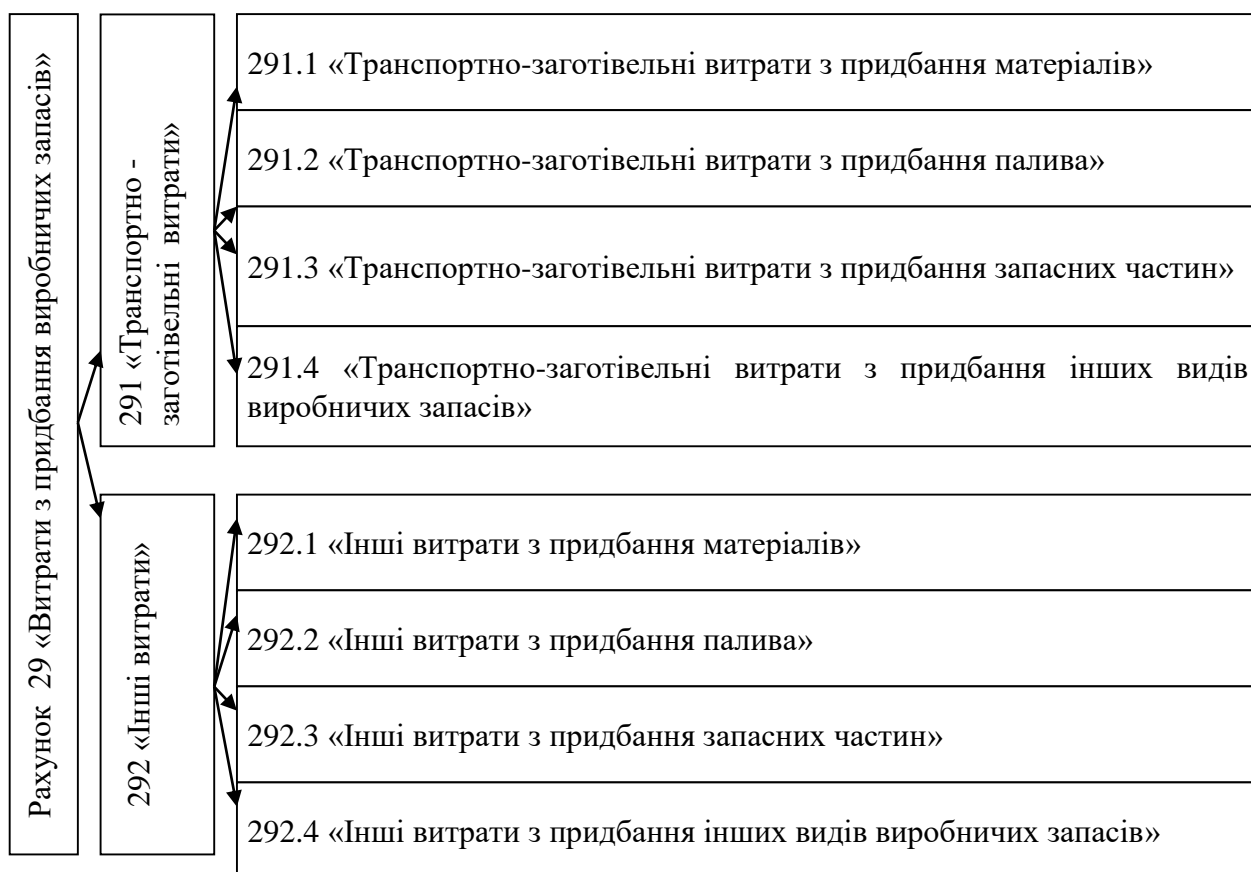


Рис. 2.3. Запропонований порядок обліку витрат з придбання виробничих запасів у розрізі субрахунків для ТОВ «Полтава-Сад»

Заключним технологічним процесом обліку за темою роботи є складання звітності.

У фінансовій звітності про запаси слід розкрити:

- облікову політику, прийняту підприємством для оцінки запасів;
- загальну балансову вартість запасів та балансову вартість окремих груп запасів за внутрішньою класифікацією;
- суму запасів, списаних на витрати упродовж звітного періоду;
- суму зниження вартості запасів до чистої вартості реалізації;
- балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань [9].

Інформаційні розрізи за рахунком 20 «Виробничі запаси» у фінансовій звітності представлено у табл. 2.13.

Виробничі запаси відображаються також у Звіті про фінансові результати

у розділі II «Елементи операційних витрат». Заповнення цього розділу здійснюється за рахунками 8 класу «Витрати за елементами». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Виробничі запаси у розділі «Елементи операційних витрат» відображаються у рядку, де вказується вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва). Пункт 24 П(С)БО 9 «Запаси» [40] вимагає відображати в балансі запаси за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю; чистою вартістю реалізації.

Це продиктовано необхідністю дотримуватися при складанні звітності принципу обачності.

Таблиця 2.13

Комплексний підхід до розкриття інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності підприємств

Код та назва рахунка	Форма фінансової звітності		
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка
20 «Виробничі запаси»	Баланс (Звіт про майновий стан)	Запаси	1100
	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Матеріальні затрати	2500
		Інші операційні витрати	2180
	Примітки до річної фінансової звітності	Сировина і матеріали	800
		Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810
		Паливо	820
		Тара і тарні матеріали	830
		Будівельні матеріали	840
		Запасні частини	850
		Матеріали сільськогосподарського призначення	870

У Звіті про сукупний дохід щодо виробничих запасів по статті «Інші операційні доходи» (код 2120) знаходить своє відображення наступна інформація щодо виробничих запасів: дохід від реалізації виробничих запасів (субрахунок 712), суми відшкодування раніше списаних виробничих запасів

(субрахунок 716), дохід від безоплатно одержаних виробничих запасів (субрахунок 718), а також інші доходи пов'язані з виробничими запасами – оприбуткування лишків (субрахунок 719). По статті «Інші доходи» (код 2240) відображаються інші доходи пов'язані з виробничими запасами – оприбуткування запасів, наприклад, від ліквідації основних засобів (субрахунок 746).

По статті «Інші операційні витрати» (код 2180) у Звіті про сукупний дохід щодо виробничих запасів відображається така інформація: собівартість реалізованих виробничих запасів (субрахунок 943), втрати від знецінення запасів (субрахунок 946), нестачі і втрати від псування цінностей (субрахунок 947), витрати виробничих запасів, що використані на негосподарські потреби (субрахунок 949).

Також у III розділі даного звіту «Елементи операційних витрат» наводиться інформація щодо матеріальних витрат підприємства, в складі однойменної статті (код 2500) включені обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунка 20. Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків розкриваються так табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Розкриття інформації про розрахунки за відшкодуванням завданих збитків у фінансовій звітності ТОВ «Полтава-Сад»

Номер і назва рахунку	Форма № 1 «Баланс»		Форма № 5 «Примітки до фінансової звітності»	
	Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Розділ IX. Дебіторська заборгованість	
			Інша поточна дебіторська заборгованість	950
			Розділ X. Нестачі та втрати від псування цінностей	
			визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970

Рахунки обліку нестач знаходять часткове відображення у звітності, так як вони є безбалансовими (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Розкриття інформації про нестачі та втрати від псування цінностей у фінансовій звітності ТОВ «Полтава-Сад»

Номер і назва рахунку	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»		Форма № 5 «Примітки до фінансової звітності»	
	Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
947 «Нестачі та втрати від псування цінностей»	Інші операційні витрати	2180	Розділ X. Нестачі та втрати від псування цінностей	
			виявлено (списано) за рік нестач і втрат	960
			Розділ V. Доходи і витрати	
			Інші операційні доходи і витрати	490

Лишки активів також мають звітне відображення та обліковуються на рахунках класу 7 у складі інших операційних доходів (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Розкриття інформації про інші доходи операційної діяльності (оприбутковані лишки) у фінансовій звітності ТОВ «Полтава-Сад»

Номер і назва рахунку	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»		Форма № 5 «Примітки до фінансової звітності»	
	Стаття	Код рядка	Стаття	Код рядка
716 «Відшкодування раніше списаних активів» 719 «Інші доходи операційної діяльності»	Інші операційні доходи	2120	Розділ X. Нестачі та втрати від псування цінностей	
			визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970
			Розділ V. Доходи і витрати	
			Інші операційні доходи і витрати	490

Отже, зважаючи на те, що інвентаризація запасів є процесом – це не окремий елемент звітності, а нестачі, лишки, відшкодування у сумовому виразі є частиною різних звітних форм.

2.3. Податкові аспекти обліку операцій з виробничими запасами

Щодо облікових аспектів саме податкового обліку операцій з запасами – то чітко прослідковується взаємозв'язок та залежність з двома видами податків: податком на прибуток та податком на додану вартість.

В цілому склад витрат, що включаються до первісної вартості виробничих запасів, має визначатися за нормами П(С)БО 9 «Запаси» в частині, яка не суперечить Податковому кодексу України (далі – ПКУ) [35].

Введення в дію податкового кодексу України, на жаль, призвело до виникнення проблемних аспектів при включенні до первісної вартості придбаних запасів суми транспортно-заготівельних витрат.

У податковому кодексі України зовсім не вживається термін «транспортно-заготівельні витрати» (далі – ТЗВ), але згадування про ці витрат зустрічаються в кількох статтях означеного нормативного акта.

Так, щодо товарів статтями п. 138.6 ПКУ передбачається, що «собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу». А, згідно з п. 146.5 ПКУ, до первісної вартості об'єкта основних засобів включаються, зокрема, витрати на транспортування [35].

З аналізу нормативних положень Податкового кодексу України можна зробити висновки, що на думку законотворців транспортно-заготівельні витрати повинні входити й до складу собівартості придбаних матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та всіх інших запасів.

На практиці часто виникає ситуація, коли сума та склад супутніх заготівельних витрат у податковому та бухгалтерському обліку не співпадають.

Важливо також у аспекті податкового обліку зупинитися на урахуванні безоплатно отриманих запасів для цілей правильного відображення у обліку згідно норм податкового законодавства. Згідно зі ст. 14.1.13 Податкового кодексу України «безоплатно надані товари, роботи, послуги це:

- а) товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими

договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;

б) роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;

в) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використанні нею» [35].

Юридичним обґрунтуванням існування безоплатно отриманих запасів є масив договорів серед них:

- договір дарування (одна сторона передає, а інша сторона приймає без сплати без будь-якої компенсації);

- договір виконання робіт чи надання послуг безоплатно (одна з суттєвих умов договору);

- угоди про прощення боргу (домовленості сторін, коли кредитор позбавляє обтяжень боржника на усю суму боргу чи на її частину);

- виявлення лишків у результаті інвентаризації, з подальшим їх документарно оформленим оприбуткуванням.

Це обґрунтовує дії бухгалтера, бо у разі кожного оприбуткування запасів він має ретельно аналізувати характер такого надходження, оскільки безоплатне надходження пального та запасних частин у конкретному випадку має не тільки специфіку бухгалтерського відображення, а й серйозні податкові наслідки [22].

Відносно податку на додану вартість (далі ПДВ), то підприємства при закупівлі запасів мають право віднести сплачену суму ПДВ до податкового кредиту при дотриманні вимог Податкового кодексу України.

У разі ремонту та поліпшення стану основних засобів під час виконання комплексу весняно-польових робіт можуть бути оприбутковані запаси. Особливість обліку досліджуваної ділянки роботи передбачає визначення вартості отриманих запасів на рівні чистої вартості реалізації (очікувана ціна реалізації за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію) або в оцінці можливого їх використання, яку можна визначати виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з

урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які використовуватимуться як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням цих запасів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), вносяться до їх первісної вартості [24, 29].

Оприбуткування придатних запасних частин та інших запасів відображають після ремонту, якщо ці частини були зняті при розбиранні виконують практики у такий спосіб: дебет рахунку 20 та кредит субрахунку 746 «Інші доходи» (якщо запаси отримано від часткової ліквідації) дебет рахунку 20 та кредит субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (якщо запаси отримано від проведеного ремонту).

У податковому обліку по таких оприбуткуваннях запасів слід збільшити дохід, оскільки задіяно рахунки обліку доходів звичайної та іншої операційної діяльності.

Розглянемо як впливають виявлені під час інвентаризації нестачі та надлишки на податковий облік підприємства.

ТОВ «Полтава-Сад» знаходиться на спрощеній системі оподаткування і є платником єдиного податку групи 4 (раніше ФСП). А оскільки об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, у тому числі на умовах оренди, то відображення результатів інвентаризації у податковому обліку не може мати місця, за винятком результатів інвентаризації сільськогосподарських угідь, зміна площ яких вплине на розрахунок єдиного податку групи 4 [34, 48, 51].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Для характеристики фінансово-економічного стану ТОВ «Полтава-Сад» використаємо такі напрями досліджень: майновий стан (досліджується структура і динаміка майна та джерел формування капіталу), платоспроможність, аналіз фінансової стійкості та аналітичне дослідження результатів діяльності підприємства. Також планується графічне дослідження результатів діяльності з метою унаочнення як самих результатів так і тенденцій їх розвитку.

Горизонтальний і вертикальний аналіз складу, структури і динаміки майна (активів) ТОВ «Полтава-Сад» проведений у табл. 3.1 за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2022-2024 рр. (додатки А.1, А.2, А.3).

Таблиця 3.1

Горизонтальний і вертикальний аналіз майна ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр. (станом на кінець року)

Вид майна (активів)	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Зміни (+,-) 2024 р. до 2022 р.		
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	част- ки, в. п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Майно – всього	712951	100,0	804063	100,0	872957	100,0	+160006	-	+22,4
1. Необоротні активи	276406	38,8	375996	46,8	370530	42,4	+94124	+3,7	+34,1
1.1. Основні засоби	237781	33,4	281035	35,0	233012	26,7	-4769	-6,7	-2,0
1.2. Незавершені капітальні інвестиції	33112	4,6	89451	11,1	131927	15,1	+98815	+10,5	у 3,9 р
1.3. Довгострокові біологічні активи	5496	1,8	5496	1,4	5496	1,1	-	-0,7	-
2. Оборотні активи	436545	61,2	428067	53,2	502427	57,6	+65882	-3,7	+15,1
2.1. Запаси	174088	24,4	198396	24,7	196927	22,6	+22839	-1,9	+13,1
2.1.1. Виробничі запаси	36839	5,2	59406	7,4	28476	3,3	-8363	-1,9	-22,7
2.1.2. Незавершене виробництво	58345	8,2	47798	5,9	94014	10,8	+35669	+2,6	+61,1
2.1.3. Готова продукція і товари	72711	10,2	83216	10,3	61806	7,1	-10905	-3,1	-15,0

Продовж. табл. 3.1

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	225980	31,7	190587	23,7	260238	29,8	+34258	-1,9	+15,2
2.3. Гроші та їх еквіваленти	1230	0,2	2918	0,4	2596	0,3	+1366	+0,1	+111,1
2.4. Витрати майбутніх періодів	65	0,0	65	0,0	65	0,0	-	-	x
2.5. Інші оборотні активи	35553	5,0	36101	4,5	42601	4,9	+7048	-0,1	+19,8

Результати горизонтального і вертикального аналізу майна (табл. 3.1) свідчать про наявність як позитивних, так і негативних характеристик майнового стану ТОВ «Полтава-Сад» за інформацією активу балансу. Так, у 2024 р. порівняно з 2022 р. вартість майна збільшилася на 160006 тис. грн, або 22,4 %, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства.

При цьому необоротні та оборотні активи зросли відповідно на 94124 тис. грн (34,1 %) та 65882 тис. грн (на 15,1 відносних пункти). Результатом такої динаміки стало зростання частки необоротних активів у майні ТОВ «Полтава-Сад» з 38,8 % у 2022 р. до 42,4 % у 2024 р. та, відповідно, зменшення частки оборотних активів у загальному вартісному виразі майна – із 61,2 до 57,6 %.

Необоротні активи представлені насамперед основними засобами, вартість яких зменшилася на 4769 тис. грн, або 2,0 %, при цьому їх частка в майні знизилася з 33,4 % до 26,7 %, що свідчить про погіршення матеріальних умов для розширення основної діяльності у агробізнесі.

У складі необоротних активів збільшилися незавершені капітальні інвестиції (на 98815 тис. грн, або в 3,9 раза) – це пов'язано з веденням господарством будівництва нових об'єктів, а довгострокові біологічні активи були представлені лиш у галузі рослинництва (тваринництво не провадиться) і не змінилися у вартісному виразі – рівень показника 5496 тис. грн.

Серед видів оборотних активів спостерігається суттєве збільшення запасів – на 22839 тис. грн (13,1%), при одночасному спаданні рівня показника вартості виробничих запасів – на 8363 тис. грн (22,7 %), зросли залишки незавершеного

виробництва (озимі культури і закладка ягідників) – на 35669 тис. грн (на 61,1%), готової продукції і товарів – залишки упали у сумі на 10905 тис. грн (15 %). Поточна дебіторська заборгованість у 2024 р. порівняно з 2022 р. зросла на 34258 тис. грн (на 15,2 %), однак, її частка в майні знизилася з 31,7 до 29,8 %, що свідчить про погіршення стану розрахунків підприємства з дебіторами. Гроші та їх еквіваленти зросли на 1366 тис. грн, або 111,0 %, що є позитивною передумовою для подальшого оцінювання платоспроможності ТОВ «Полтава-Сад» Полтавського району.

Для формулювання більш обґрунтованих висновків про зміни у майновому стані у розрізі різних видів і складових капіталу ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр. проведемо аналіз складу, структури та динаміки джерел формування капіталу (пасивів) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Горизонтальний і вертикальний аналіз джерел формування капіталу
ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр. (станом на кінець року)**

Вид джерел формування капіталу (пасивів)	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Зміни (+,-) 2024 р. до 2022 р.		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	частки, в. п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Джерела формування капіталу – всього	712951	100,0	804063	100,0	872957	100,0	+160006	-	+22,4
1. Власний капітал	360862	50,6	459735	57,2	461068	52,8	+100206	+2,2	+27,8
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	14	0,0	14	0,0	14	0,0	-	-	х
1.2. Додатковий капітал	2	0,0	2	0,0	2	0,0	-	-	х
1.3. Нерозподілений прибуток	360846	50,6	459719	57,2	461052	52,8	+100206	2,2	+27,8
2. Зобов'язання і забезпечення	352089	49,4	344328	42,8	411889	47,2	+59800	-2,2	+17,0
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	4	0,0	4	0,0	188	0,0	+184	-	у 46 р.

Продовж. табл. 3.2

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	352085	49,4	344324	42,8	411701	47,2	+59616	-2,2	+16,9
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	128474	18,0	117881	14,7	180842	20,7	+52368	2,7	+40,8

Отже, в 2024 р. порівняно з 2022 р. власний капітал зріс на 160006 тис. грн (22,4 %), а зобов'язання і забезпечення – на 59800 тис. грн (у відносному виразі на 17%). Така динаміка складових пасиву балансу зумовила зростання частки власного капіталу в джерелах формування капіталу з 50,6 до 52,8 % (на 27,8 в. п.) унаслідок відповідного зниження частки нерозподіленого прибутку.

Значно зросла залежність підприємства від довгострокових зобов'язань і забезпечень на 184 тис. грн (у 46 раз – через суми узятих довгострокових кредитів), водночас і збільшилася від поточних зобов'язань і забезпечень на 59616 тис. грн (у відносному виразі 16,9%). Якщо частка довгострокових зобов'язань і забезпечень у джерелах формування капіталу зросла незначно та у структурі менше ніж на 1 %, то частка поточних зобов'язань і забезпечень впала з 49,4 до 47,2 %. Поточна кредиторська заборгованість зросла на 52369 тис. грн (збільшення відносно на 40,8%). Зниження її частки в джерелах формування капіталу свідчить про певний рівень поліпшення стану платіжних відносин підприємства з боргодавцями.

Важливим напрямом аналізу фінансового стану ТОВ «Полтава-Сад» є вивчення його платіжних можливостей щодо своєчасного виконання поточних зобов'язань. Для оцінювання різних видів і спектрів платоспроможності ТОВ «Полтава-Сад» використаємо систему відносних показників – коефіцієнтів ліквідності (табл. 3.3), розрахунок яких виконаний за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2022-2024 рр. (додатки А.1, А.2, А.3).

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка ж частина поточних зобов'язань і забезпечень бізнес-суб'єкта може бути погашена активами, що мають абсолютну ліквідність: грошима і поточними фінансовими інвестиціями.

За інформацією табл. 3.3 станом на кінець 2022-2024 рр. фактичні значення коефіцієнта

Таблиця 3.3

**Показники оцінювання платоспроможності ТОВ «Полтава-Сад»
за 2022-2024 рр. (станом на кінець року)**

Показник	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+,-) 2024 р. від 2022 р.
		2022	2023	2024	
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,003	0,008	0,006	+0,003
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,7$	0,746	0,667	0,742	-0,004
3. Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 1,5$	1,240	1,243	1,220	-0,020
4. Коефіцієнт платоспроможності	$\geq 0,1$	0,003	0,008	0,006	+0,003
5. Коефіцієнт критичної ліквідності	$\geq 0,8$	0,580	0,356	1,220	+0,640
6. Коефіцієнт покриття запасів	$\geq 1,0$	0,770	0,652	2,229	+1,459

абсолютної ліквідності не відповідали нормативному значенню ($\geq 0,2$), зокрема в 2022 р. рівень покриття поточних зобов'язань і забезпечень високоліквідними оборотними активами становив 0,3 %, а в 2024 р. дещо підвищився до 0,6 %.

Цей коефіцієнт показує здатність бізнесу погасити найбільш строкові борги за першою вимогою.

Важливим напрямом оцінювання фінансово-економічного стану ТОВ «Полтава-Сад» є аналіз його фінансової стійкості за системою відносних показників – фінансово-економічних коефіцієнтів, зазначимо, що коефіцієнти стійкості, що пов'язані з оборотними активами будуть розглянуті окремо, при дослідженні запасів (табл. 3.4).

Для розрахунків використана інформація форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (додатки А.1, А.2, А.3). Виконані розрахунки свідчать про певне зростання рівня фінансової стійкості ТОВ «Полтава-Сад» за показниками структури джерел формування капіталу. Так, фактичне значення коефіцієнта фінансової автономії вказує на те, що на кінець 2024 р. частка власного капіталу у валюті балансу становила 52,8 %.

Це на 0,022 в. п. більше порівняно з рівнем 2022 р. Частка залученого капіталу відповідно й показала спадну динаміку з 49,4 % у 2022 р. до 47,2 % у 2024 р. і свідчить про певне зниження рівня залежності бізнесу від кредиторів.

Оцінювання фінансової стійкості ТОВ «Полтава-Сад» за системою відносних показників у 2022-2024 рр. (станом на кінець року)

Показник	Роки			Зміни (+,-) 2024 р. до 2022 р.
	2022	2023	2024	
Показники структури джерел формування капіталу				
Коефіцієнт фінансової автономії	0,506	0,572	0,528	+0,022
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,494	0,428	0,472	-0,022
Коефіцієнт фінансового ризику	0,976	0,749	0,893	-0,083
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,025	1,335	1,120	+0,095
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0,000	0,000	0,000	0,000
Коефіцієнт довгострокових зобов'язань і забезпечень	0,000	0,000	0,000	0,000
Коефіцієнт поточних зобов'язань і забезпечень	1,000	1,000	1,000	0,000
Показники стану основного капіталу				
Коефіцієнт майна виробничого призначення	0,660	0,730	0,633	-0,027
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,334	0,350	0,267	-0,067
Коефіцієнт нагромадження амортизації	0,406	0,442	0,560	+0,154
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	1,579	1,138	1,356	-0,223

Коефіцієнт фінансового ризику знизився з 0,976 до 0,893, тобто в 2022 р. на 1 грн власного капіталу припадало 0,976 грн позикового капіталу, а в 2024 р. – уже 0,893 грн. Значення даного показника у всі роки досліджуваного періоду відповідає нормативному рівню ($\leq 1,0$), його динаміка є позитивною і свідчить про зменшення рівня залежності ТОВ «Полтава-Сад» від зовнішніх інвесторів і кредиторів.

За коефіцієнтом фінансової стабільності можна зазначити, що на кінець 2022 р. на 1 грн зобов'язань і забезпечень припадало 1,025 грн. власного капіталу, на кінець 2024 р. даний показник підвищився до рівня 1,120 грн. Загалом динаміка перших чотирьох показників структури джерел формування капіталу свідчить про певне зростання рівня фінансової стійкості ТОВ «Полтава-Сад».

Що стосується показників стану основного капіталу, то коефіцієнт майна виробничого призначення (показує, яку частку в майні займають основні засоби та оборотні виробничі фонди) в 2022 р. становив 0,66, а в 2024 р. зменшився до 0,633, що є, безумовно, негативною тенденцією. Значення коефіцієнта реальної

вартості основних засобів у майні свідчить про зниження їх частки у складі активів із 33,4 до 26,7 %. Значення коефіцієнта нагромадження амортизації зросло з 0,406 до 0,560, що вказує на погіршення функціонального стану основних засобів та продемонструє обов'язкового зниження рівня показників відсоткової придатності основних засобів.

За динамікою коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів, рівень забезпеченості підприємства оборотними засобами підвищився. Якщо в 2022 р. на 1 грн необоротних активів припадало 1 грн 58 коп. оборотних, то в 2024 р. – 1 грн 36 коп.

Аналіз фінансових результатів є одним із найважливіших напрямів оцінювання ефективності господарської діяльності підприємств. Формування, структура та динаміка фінансових результатів ТОВ «Полтава-Сад» за 2022- 2024 рр. проаналізовані в табл. 3.5 за інформацією форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (додатки А.1., А.2, А.3).

Отже, в 2024 р. порівняно з 2022 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 104,3 %, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла на 111,4 %, а валовий прибуток зменшився на 31,1 %. При цьому частка валового прибутку в чистому доході знизилась з 16,9 до 11,1 % (на 5,8 в. п. спадання).

У структурі операційних витрат частка собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) знизилася з 92 до 91,5 %, адміністративних витрат навпаки зросла із 2,9 до рівня 3,2 %, а витрат на збут зросла з 3,0 до 5,0 %, інших операційних витрат частка значно знизилася – а саме, із 2,1 до 0,4 %.

Прибуток від операційної діяльності зменшився на 33,1 % унаслідок випереджального зростання операційних витрат порівняно з операційним доходом. Прибуток до оподаткування та чистий прибуток у платника податку групи 4 (бувший ФСП) знизився на 17595 тис. грн (відносно – аж 93%).

Величина чистого прибутку дорівнює величині прибутку до оподаткування, оскільки ТОВ «Полтава-Сад» не є платником податку на прибуток.

**Формування, структура та динаміка фінансових результатів діяльності
ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр.**

Показник	2022 р.		2023 р.		2024 р.		2024 р. у % до 2022 р.
	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	258399	х	461846	х	269382	х	104,3
Операційні витрати	233571	100,0	347120	100,0	261692	100,0	112,0
у тому числі:							
а) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	214800	92,0	325614	93,8	239359	91,5	111,4
б) адміністративні витрати	6869	2,9	8202	2,4	8326	3,2	121,2
в) витрати на збут	6943	3,0	11105	3,2	13052	5,0	188,0
г) інші операційні витрати	4959	2,1	2199	0,6	955	0,4	19,3
Валовий прибуток	43599	х	136232	х	30023	х	68,9
У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	х	16,9	х	29,5	х	11,1	х
Інші операційні доходи	1004	х	780	х	9587	х	у 9, 5 р
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	25832	х	115506	х	17277	х	66,9
Фінансові та інвестиційні доходи	285	х	23	х	67	х	23,5
Фінансовий та інвестиційні витрати	7189	х	4500	х	7189	х	100,0
Чистий фінансовий результат: прибуток	18928	х	98873	х	1333	х	7,0
У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	х	7,3	х	21,4	х	0,5	х
У % до валового прибутку	х	43,4	х	72,6	х	4,4	х

Нестійка динаміка показників валового прибутку й чистого прибутку в ТОВ «Полтава-Сад» за період 2022-2024 рр. наведена на рис. 3.1.

Таким чином, результати оцінювання фінансово-економічного стану ТОВ «Полтава-Сад» засвідчили, що впродовж 2022-2024 рр.:

- за більшістю відносних показників спостерігається певне зростання рівня фінансової стійкості підприємства, має місце забезпеченість запасів джерелами формування вказує на наявність фінансової стійкості;

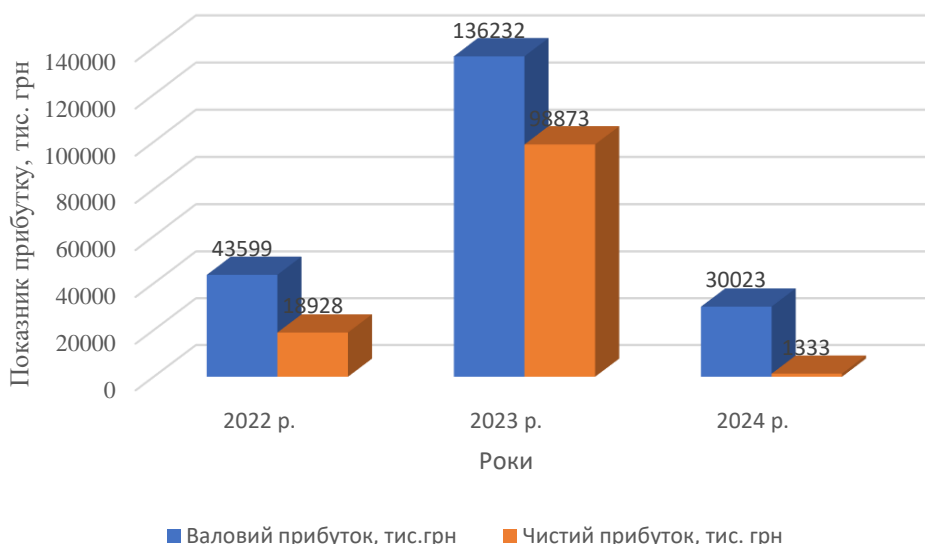


Рис. 3.1. Динаміка валового прибутку та чистого прибутку у їх взаємовідношенні в ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр., тис. грн

- ліквідність балансу має середню оцінку, оборотні активи покривають зобов'язання і забезпечення, однак абсолютної ліквідності не досягнуто;

- прибутковість діяльності досягнута, однак у динаміці цих років вона спадна (в 2024 р. порівняно з 2022 р. валовий прибуток зменшився на 31,1 %, прибуток від операційної діяльності зменшився на 33,1 %, а чистий прибуток впав у відносному рівні аж на 93; %).

3.2. Аналіз складу, структури і динаміки виробничих запасів

Аналіз виробничих запасів має певні складнощі, оскільки спеціальна фахова література рідко відокремлює його від аналітичних досліджень оборотних активів. Якщо опрацьовувати аналіз як засіб оптимізації запасів – то він у кінцевому підсумку буде впливати і на можливості підвищення ефективності використання виробничих потужностей підприємства при одночасному зниженні продуктивних матеріальних втрат. Склад і структуру запасів аналізують на етапі визначення забезпеченості запасів. Але, при цьому

аналітикам ТОВ «Полтава-Сад» необхідно пам'ятати, що залишки і витрати запасів мають бути оптимальними, як і співвідношення основних і оборотних активів. При цьому також важливо виконувати розрахунки потреби підприємства у запасах та обчислювати показники інтенсивності їх використання.

Комплексний цільовий підхід до аналізу запасів з фокусуванням на цільовому векторі можна зобразити схемою (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Векторно-цільовий підхід до проведення аналізу запасів підприємства

На виробничі результати і фінансовий стан ТОВ «Полтава-Сад» має значний вплив якість та кількість запасів. Надвеликі понадпланові залишки запасів призводять до заморожування оборотного капіталу, уповільнення його оборотності. Це може призвести до спаду рівня показників ділової активності ТОВ «Полтава-Сад».

Якщо виробничі запаси перебувають у нестачі – це може і спричинити зростання цін за терміновість постачання, можуть зменшуватися показники обсягу виробництва продукції через перервний характер, збільшуватиметься цінова політика на сировину, матеріали.

Тому ТОВ «Полтава-Сад» організовуючи аналітичну роботу має прагнути до того, щоб виробництво не тільки забезпечувалося всіма необхідними ресурсами, а й щоб такі ресурси були достатньо мобільними і релевантними, а не залежалими складськими залишками [28].

На даному етапі, переслідуючи першу векторну ціль, можна здійснити аналіз структурних залишків запасів, використавши для цього масив інформаційних показників з форми 5 «Примітки до фінансової звітності», спеціалізований відокремлений розділ «Запаси».

Таблиця 3.6

Склад, структура та динаміка запасів у ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр. за даними Приміток до фінансової звітності

Види виробничих запасів	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Відхилення (+;-) 2024 р. до 2022 р.	
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	2011р. у % до
Сировина і матеріали	507	0,3	1047	0,5	1397	0,7	+890	+175,5
Паливо	217	0,1	30	0,0	62	0,0	-155	-71,4
Тара і тарні матеріали	11257	6,5	12924	6,5	8047	4,1	-3210	-28,5
Будівельні матеріали	54	0,0	3001	1,5	594	0,3	+540	у 11 р.
Запасні частини	3358	1,9	4659	2,3	232	0,1	-3126	-93,1
Матеріали сільськогосподарського призначення	20912	12,0	36343	18,3	16539	8,4	-4373	-20,9
Малоцінні та швидкозношувані предмети	534	0,3	1402	0,7	1605	0,8	1071	у 3 р.
Незавершене виробництво	58345	33,5	47798	24,1	94014	47,7	35669	+61,1
Готова продукція	72711	41,8	83216	41,9	61806	31,4	-10905	-15,0
Товари	6193	3,6	7976	4,0	12631	6,4	6438	+104,0
Разом	174088	100,0	198396	100,0	196927	100,0	22839	+13,1

За результатами аналізу запасів у ТОВ «Полтава-Сад» (табл. 3.8) у 2024 р. порівняно з 2022 р. їх вартість зросла на 22839 тис. грн, що становить 13,1%.

Найбільш помітне збільшення серед видів запасів за показниками питомої ваги спостерігається по будівельних матеріалах – у 11 разів; зростання по статті

запасів малоцінні і швидкозношувані предмети у 3 рази теж має місце і є релевантним. Причиною цього є закупка спеціального одягу для працівників ліній заводу овочевої продукції та дрібного інструменту туди ж.

Зменшилися запасні частини на 3126 тис. грн (93,1% - через масове проведення поточних ремонтів та обслуговування основних засобів); паливо-мастильні матеріали на 155 тис. грн (71,4%). Також значно скоротилася вартість готової продукції, а саме на 10905 тис.грн, що склало у відносному виразі усього 15%. Виробничі процеси у овочівництві на ТОВ «Полтава-Сад» відрізняються скороченням запасів тари і тарних матеріалів у абсолютному виразі на 3210 тис.грн, що складає у відносному виразі зменшення на 28,5%.

У структурі запасів найбільшу частку у ТОВ «Полтава-Сад» займають незавершене виробництво – 47,7 %; готова продукція – 31,4 %; матеріали сільськогосподарського призначення – 8,4%, виміри проведено на кінець 2024 р.

Коефіцієнт накопичення запасів у ТОВ «Полтава-Сад», що визначається відношенням виробничих запасів і незавершеного виробництва до готової продукції та товарів і характеризує мобільність запасів, несуттєво збільшився: з 1,226 у 2022 р. до 2,709 у 2024 р. Значення коефіцієнта накопичення значно віддаляється від оптимального його рівня (близько 1) у останньому із років досліджуваного періоду.

Отже, для даного підприємства структура запасів у певній мірі не відповідає спеціалізації (переважно садівництво й овочівництво), що може негативно впливати на ефективність господарської діяльності ТОВ «Полтава-Сад» у майбутньому.

Для здійснення дослідження структурних груп запасів у ТОВ «Полтава-Сад» і унаочнення розмірів таких структурних груп вдалим аналітичним прийомом вважається побудова структурних діаграм.

У процесі господарської діяльності ТОВ «Полтава-Сад» спостерігається ситуація, коли оборотні активи, як вища ієрархічна група запасів безперервно і послідовно змінюються.

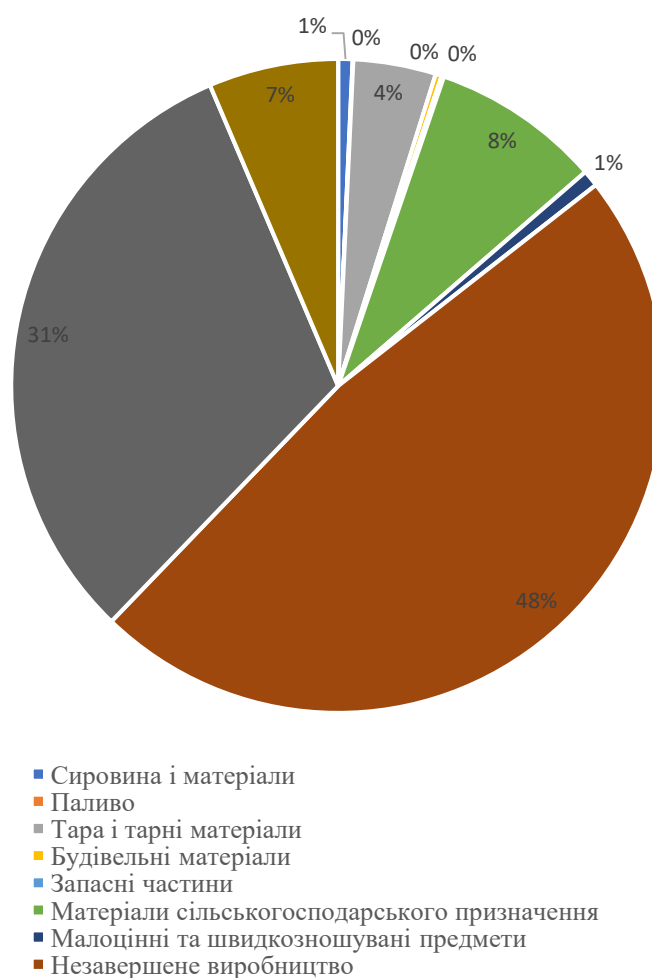


Рис. 3.3. Структура запасів ТОВ «Полтава-Сад» за показниками залишків на кінець 2024 р.

Оборотні активи, природно, мають значну питому вагу в загальній валюті балансу. Це наймобільніша частина капіталу, від стану і раціонального використання якої багато в чому залежать й результати господарювання і майновий стан.

Обсяги вкладення капіталу в усі стадії кругообігу визначаються галузевими і технологічними особливостями підприємства (зокрема, рівнем матеріаломісткості процесів [48]).

За даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» проведемо горизонтальний і вертикальний аналіз оборотних активів ТОВ «Полтава-Сад» за

2022-2024 рр. (табл. 3.7).

Аналізуючи структуру оборотних активів, слід мати на увазі, що стабільність фінансового стану значною мірою залежить від оптимального розміщення засобів за стадіями процесу кругообігу: матеріально-технічне постачання, виробництво та збут продукції.

Таблиця 3.7

Динаміка та структура оборотних активів ТОВ «Полтава-Сад» за 2022 - 2024 рр.

Види оборотних активів	2022 р		2023 р.		2024 р.		Відхилення (+;-) 2024 р. до 2022 р.		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	питомої ваги,	у % до 2022 р.
Виробничі запаси	36839	8,4	59406	13,9	28476	5,7	-8363	-2,8	-22,7
Незавершене виробництво	58345	13,4	47798	11,2	94014	18,7	+35669	+5,3	+61,1
Готова продукція	72711	16,7	83216	19,4	61806	12,3	-10905	-4,4	-15,0
Товари	6193	1,4	7976	1,9	12631	2,5	+6438	1,1	+104,0
Поточна дебіторська заборгованість	225609	51,7	190587	44,5	260238	51,8	+34629	+0,1	+15,3
Грошові кошти та їх еквіваленти	1230	0,3	2918	0,7	2596	0,5	+1366	+0,2	+111,1
Витрати майбутніх періодів	65	0,0	65	0,0	65	0,0	-	-	x
Інші оборотні активи	35553	8,1	36101	8,4	42601	8,5	+7048	+0,3	+19,8
Оборотні активи - всього	436545	100,0	428067	100,0	502427	100,0	+65882	0,0	+15,1

Аналіз даних табл. 3.7 показав, що вартість оборотних активів ТОВ «Полтава-Сад» збільшилася у 2024 році порівняно з 2022 роком на 65882 тис. грн, або 15,1% у відносному виразі. Аналіз в розрізі статей оборотних активів показав, що протягом усіх досліджуваних років у підприємстві відсутні поточні біологічні активи, оскільки підприємство провадить діяльність виключно у галузі рослинництва.

Тенденцію до зменшення відмічено по вартості виробничих запасів на 8363 тис. грн, або 22,7%, незавершеного виробництва – до зростання на 35669

тис. грн, або 61,1%. Сума поточної дебіторської заборгованості збільшилася на 34629 тис. грн, або на 15,3 %, крім того відмічено тенденцію до спадання залишків по готовій продукції – 10905 тис. грн – 15%, грошових коштів та їх еквівалентів сума значно зростає – на 1366 тис. грн, на 111,1%, що спричинятиме безумовно позитивний вплив на подальші показники ліквідності й платоспроможності підприємства.

Стовпчикова структурна гістограма (рис. 3.4) наочно ілюструє поточної дебіторської заборгованості у структурі оборотних активів звітного року досліджуваного періоду. Її частка відповідно 51,7-51,8%.

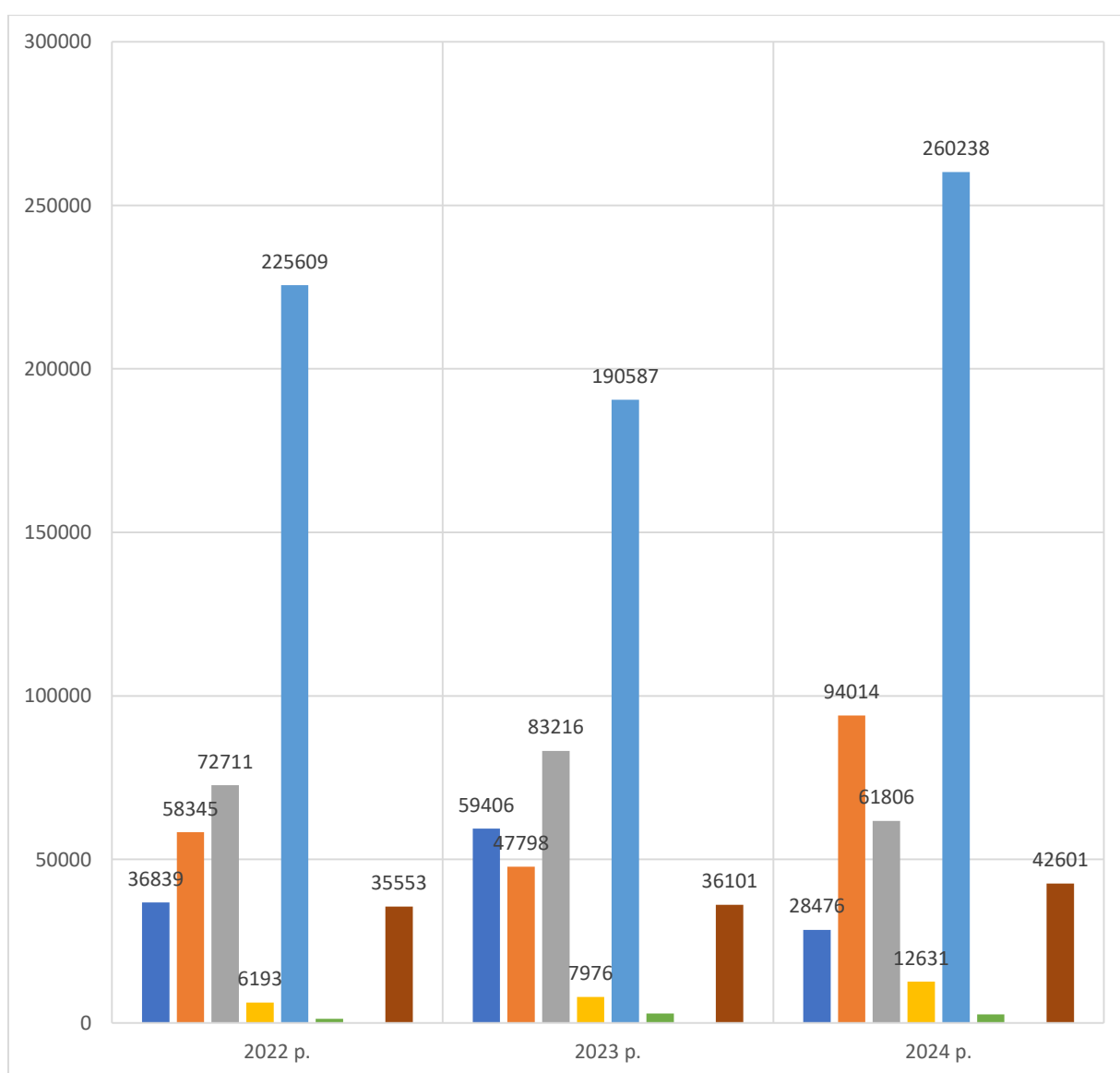


Рис. 3.4. Структура оборотних активів ТОВ «Полтава-Сад» у 2022-2024 рр.

Інші види оборотних активів, що мають відчутні частки у їх структурі – це: готова продукція – близько 12,3-16,7 % та інші оборотні активи – 8,1 – 8,5%.

Інші види оборотних активів є незначними у сумовому виразі у порівнянні з описаними групами та не мають суттєвої питомої ваги у цій стовпчиковій структурній діаграмі.

Згідно векторної схема аналізу на наступному етапі слід дослідити забезпеченість запасів та показники їх оборотності.

3.3. Забезпеченість суб'єкта господарювання виробничими запасами, аналіз їх використання та напрями оптимізації матеріального забезпечення підприємства

Про забезпеченість запасами, використовуючи показники фінансової звітності ТОВ «Полтава-Сад» як інформаційне забезпечення можна говорити у ключі аналітичного дослідження фінансової стійкості з можливим визначенням її типу у майбутнього (табл. 3.8)

Таблиця 3.8

Відносні величини для аналізу забезпеченості запасів за показниками фінансової стійкості ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр.

№	Назва показника	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+,-)	
			2022	2023	2024	від 2022 р.	від 2023 р.
1.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0,5	0,234	0,182	0,196	-0,038	+0,014
2.	Коефіцієнт забезпечення оборотних активів	≥0,1	0,193	0,196	0,180	-0,013	-0,015
3.	Коефіцієнт забезпечення запасів	≥0,5	0,243	0,211	0,230	-0,013	+0,019
4.	Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	підвищення	0,015	0,035	0,029	+0,014	-0,006

Аналіз означених показників дає підставу зробити висновок, що у жодному із років періоду коефіцієнтом маневреності власного капіталу не було досягнуто нормативних значень, та ще і зменшення у порівнянні з рівнем 2022 року сягнуло

0,038 в. п.

Коефіцієнт забезпечення оборотних активів має позитивне значення, бо у всіх роках періоду він досяг нормативного рівня і показує повне формування оборотних активів за рахунок власних коштів. Коефіцієнт забезпечення запасів показує, що у всі роки періоду кожна гривня вартості запасів була сформована на 0,23-0,243 за рахунок власних оборотних коштів, рівні показника не відповідають нормативним у жодному з років періоду і для забезпечення запасів ТОВ «Полтава-Сад» вимушене постійно залучати позикові кошти.

Аналіз запасів зокрема та оборотних активів у ТОВ «Полтава-Сад» завершується оцінюванням швидкості їх обороту. Чим швидше оборотні активи ТОВ «Полтава-Сад» Полтавського району проходять усі стадії кругообігу (постачання, виробництво, реалізація), тим більше є ресурсів зростання обсягів виробництва й поліпшення рівня ефективності використання оборотних засобів.

Для оцінювання швидкості обороту оборотних активів є типовими основні показники: коефіцієнт обертання, коефіцієнт завантаження, тривалість одного обороту. За інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» проведемо розрахунок показників оборотності оборотних активів у ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр. у загальній чисельності показників ділової активності (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Показники оборотності активів і пасивів для характеристики ділової активності ТОВ «Полтава-Сад» за 2022-2024 рр.

Показник	Роки			Відхилення (+;-) 2024 р. від	
	2022	2023	2024	2022 р.	2023 р.
А	1	23	4	5	6
Вихідна інформація, тис. грн					
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	258399	461846	269382	+10983	-192464
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	214800	325614	239359	+24559	-86255
Середньорічна вартість активів	356476	758507	838510	+482035	+80003
Середньорічна вартість оборотних активів	218273	432306	465247	+246975	+32941
Середньорічна вартість запасів	174088	372484	395323	+221235	+22839
Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості	112805	208098	225413	+112608	+17315

Продовж. табл. 3.9

А	1	2	3	4	5
Середньорічна величина власного капіталу	180431	410299	460402	+279971	+50103
Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості	62771	121047	163686	+100916	+42639
Показники ділової активності (оборотності активів і пасивів)					
Коефіцієнт обертання активів	0,725	0,609	0,321	-0,404	-0,288
Тривалість одного обороту активів, днів	497	591	1121	+624	+529
Коефіцієнт обертання оборотних активів	1,184	1,068	0,579	-0,605	-0,489
Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	304	337	622	+318	+285
Коефіцієнт обертання запасів	1,234	0,874	0,605	-0,628	-0,269
Тривалість одного обороту запасів, днів	292	412	595	+303	+183
Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	2,291	2,219	1,195	-1,096	-1,024
Тривалість одного обороту поточної дебіторської заборгованості, днів	157	162	301	+144	+139
Коефіцієнт обертання власного капіталу	1,432	1,126	0,585	-0,847	-0,541
Тривалість одного обороту власного капіталу, днів	251	320	615	+364	+295
Коефіцієнт обертання поточної кредиторської заборгованості	3,422	2,690	1,462	-1,960	-1,228
Тривалість одного обороту поточної кредиторської заборгованості, днів	105	134	246	+141	+112
Тривалість операційного циклу, днів	449	574	896	+447	+322
Тривалість фінансового циклу, днів	344	440	650	+306	+209

Результати розрахунку й аналізу динаміки показників ділової активності ТОВ «Полтава-Сад» (табл. 3.10) свідчать про наявність нестійких тенденцій стосовно оцінювання оборотності активів і пасивів. За більшістю видів активів і пасивів оборотність уповільнилася у 2023 р. та прискорилося у 2024 р. Так, зменшення півня коефіцієнта обертання активів із 0,725 у 2022 р. до 0,321 у 2024 р. вказує на значне уповільнення кругообігу засобів підприємства.

Відповідно зросла й тривалість одного обороту активів на 624 дні у порівнянні до базового року. Така динаміка пояснюється не досягненням темпів випереджання зростання чистого доходу (на 4,2 %) порівняно зі зростанням середньорічної вартості активів (у 2,35 рази).

Також у 2024 р. порівняно з 2022 р. зросла і продовжилася тривалість одного обороту власного капіталу на 364 дні. Водночас збільшилася тривалість одного обороту оборотних активів (на 624 дні), запасів (на 303 дні), поточної дебіторської та поточної кредиторської заборгованостей (відповідно на 144 і 141 день), що підтверджує попередній висновок про зниження ефективності

розрахунково-платіжних відносин.

У цілому в 2024 р. порівняно з 2022 р. тривалість операційного циклу збільшилася на 447 днів (у 2 рази), а тривалість фінансового циклу теж зросла на 650 днів (1,889 рази), що свідчить про різко негативно спрямовану динаміку ділової активності підприємства.

Певні проблеми щодо стану оборотних активів, які були виявлені попередніми аналітичними процедурами обумовлюють пошук і обґрунтування шляхів покращення забезпеченості та ефективності використання запасів.

Найкращий шлях у поліпшенні ефективності використання запасів вбачається за рахунок використання існуючих внутрішніх резервів підприємства ТОВ «Полтава-Сад». Це досягається виводом на новий якісний рівень механізму управління запасами.

Означений комплекс заходів можна впровадити у економічну реальність досліджуваного підприємства через розробку і впровадження заходів, що сприяють зниженню матеріалоемності продукції і прискоренню руху запасів та уцілому оборотних активів у всіх формах. Підприємства через ефективне управління оборотними коштами і запасами оптимізують показники ліквідності і платоспроможності [49].

Прискорення оборотності оборотних коштів досягається ретельно спланованою системою заходів на різних стадіях господарського кругообороту засобів.

На стадії створення оборотних активів такими шляхами можуть бути: впровадження економічно обґрунтованих норм запасів; наближення постачальників сировини до споживачів; широке використання прямих тривалих зв'язків; розширення складської системи матеріально-технічного забезпечення, а також оптової торгівлі матеріалами й устаткуванням; комплексна механізація й автоматизація вантажно-розвантажувальних робіт на складах [15].

На стадії незавершеного виробництва: впровадження прогресивної техніки і технології; стандартизація, уніфікація, типізація; удосконалення форм організації промислового виробництва, застосування дешевих конструктивних

матеріалів; ощадливе використання сировинних і паливно-енергетичних ресурсів; збільшення частки популярної продукції.

На стадії обігу прискорення оборотності оборотних коштів досягається за рахунок: наближення споживачів продукції до виробника; поліпшення системи розрахунків; збільшення обсягу збуту замовлень по прямих зв'язках, відвантаження в жорсткій відповідності з укладеними договорами [4].

Головним напрямком економії матеріальних ресурсів на підприємстві є збільшення виходу готової продукції з однієї і тієї самої кількості сировини і матеріалів, що залежить від технічного рівня виробництва, рівня кваліфікації, майстерності робітників, раціональної організації матеріально-технічного забезпечення, обґрунтованих норм витрат і запасів матеріальних ресурсів.

Як підсумок прискорення оборотності із обороту вилучаються кошти, які можна використати для збільшення виробничої програми.

Одним з джерел прискорення оборотності оборотних активів є скорочення тривалості виробничого циклу. Це досягається: впровадженням потокових (конвеєрних) методів обробки; зменшенням тривалості міжопераційних періодів за раціональної підготовки виробництва, усунення перебоїв; застосування новітнього автоматичного устаткування; посилення змінності виробництва.

Скорочення термінів перебування готової продукції на складах залежить від раціонально організованої системи збуту продукції.

Прискорюють збут кінцевого продукту постійні зв'язки із замовниками, своєчасне повідомлення їх про відвантаження продукції, швидка обробка необхідних документів, своєчасне забезпечення транспортом, скорочення проміжних ланок в апараті збуту.

Поставлені завдання з аналізу оптимальних залишків запасів у ТОВ «Полтава-Сад» можна реалізувати за умов виконання наступної аналітичної роботи:

- перманентно оцінювати оптимальність структури запасів (обчислювати обсяг надлишкових ресурсів та ресурсів у дефіциті, які потребують прискорення у придбанні);

- обчислювати обґрунтовану кількість та строки закупівлі окремих видів запасів;

- врегульовувати обсяги наявності і закупівлі запасів, виходячи з їх споживчої привабливості;

- перманентно визначати коефіцієнти оборотності основних груп запасів та тривалості одного циклу обертання[23].

У системі аналітичної роботи з запасами ТОВ «Полтава-Сад» засобом оптимізації залишків і обсягів закупівлі запасів є комплексна система заходів внутрішнього контролю, яку можуть характеризувати наступні етапи (рис. 3.5).

Відправними точками розрахунку обсягів закупки запасів є плановий випуск продукції, наявні залишки на початок планового періоду і прогнозні залишки на кінець планового періоду.

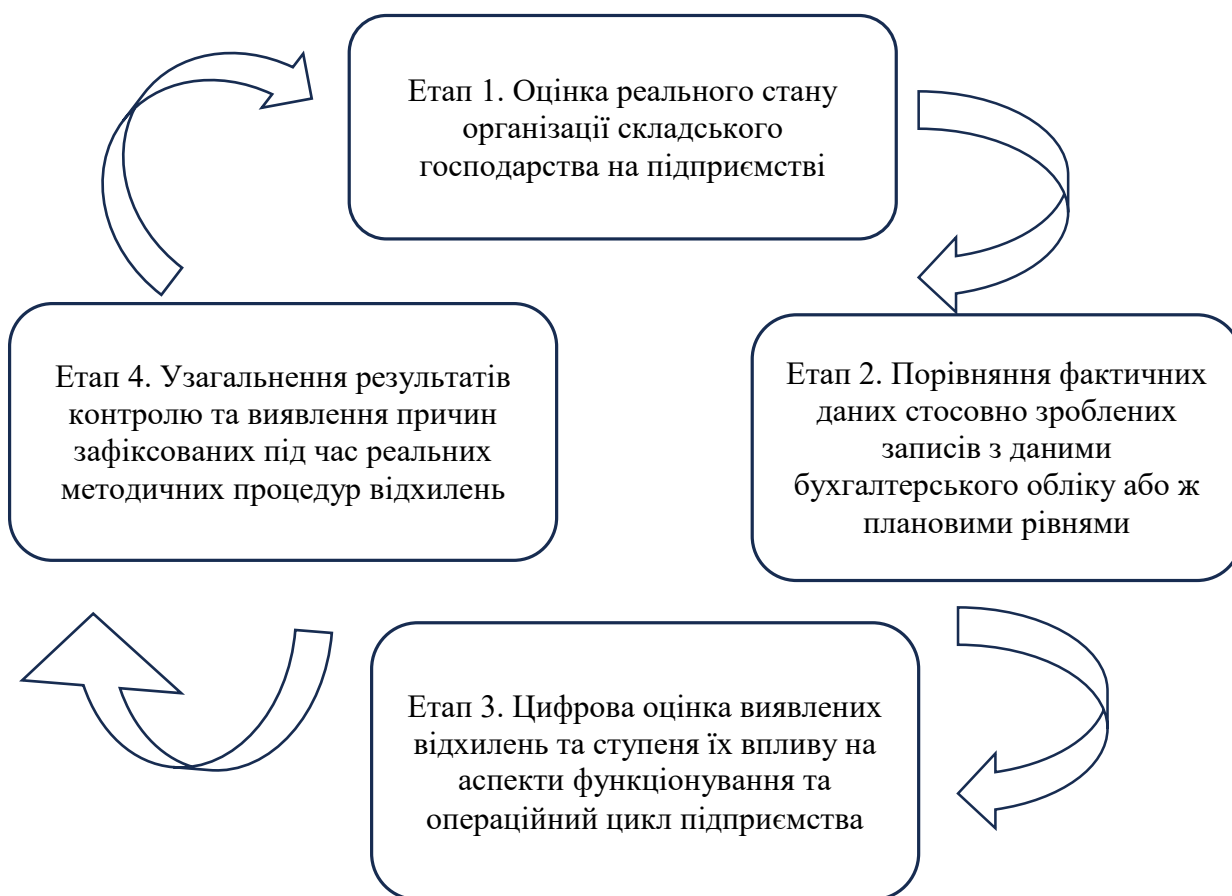


Рис. 3.5. Етапи дієвості системи внутрішнього контролю запасів на підприємстві агробізнесу

Науковці, пропонують наступну модель визначення обсягу і вартості раціональної закупівлі запасів []: $Z_i = N_i * V_{pi} + M_{ki} - M_{pi}$, (3.1)

де Z_i – обсяг закупівель запасів окремого виду в натуральному виразі;

N_i – норма витрат матеріальних запасів на одиницю продукції;

V_{pi} – плановий обсяг виробництва продукції і-го виду;

M_{ki} – запас окремого виду запасів в натуральних вимірниках на кінець періоду;

M_{pi} – запас окремого виду запасів в натуральних вимірниках на початок періоду.

Така закупка і буде ключовою ланкою забезпеченості запасами бізнесу.

ВИСНОВКИ

Основною умовою здійснення господарської діяльності суб'єктів господарювання у сфері агробізнесу є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів.

Дослідження теоретичних, організаційних та методичних засад обліку і аналізу запасів дозволили зробити ряд висновків, що можуть бути основою пропозицій з удосконалення.

1. Відправною точкою теоретико-методологічного дослідження запасів є аналіз термінології. В економічній літературі запаси визначають як матеріальні ресурси або як предмети праці. З точки зору більшості науковців поняття «матеріальні ресурси» є більш широким, а «запаси», «предмети праці» є лише їх частиною. Деякими вченими поняття виробничих запасів і матеріальних цінностей ототожнюється.

Порівнявши визначення запасів в МСФЗ 2 та П(С)БО 9 можна стверджувати, що за міжнародними та українськими стандартами термін «запаси» має аналогічний зміст.

2. У сільськогосподарських підприємствах запаси мають свою специфіку за видовим складом – це товарно-матеріальні цінності, які включають товарно-виробничі запаси, товари, а також поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінку здійснено у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси».

3. Вироблення раціональних підходів до науково обґрунтованої класифікації товарно-матеріальних цінностей вимагає вивчення складу і особливостей оборотних активів різних галузей народного господарства та передусім агропромислового сектору економіки

4. У ході дослідження узагальнено підходи до визначення вартості запасів зокрема для цілей відображення у Балансі за каналами їх надходження та проведено аналіз методик оцінки вибуття запасів.

5. Щодо оцінки для відображення у звітності, то запаси відображаються у

фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Це відповідає стратегії дотримання принципу обачності.

6. Аналіз організаційно-правових основ та характеристик діяльності ТОВ «Полтава-Сад», дозволив встановити, що основним галузевим аспектом агробізнесу є садівництво та овочівництво. Підприємство активно розвивається і у тому числі ефективно просуває на ринку свої бренди: «Моркішка» (маленька мита морква), «Бєбі Лу» (мита бєбі-картопля), «Фрут-Ріот» (натуральні фруктові і овочеві сушені чіпси), «Хоп і готово» (корисні снеки).

7. Бухгалтерія досліджуваного підприємства за типом – централізована. Форма автоматизована на базі програмного продукту BAS. Облікова політика затверджується наказом по підприємству. Означений наказ не містить ряду позицій, що деталізують облік виробничих запасів в цілому та досліджуваних об'єктів зокрема. Це є підставою для удосконалення змісту Наказу.

8. Щодо складського обліку – запаси у ТОВ «Полтава-Сад» зберігаються у спеціалізованих та інших місцях (склади, комори тощо) зберігання. Аналітичний облік ведуть комірники й заправники у картотеці та електронному довіднику ТМЦ системи BAS.

9. Складський аналітичний облік запасів безпосередньо у місцях зберігання здійснюється переважно із застосуванням Книг складського обліку матеріалів.

10. У ході аналізу документарних форм первинного обліку запасів особлива увага приділялася удосконаленню через запровадження нових форм, зокрема Картки визначення первісної вартості запасів при надходженні.

11. Синтетичний облік наявності та руху запасів здійснюється в грошовій одиниці України на рахунках обліку запасів за Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування № 291. Згідно означеного нормативного документа рахунок 20 «Запаси» використовується у бухгалтерських записах за дебетом у разі надходження запасів за видами, оприбуткування їх лишків від інвентаризації а також дооцінки. За кредитом

відображається списання цих цінностей за каналами вибуття і методом оцінки вибуття, що раніше обраний ТОВ «Полтава-Сад» (за середньозваженою собівартістю) та зафіксований у Наказі про облікову політику.

12. Крім того, виявили, що відокремленого синтетичного обліку потребують транспортно-заготівельні витрати, що при придбанні відносяться на вартість запасів через розподіл за методикою середнього відсотка.

13. Узагальнену послідовність розкриття інформації про означені групи запасів у звітності подали у табличному вигляді. Також встановили, що інвентаризація запасів не є окремим елементом фінансової звітності. Інформація у звітності розкривається у наступних розрізах: нестачі і втрати від псування цінностей (рахунок 947), лишки (рахунок 719, 744), розрахунки з матеріально-відповідальними особами за відшкодуванням завданих збитків.

14. Найбільш повно інформація про досліджувані активи розкривається у формі 1 «Баланс» та формі 5 «Примітки до фінансової звітності».

15. Так, у 2024 р. порівняно з 2022 р. вартість майна збільшилася на 160006 тис. грн, або 22,4 %, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства.

Фактичне значення коефіцієнта фінансової автономії вказує на те, що на кінець 2024 р. частка власного капіталу у валюті балансу становила 52,8 %.

Прибуток до оподаткування та чистий прибуток знизився на 17595 тис. грн (відносно – аж 93%). У роботі застосовувався комплексний підхід до аналізу запасів з фокусуванням на цільовому векторі.

За результатами аналізу запасів у ТОВ «Полтава-Сад» у 2024 р. порівняно з 2022 р. їх вартість зросла на 22839 тис. грн, що становить 13,1%.

Найбільш помітне збільшення серед видів запасів за показниками питомої ваги спостерігається по будівельних матеріалах – у 11 разів; зростання по статті запасів малоцінні і швидкозношувані предмети у 3 рази.

Зменшилися запасні частини на 3126 тис. грн (93,1% - через масове проведення поточних ремонтів та обслуговування основних засобів).

У структурі запасів найбільшу частку у ТОВ «Полтава-Сад» займають

незавершене виробництво – 47,7 %; готова продукція – 31,4 %; матеріали сільськогосподарського призначення – 8,4%, виміри проведено на кінець 2024 р.

Коефіцієнт забезпечення оборотних активів має позитивне значення і показує повне формування оборотних активів за рахунок власних коштів.

Водночас збільшилася тривалість одного обороту оборотних активів (на 624 дні), запасів (на 303 дні), поточної дебіторської та поточної кредиторської заборгованостей (відповідно на 144 і 141 день), що підтверджує попередній висновок про зниження ефективності розрахунково-платіжних відносин.

Найкращий шлях у поліпшенні ефективності використання запасів вбачається за рахунок використання існуючих внутрішніх резервів підприємства ТОВ «Полтава-Сад». Це досягається виводом на новий якісний рівень механізму управління запасами.

На основі зроблених узагальнень можна сформулювати такі пропозиції:

1. Змістовну частину Наказу про облікову політику слід доповнити додатковою інформацією щодо обліку запасів, а саме: форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів; порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат; метод оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; оцінка запасів для включення у звітність.

2. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад, у ТОВ «Полтава-Сад» це можна здійснювати на рахунку 287 «Транспортно-заготівельні витрати» у зв'язку з використанням субрахунку 286 при відображенні вибуття необоротних активів за нормами П(С)БО 27).

3. Доцільно впровадити пропоновану форму первинного обліку «Картка визначення первісної вартості запасів» для вірного урахування усіх складових та уникнення віднесення на вартість запасів необґрунтованих витрат.

4. Розробити та використовувати форми внутрішньої звітності з управлінського обліку виробничих запасів.