

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

МЕЛЬНИК Ірина Володимирівна

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ:
ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

**Науковий керівник:
к.е.н., доцент Омецінська І.Я.**

Тернопіль – 2022

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Економічна сутність та теоретичні основи обліку виробничих запасів	7
1.1. Сутність запасів та роль виробничих запасів підприємства в їх структурі.....	7
1.2. Класифікація виробничих запасів та їх оцінка у вітчизняній та зарубіжній практиці.....	12
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів.....	20
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку виробничих запасів підприємства з урахуванням українського і зарубіжного досвіду	27
2.1. Організація і методика обліку надходження та наявності виробничих запасів на підприємстві.....	27
2.2. Облік вибуття виробничих запасів.....	34
2.3. Порядок відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності українських та зарубіжних підприємств.....	39
Висновки до розділу 2	44
Розділ 3. Організація та методика аналізу виробничих запасів з урахуванням українського та зарубіжного досвіду	47
3.1. Організація аналізу виробничих запасів: український та зарубіжний досвід.....	47
3.2. Аналіз забезпеченості виробничими запасами	52
3.3. Аналіз ефективності використання виробничих запасів.....	56
Висновки до розділу 3	62
Висновки	64
Список використаних джерел	69

ВСТУП

Актуальність. Виробничі запаси виконують важливу роль в господарській діяльності підприємств, зокрема забезпечують безперервність виробництва продукції (робіт, послуг). Такі активи в процесі використання, як правило, складають основу продукції (робіт, послуг) та включаються до матеріальних витрат підприємства. Виробничі запаси характеризуються не лише структурою та обсягом, але й ліквідністю. Тому їх величина впливає на ліквідність активів та платоспроможність суб'єкта господарювання. Крім того, виробничі запаси, що знаходяться на складах, вимагали акумулювання коштів на придбання, які могли б бути використані на інші цілі. Таким чином, виробничі запаси являють собою багатогранну категорію. Ефективне управління запасами здійснило б позитивний вплив на фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта підприємництва. Тому удосконалення обліку й аналізу виробничих запасів, врахування при цьому передових зарубіжних практик є важливим, особливо в сучасних складних умовах функціонування підприємств.

Облік і аналіз виробничих запасів, а також формування матеріальних витрат, що зумовлені використанням таких активів, досліджували такі науковці, як Р.М. Воронко, С.Ф. Голов, Н.М. Бондаренко, З.-М.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, Ю.С. Рабоконт, М.Т. Шендригоренко та ін. Однак, незважаючи на ґрунтовні досягнення названих науковців, деякі питання обліку й аналізу виробничих запасів, з урахуванням сучасних складних умов діяльності суб'єктів господарювання, потребують подальших досліджень на основі українського та зарубіжного досвіду.

Метою кваліфікаційної роботи є удосконалення організаційних і методичних положень та надання практичних рекомендацій в частині обліку та аналізу надходження, наявності та використання виробничих запасів на основі українського та зарубіжного досвідів.

Для досягнення вказаної мети в кваліфікаційній роботі окреслено такі **завдання:**

- дослідити сутність запасів та визначити місце в їх структурі виробничих запасів;
- запропонувати класифікацію виробничих запасів, виходячи з практичного досвіду діяльності українських та зарубіжних підприємств;
- дослідити оцінку та визнання таких активів, враховуючи український та зарубіжний досвід;
- описати нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів в українській та міжнародній практиці;
- визначити проблеми обліку надходження та наявності виробничих запасів;
- удосконалити облік вибуття таких активів;
- покращити порядок формування інформації про виробничі запаси у звітності з урахуванням українського та міжнародного досвіду;
- окреслити організація аналізу виробничих запасів;
- описати методику аналізу таких активів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Об'єктом дослідження є процеси надходження, зберігання та використання виробничих запасів підприємств.

Предметом дослідження є організаційно-методичні положення обліку та аналізу виробничих запасів з урахуванням українського і зарубіжного досвіду у ТОВ «Бучацька агропромтехніка».

Методи дослідження. Під час дослідження для досягнення окреслених мети та завдань використовувався діалектичний метод пізнання. Крім того, використано загальнонаукові та спеціальні методи, серед яких: історичний, індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, аналізу і синтезу, моделювання, порівняльного аналізу, факторного аналізу, графічний. Інформаційною базою кваліфікаційної роботи стали законодавчі та

нормативно-правові акти України, міжнародні стандарти фінансової звітності, що регулюють облік виробничих запасів, наукові праці українських та зарубіжних вчених в частині обліку й аналізу таких активів, практичні дані досліджуваного підприємства, інтернет-ресурси.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні організаційно-методичних положень щодо обліку й аналізу виробничих запасів, виходячи з українського та зарубіжного досвіду, зокрема:

- досліджено економічну сутність матеріальних ресурсів і виробничих запасів та окреслено дефініцію терміну «виробничі запаси»;
- розширено ознаки класифікації виробничих запасів, до яких віднесено: місце знаходження; наявність; відношення до балансу; спосіб надходження; напрями використання; вид;
- встановлено спільні та відмінні положення НП(С)БО 9 та МСБО 2, що впливають на облік виробничих запасів;
- визначено переваги та недоліки кожного методу оцінки при вибутті запасів та доведено доцільність використання на досліджуваному підприємстві методу середньозваженої собівартості у зв'язку зі значними інфляційними процесами в країні;
- удосконалено структуру наказу про облікову політику в частині відображення в ньому інформації про виробничі запаси;
- поліпшено порядок відображенні інформації про такий вид активів на рахунках бухгалтерського обліку (зокрема, в частині субрахунків 200, 201, 203, 205);
- запропоновано розмежування калькуляційних статей для відображення в обліку витрат виробничих запасів для виробничих цілей, а саме: «сировина і матеріали»; «паливо і енергія», «інші прями матеріальні витрати»; «зворотні відходи (вираховуються)»;
- доведено необхідність відображення статті «виробничі запаси» у фінансовій звітності форми № 1 як обов'язкової;

- розкрито організацію аналізу виробничих запасів з урахуванням українського та зарубіжного досвіду;

- описано методику аналізу таких активів на основі даних досліджуваного підприємства.

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що пропозиції в частині удосконалення обліку і аналізу виробничих запасів можуть використовуватися як у ТОВ «Бучацька агропромтехніка», так і на інших українських підприємствах.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано дві статті на тему «Економічна сутність та структура виробничих запасів» у збірнику матеріалів науково-практичного круглого столу з міжнародною участю ЗУНУ (м. Тернопіль, 15.06.22 р.) та на тему «Облік вибуття виробничих запасів» (у збірнику матеріалів за результатами круглого столу «Інструменти бухгалтерського обліку для бізнесу в соціальних мережах», м. Тернопіль, 14.11.22 р.).

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступ, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел із 74 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 76 сторінок. Дипломна робота містить 9 рисунків та 10 таблиць. У розділі 1 розкрито теоретичні основи обліку виробничих запасів з урахуванням українського та зарубіжного досвіду; у розділі 2 подано пропозиції з удосконалення методики обліку виробничих запасів та відображення такого виду активів у фінансовій звітності; у розділі 3 досліджено організацію та методику аналізу виробничих запасів з використання передового зарубіжного досвіду.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Сутність запасів та роль виробничих запасів підприємства в їх структурі

Запаси є важливою складовою активів та виробничого капіталу у суб'єктів господарювання. Вони також займають, як правило, основну позицію у структурі витрат підприємства і, як наслідок, здійснюють вплив на ефективність функціонування підприємств. Складні умови функціонування суб'єктів підприємництва та необхідність їх виживання в сучасному середовищі визначають нові вимоги до формування системи управління запасами, а відповідно до їх обліку як основного інформаційного джерела.

Вивчення економічної сутності запасів є одним з основних завдань, що обумовлено значною практичною необхідністю їх обґрунтованого обліку та раціонального використання суб'єктами господарювання. Для уточнення економічної сутності, змісту і складу такого об'єкту обліку доцільно розглянути погляди вчених щодо економічної категорії «запаси».

Дослідження економічної сутності запасів, що розкривається в науковій літературі, свідчить про різні розуміння цього терміну. Наприклад, застосовуються терміни «запаси», «матеріальні цінності», «матеріальні запаси», «матеріальні ресурси», «товарно-матеріальні цінності». Так, О. М. Кузьменко зазначає, що «під виробничими ресурсами розуміється сума складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних і трудових ресурсів» [26]. Т. В. Дідоренко зазначає, «що матеріально-технічні ресурси містять: основні та оборотні фонди; земельні ресурси; фінансові ресурси» [12, с. 93] Також в науковій літературі матеріальні ресурси розуміють як складову «виробничих ресурсів, які беруть участь у процесі господарської діяльності протягом одного виробничого циклу, при цьому повністю

змінюють свою форму та переносять свою вартість на витрати підприємства» [30]; матеріальними ресурсами називають «основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріальноречову базу» [40, с. 463] В свою чергу, Лола Ю.Ю. вказує, що матеріальні ресурси – «це предмети праці, що повністю входять до складу продукції, яка виготовляється, та створюють її субстанцію або сприяють виробничому процесу; у натуральній формі матеріальні ресурси підприємства – це сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо, незавершене виробництво та відходи виробництва» [28, с. 5].

«У зарубіжній літературі вчені найчастіше виділяють три види запасів, які Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл називають матеріальними, Чейз Ричард Б., Эквілайн Николас Дж., Якоб Роберт Ф., Вільям Дж. Стивенсон – виробничі, Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – товарно матеріальними, Д. Міддлтон, Г. Мус, Р. Ханшманн – запасами діяльності» [44, с. 124].

Враховуючи різні підходи до терміну «матеріальні ресурси», на нашу думку, під ними необхідно розуміти засоби виробництва, що поділяються на предмети праці та засоби праці. Виходячи з цього, матеріальні ресурси не слід ототожнювати з запасами, оскільки перше поняття є ширшим за друге.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [43] «запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [43].

Виходячи з вищенаведеного визначення, можна окреслити такі характеристики запасів. Метою утримання запасів є наступна їх реалізація (розподіл, обмін, передача), використання у процесі виробництва продукції (робіт чи послуг) чи з метою управління суб'єктом господарювання. Термін їх використання не перевищує одного року або операційного. Це слідує з

трактування оборотних активів, в структурі яких містяться виробничі запаси. В цьому полягає важлива різниця між оборотними і необоротними активами. В останніх термін використання більше одного року або операційного циклу. Варто звернути увагу, що об'єкти основних засобів, що плануються до реалізації протягом 12 місяців, переводяться до складу запасів (зокрема, товарів), а саме: необоротних активів та груп вибуття, що утримуються для продажу.

На рис. 1.1 визначено місце виробничих запасів у структурі матеріальних ресурсів та запасів підприємства.

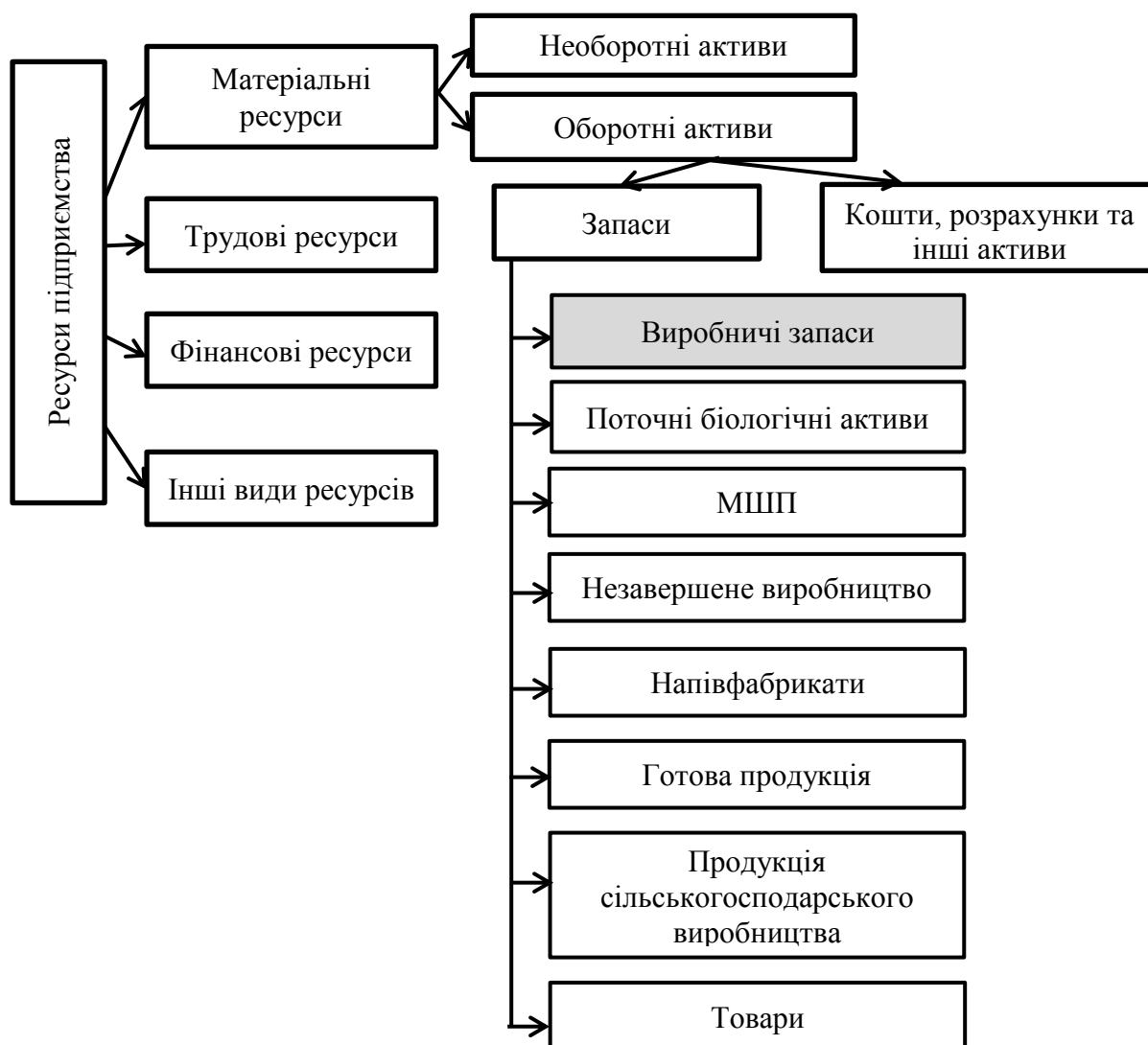


Рис. 1.1. Місце виробничих запасів в структурі матеріальних ресурсів та запасів підприємства

Важливу частину запасів підприємств складають виробничі запаси. Вона є частиною матеріальних ресурсів, що в даний момент не залучені до виробничого процесу, але їх наявність на підприємстві у відповідних розмірах є необхідною умовою виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Виробничі запаси забезпечують безперервність та ритмічність діяльності підприємства, вони підтримують його економічну безпеку. Відповідно, раціональне використання виробничих запасів є важливим чинником розвитку підприємства, можливостей розширення обсягів виробництва і, як наслідок, збільшення прибутку.

В науковій літературі дають різне визначення виробничим запасам. У табл. 1.1 згруповано думку авторів щодо трактування поняття «виробничі запаси»

Таблиця 1.1

Трактування терміну «виробничі запаси» в наукових джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Багрій К. Л.	«Виробничі запаси – це вартість запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу» [2, с. 51]
2.	Бутинець Ф.Ф.	«Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством» [30]
3.	Коваль Н.І.	«Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу і характеризуються речовою формою, макроекономічним змістом, мікроекономічним призначенням та наявністю облікової складової» [24, с. 96].

Продовж. табл. 1.1

1	2	3
4.	Білик М. С.	«Виробничі запаси – це сировина, основні матеріали, що комплектують вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб» [3, с. 255]
5.	Подолянчук О.А.	«Виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства» [50, с. 89]
6.	Кащена Н. Б., Цуконова О.В.	«Виробничі запаси – це вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин» [23, с. 129].
7.	Томчук В., Михайлишена А.	«Виробничі запаси – це головна матеріальна складова виробничого процесу, які також є основними оборотними активами майже всіх підприємств» [66, с. 201].
8.	Тарасишина С.	«Виробничі запаси – сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі» [63]

На основі дослідження трактування терміну «виробничі запаси» в науковій літературі встановлено, що більшість авторів використовує визначення, наведене в НП(С)БО 9; при цьому окремі науковці поєднують поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси», інші – ототожнюють поняття «запаси» і «виробничі запаси». На нашу думку під виробничими запасами необхідно розуміти сукупність предметів праці, що використовуються протягом операційного циклу та становлять основу

виготовленої продукції (робіт, послуг), а також для будь-яких інших господарських потреб підприємства.

1.2. Класифікація виробничих запасів та їх оцінка у вітчизняній та зарубіжній практиці

Класифікація виробничих запасів є дуже важливим елементом організації обліку, оскільки від її обґрунтованості залежатиме ефективність їх використання. Базова класифікація виробничих запасів закладена в Плані рахунків бухгалтерського обліку. Так, відповідно до нього запаси поділяються на такі види: сировину й матеріали, паливо, будівельні матеріали, комплектуючі вироби, купівельні напівфабрикати, запасні частини, тару й тарні матеріали, матеріали, передані в переробку, матеріали сільгосп призначення тощо.

В науковій літературі автори пропонують, крім вищенаведеної класифікацію, виробничі запаси розподіляти за рядом ознак для ефективного управління такого роду активами. Так, А.М. Коваленко, С.С. Хомяк, І.Г. Киян, О.Г. Харитонова виробничі запаси розділяють на власні та забалансові. «До власних виробничих запасів відносять такі елементи, як сировину та матеріали, покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, тару, запасні частини, а також матеріали, передані в переробку, будівельні матеріали та матеріали сільськогосподарського призначення. До групи забалансових виробничих запасів відносять обладнання, що прийняте до монтажу, матеріали, прийняті в переробку, матеріальні цінності, прийняті для відповідального зберігання, товари, прийняті на комісію, майно на довірчому управлінні» [5, с. 290].

В.А. Кононенко та Ж.П. Цупаленко запаси розподіляють за наступними класифікаційними групами: «за призначенням і причинами утворення; за місцем знаходження; рівнем наявності на підприємстві; наявністю на початок

чи кінець звітної періоду; по відношенню до балансу; ступенем ліквідності; за походженням; за обсягом, за сферою використання» [25, с. 149]. Схожі класифікаційні ознаки виділяє Н.М. Бондаренко [4].

Достовірна оцінка виробничих запасів та обґрунтована їх класифікація створить основу для належної методики обліку виробничих запасів. На нашу думку, виробничі запаси доцільно класифікувати таким чином:

1) за місцем знаходження. Можна виділити: складські виробничі запаси, тобто такі запаси, які перебувають на складі; виробничі запаси у виробництві – тобто такі запаси, які перебувають в обробці; в дорозі – виробничі запаси придбані, проте не отримані покупцем;

2) за наявністю. За цією ознакою виробничі запаси характеризуються як початкові (знаходились на підприємстві на початок звітної періоду) та кінцеві (відповідно на кінець звітної періоду);

3) за відношенням до балансу, а саме: балансові (виробничі запаси, що знаходять відображення в балансі); позабалансові (виробничі запаси, що не є власністю суб'єкта господарювання, а перебувають через відповідні обставини);

4) за способом надходження. За цією ознакою виробничі запаси поділяють на ті, що надійшли від ззовні, та ті, що сформовані внутрі підприємства (відходи виробництва тощо);

5) за напрямками використання. Розрізняють виробничі запаси, що плануються до використання для виробничих цілей, для адміністративних потреб, для збутових потреб;

6) за видами (сировина і матеріали, запасні частини, паливо тощо).

Такий поділ запасів є необхідним для належного обліку виробничих запасів, а також з метою ефективного їх використання.

Відповідно до НП(С)БО 9 виробничі запаси визнаються активом за таких умов:

1) існує ймовірність, що суб'єкт господарювання отримає в подальшому економічні вигоди, пов'язані використанням таких запасів,

2) вартість виробничих запасів можливо достовірно визначена.

Важливою характеристикою бухгалтерського обліку є відображення всіх об'єктів обліку у вартісному вимірюванні. В системі обліку можуть відображатися лише такі засоби, явища і процеси, які можуть бути виміряні. Загалом проведення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання є базисом для формування достовірної і релевантної інформації в системі обліку. Завдяки оцінці є можливість переведення господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, з фактів в розрахункові фінансові показники, що в подальшому дає змогу проводити оцінку діяльності підприємства за різними напрямками.

Оцінка виробничих запасів залежить від способу надходження їх на підприємство. Так, якщо виробничі запаси надходять внаслідок придбання їх за плату, то первісною вартістю таких активів є собівартість запасів, що формується з:

- сум, які перераховується контрагенту у відповідності до договору;
- величини ввізного мита;
- непрямих податків, що не відшкодовуються суб'єкту господарювання;
- транспортно-заготівельних витрат;
- витрат, крім вищезазначених, які пов'язані з придбанням виробничих запасів.

Відповідно до НП(С)БО 9 «не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені)» [43]

- «понаднормові втрати і нестачі запасів» [43];
- «фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» [43];
- «витрати на збут» [43];

– «загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [43].

На рис. 1.2 відображено оцінка виробничих запасів при надходженні з різних джерел.

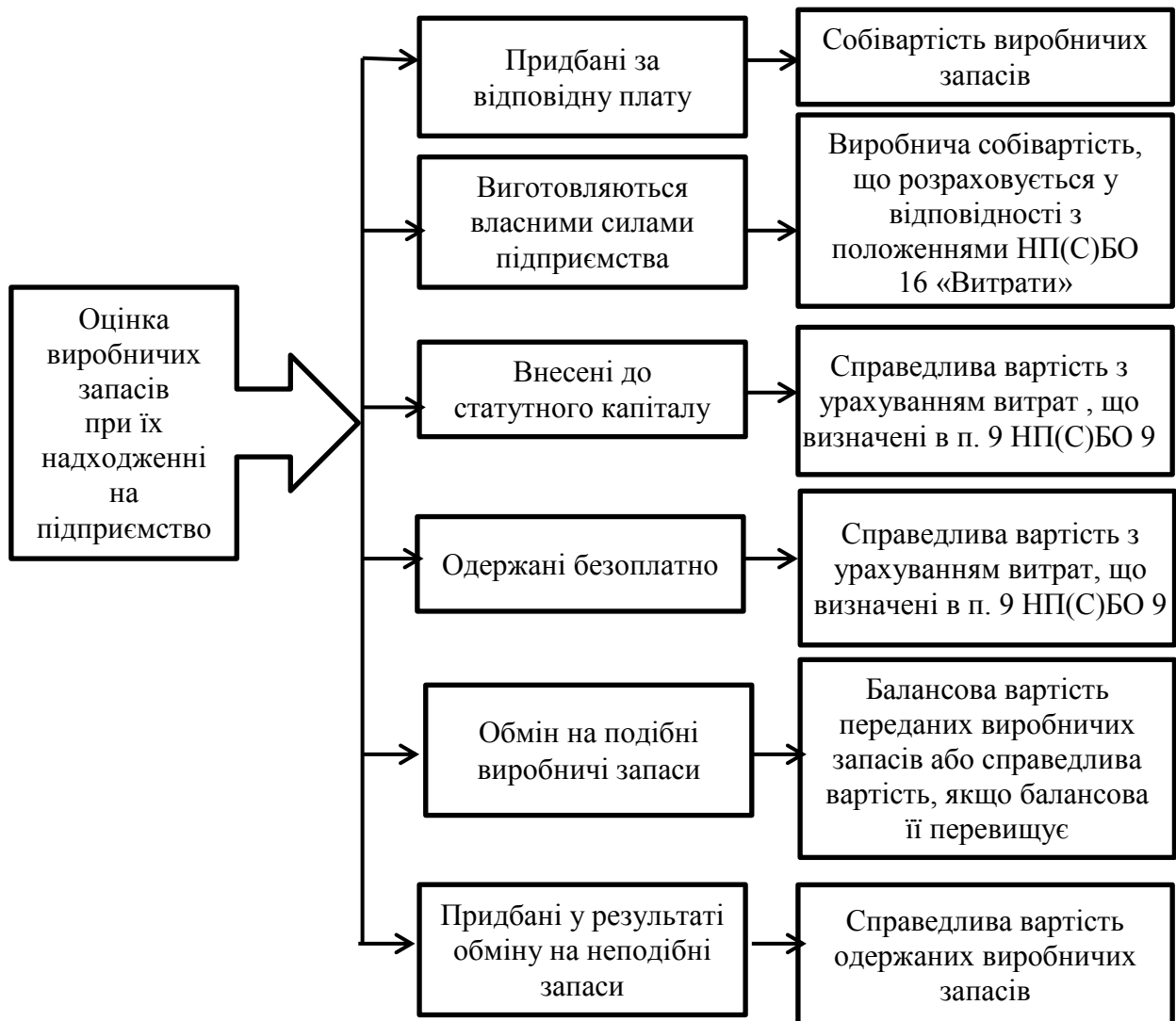


Рис. 1.2. Первісна вартість виробничих запасів в розрізі джерел надходження

В зарубіжних країнах відмічаються особливості щодо оцінки запасів. В США первинною вартістю матеріальних запасів є собівартість, що включає вартість рахунку-фактури з урахуванням знижок, страхові суми запасів у дорозі, податки (за необхідності). Також можуть включатися інші витрати,

пов'язані з придбанням таких запасів. У Великобританії для оцінки запасів керуються принципом обачності, тобто використовують найменшу з двох величин: первісну вартість або реалізаційну вартість. У Польщі запаси оцінюють з урахуванням цін на їх придбання.

Облік виробничих запасів українських підприємств регламентований НП(С)БО 9 «Запаси» [43] та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 2 «Запаси» [36]. Зазначені облікові стандарти схожі за своїм змістом, що пояснюється тим, що національний стандарт був розроблений на основі міжнародного. У табл. 1.2 подано порівняльну характеристику міжнародного і національного стандартів в частині оцінки запасів.

Таблиця 1.2

Оцінка виробничих запасів за НП(С)БО 9 та МСБО 2

Ознака	МСБО 2	НП(С)БО 9	Примітка
Оцінка запасів на дату балансу	Застосовується оцінка за меншою з таких величин: або собівартість, або чиста вартість реалізації.	Запаси обліковуються за найменшою з таких або двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Положення збігаються в повній мірі
Визначення чистої вартості реалізації	«Чиста вартість реалізації - попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу» [36].	«Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію» [43].	Визначення частково збігаються
Оцінка при вибутті запасів	ФІФО, ідентифікованої індивідуальної собівартості та середньозваженої собівартості,	ФІФО, ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, нормативних затрат та ціни продажу	Положення частково збігаються

Слід відмітити, що у НП(С)БО 9 та МСБО 2 є ряд відмінностей. Так, у зазначених стандартах не є ідентичними вимоги щодо первісної оцінки запасів. Поняття «первісна вартість» в міжнародному стандарті відсутнє. В свою чергу, первісна вартість відповідно до НП(С)БО 9 формується в залежності від способу надходження запасу. Також мають місце відмінності в частині витрат, які не включаються до вартості запасів. Зокрема, за МСБО 2 виключаються із собівартості таких активів витрати на зберігання (за винятком витрат, що зумовлені виробничим процесом). Відповідно до національного стандарту не включаються до первісної вартості фінансові витрати, які регулюються НП(С)БО 31 «Фінансові витрати».

При використанні запасів для виробничих цілей чи іншому вибутті для їх оцінки використовують один з наступних методів:

- «ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів» [43];
- «середньозваженої собівартості» [43];
- «собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)» [43];
- «нормативних затрат» [43];
- «ціни продажу» [43].

Застосування методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає в визначення середньозваженої ціни, що визначається шляхом ділення вартості залишку запасів на початок періоду і вартості запасів, що надійшли за цей період, на кількість запасів на початок періоду і тих, що надійшли за цей період.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується для запасів, які не можуть замінити одне одного, або запасів для спеціальних замовлень. При використанні методу ФІФО припускають, що запаси, які надійшли першими, будуть використані для виробничих потреб, продажу тощо також першими.

Застосування методу оцінка за нормативними затратами передбачає використання норм витрат на одиницю продукту. При цьому ціни мають регулярно переглядатися. В подальшому оцінка продукту приводиться у відповідність до фактичної виробничої собівартості.

Використання оцінка за цінами продажу здійснюється підприємствами роздрібною торгівлі і полягає в застосуванні середнього відсотку торговельної націнки товарів. Такий метод є доцільним до використання для суб'єктів господарювання, що мають значний і змінний перелік товарів.

У зарубіжній практиці застосовують схожі методи оцінки запасів при вибутті (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

«Методи оцінки запасів при їх вибутті в різних країнах» [18, с. 182]

№ з/п	Країна	Методи оцінки				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	2	3	4	5	6	7
1.	Великобританія	+	-	+	+	-
2.	Греція	+			-	Метод базового запису готових виробів
3.	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
4.	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу готових та незавершених робіт
5.	Німеччина	+	+	+	+	-
6.	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
7.	Франція	+	Використовується при складанні консолідованої звітності	+	+	-
8.	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
9.	Швейцарія	+	-	+	-	-

«Метод ЛІФО створює можливості для маніпулювання показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів та призводить до відображення заниженої собівартості запасів у балансі. Через це метод ЛІФО заборонений в багатьох країнах світу: в Великобританії, Швеції, Швейцарії, Сінгапурі, Австралії. Метод ЛІФО дозволяється в Німеччині, Франції, Нідерландах, США, Канаді, Бразилії, Мексиці, Південно-Африканській Республіці, Японії» [8].

Сьогодні суб'єкти господарювання здійснюють господарську діяльність в умовах жорсткої конкуренції. Це посилює необхідність обґрунтованого вибору методу оцінки вибуття виробничих запасів. Від правильного вибору методу оцінки залежатимуть фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання. У табл. 1.4 окреслено переваги і недоліки кожного з методів оцінки запасів при вибутті, що передбачені НП(С)БО 9.

Таблиця 1.4

Методи оцінки запасів при їх вибутті, переваги та недоліки

Метод оцінки	Переваги	Недоліки
1	2	3
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	1. Дозволяє може регулювати витрати через контроль за відпуском у виробництво дорогих або дешевих запасів. 2. Дає можливість слідкувати за рухом конкретних запасів	– потребує затрат часу для обліку і контролю за кожним запасом; – вплив суб'єктивного чинника
ФІФО	1. Простий у застосуванні; 2. Залишки запасів на кінець періоду відображаються за цінами, які наближені до реальних	1. У випадку постійного зростання цін надає високий рівень чистого доходу
Середньозваженої собівартості	1. Прибуток матиме середнє значення через рівномірність списання запасів 2. Не потрібно обліковувати кожен запас окремо	1. В період інфляції застосування цього методу призводить до збільшення прибутку
Нормативних затрат	1. Відокремлений облік відхилень від норм; 2. Можна рідше проводити інвентаризації незавершеного виробництва	1. Потребує постійного перегляду норм
Ціни продажу	1. Дозволяє оперативно реагувати на зміну цін; 2. Застосовується в роздрібній торгівлі	1. Продажна вартість товарів, за мінусом нереалізованої торгової націнки, може відрізнятись від реальної вартості товарів

Методи оцінки вибуття виробничих запасів по різному впливають на величину витрат і, як наслідок, на величину прибутку суб'єкта господарювання. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» при оцінці виробничих запасів, що вибули, використовують оцінку ФІФО. Вважаємо, що в сучасних складних умовах функціонування підприємств, які супроводжуються значними інфляційними процесами, доцільно застосовувати метод середньозваженої собівартості. Вказаний метод оцінки сприятиме формуванню обґрунтованої вартості виробничих запасів, що вибули, а матеріальні витрати матимуть середнє значення.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів

Нормативно-правове регулювання обліку в Україні відіграє важливу роль, оскільки забезпечує формування єдиних правил ведення обліку для всіх підприємств.

Українське державне регулювання обліку виробничих запасів передбачає розробку єдиних правил ведення бухгалтерського обліку таких активів та відображення інформації про них у різних формах звітності. Це забезпечується виданням відповідних законодавчих та нормативно-правових актів Верховною Радою України, а також центральними органами виконавчої влади, які здійснюють реалізацію державної політики в частині бухгалтерського обліку (Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна податкова служба України, Державна служба статистики України, інші центральні органи виконавчої влади, які мають відповідні повноваження, передбачені українським законодавством).

Як зазначає О.С. Роева, «враховуючи, що право на видання законодавчих та нормативно-правових актів, які регламентують облік запасів, мають різні органи державної та виконавчої влади, відповідно ці акти мають різну юридичну силу та систему підпорядкованості. З урахуванням

цього, весь масив законодавчого й нормативно-правого забезпечення обліку запасів можна поєднати у певні групи й залежно від органу, який видав відповідний акт, та з урахуванням юридичної сили такого акту визначити три рівні державного регулювання обліку запасів» [59, с. 276].

В тій чи іншій мірі базові елементи формування інформації про виробничі запаси регламентуються Цивільним кодексом України та Господарським кодексом України. Зокрема, це стосується договірних відносин щодо постачання виробничих запасів та іншої регламентації операцій з такими активами.

Головним законом у сфері бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20]. Цей Закон регулює правові засади регулювання бухгалтерського обліку, його організації та ведення, а також формування фінансової звітності.

Як уже зазначалось, облік запасів регламентується НП(С)БО 9 «Запаси» [43] та МСБО 2 «Запаси» [36]. НП(С)БО 9 [43] містить такі розділи:

- загальні положення;
- визнання та первісна оцінка запасів;
- оцінка вибуття запасів;
- оцінка запасів на дату балансу;
- розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності.

МСБО 2 «Запаси» [36] складається з таких розділів, як: мета, сфера застосування, також визначення, оцінка запасів, собівартість запасів, витрати на придбання, переробку, інші, собівартість запасів виконавця послуг, собівартість сільськогосподарської продукції, методи визначення собівартості, наведено формули собівартості, чиста вартість реалізації, визнання як витрати, розкриття інформації, дата набрання чинності, вилучення інших положень

Важливим нормативним документом в частині обліку виробничих запасів є «Інструкція про застосування Плану рахунків» [22]. Згідно з цією інструкцією облік виробничих запасів здійснюється з використанням рахунку

20 «Виробничі запаси» [22]. Цей рахунок має дев'ять субрахунків, серед яких:

- 201 «Сировина й матеріали» [54];
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» [54];
- 203 «Паливо» [54];
- 204 «Тара й тарні матеріали» [54];
- 205 «Будівельні матеріали» [54];
- 206 «Матеріали, передані в переробку» [54];
- 207 «Запасні частини» [54];
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» [54];
- 209 «Інші матеріали» [54].

Важливим документом з обліку виробничих запасів встановлено «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів» [31], які затверджені наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2. Вони містять інформацію щодо оцінки запасів, документального оформлення їх руху, облік запасів на складі, облік нестач та втрат таких активів, їх облік на позабалансових рахунках. Крім того, даний документ містить три додатки, в яких розміщені приклади застосування певних методів оцінки, а також можливу кореспонденцію рахунків.

В «Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань» [51], затверджені наказом МФУ від 02.09.2014 № 879 розкривається, зокрема, порядок здійснення інвентаризації активів, в тому числі виробничих запасів, та порядок оформлення її результатів.

Облік запасів також регламентується «Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» [53], який містить порядок розрахунку розміру збитків від розкрадання, нестачі, псування чи знищення виробничих запасів.

Галузеві методичні рекомендації з формування собівартості продукції, робіт чи послуг визначають порядок формування вартості продукту у відповідній галузі економіки. Оскільки вартість витрачених виробничих

запасів складає основу матеріальних витрат, то Методичні рекомендації будуть корисними для обліку витрат виробничих запасів.

Узагальнена схема законодавчого та нормативно-правового регулювання обліку виробничих запасів відображена на рис. 1.3.

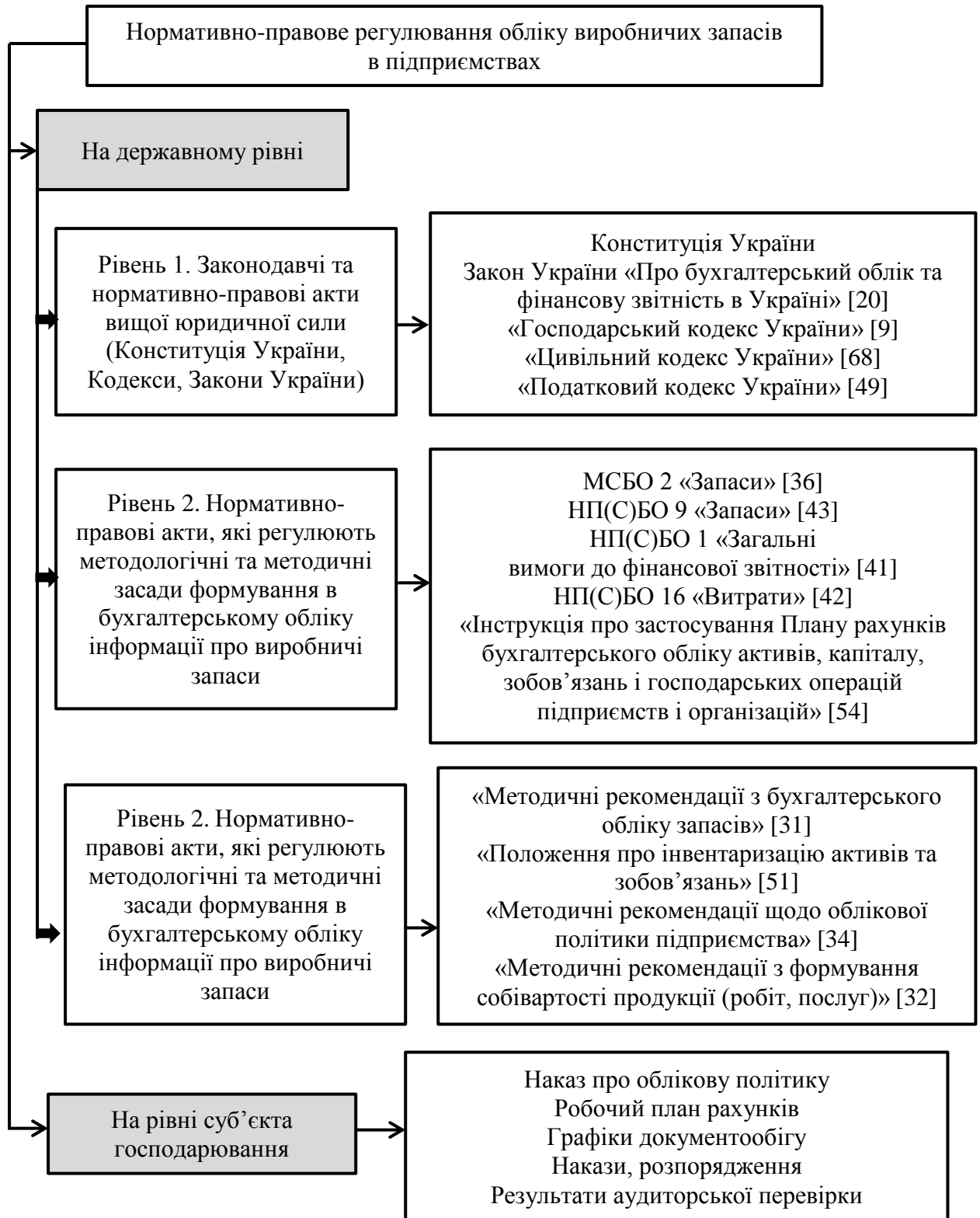


Рис. 1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів

Підприємство самостійно обирає свою облікову політику. Облікова інформація лежить в основі інформаційного забезпечення системи управління. Через вибір облікової політики підприємство може в певній мірі впливати на показники діяльності. Щодо виробничих запасів в обліковій політиці визначають:

- правила документообігу в частині виробничих запасів;
- робочий план рахунків;
- форми первинних документів, якими оформляється рух таких активів;
- підходи до обліку транспортно-заготівельних витрат, зокрема щодо виділення окремого субрахунку;
- метод оцінки вибуття виробничих запасів;
- у разі застосування методу середньозваженої собівартості одиниці запасів, окреслити періодичність визначення цього показника;
- порядок контролю за станом рухом виробничих запасів (інформація щодо проведення інвентаризацій, матеріально-відповідальних осіб);
- аналітичний облік виробничих запасів та одиниця їх натурального виміру.

Суб'єкти господарювання при формуванні облікової політики повинні визначати її лише щодо об'єктів обліку та господарських операцій, які відбуваються або плануються застосовуватися на підприємстві.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи обліку виробничих запасів зроблено такі висновки:

1. Дослідження економічної сутності запасів, що розкривається в науковій літературі, свідчить про різні розуміння цього терміну. Зокрема, окрім терміну «запаси» використовують термін «матеріальні ресурси», «матеріальні цінності», «матеріальні запаси» тощо. Враховуючи різні підходи до терміну «матеріальні ресурси», на нашу думку, під ними необхідно

розуміти засоби виробництва, що поділяються на предмети праці та засоби праці. Виходячи з цього, матеріальні ресурси не слід ототожнювати з запасами, оскільки перше поняття є ширшим за друге.

2. На основі дослідження трактування терміну «виробничі запаси» в науковій літературі встановлено, що більшість авторів використовує визначення, наведене в НП(С)БО 9; при цьому окремі вчені-економісти ототожнюють економічні поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси», інші – ототожнюють такі поняття «запаси» й «виробничі запаси». На нашу думку під виробничими запасами необхідно розуміти сукупність предметів праці, що використовуються протягом операційного циклу та становлять основу виготовленої продукції (робіт, послуг), а також для будь-яких інших господарських потреб підприємства.

3. Виробничі запаси доцільно класифікувати таким чином: за місцем знаходження (виробничі запаси у виробництві, в дорозі, складські виробничі запаси); за наявністю (початкові, кінцеві); за відношенням до балансу (балансові, позабалансові); за способом надходження (виробничі запаси, що надійшли від ззовні, та ті, що сформовані всередині підприємства (відходи виробництва тощо)); за напрямками використання (виробничі запаси, що плануються до використання для виробничих цілей, для адміністративних потреб, для збутових потреб); за видами (сировина і матеріали, запасні частини, паливо тощо). Такий поділ запасів є необхідним для належного обліку виробничих запасів, а також з метою ефективного їх використання.

4. Облік виробничих запасів українських підприємств регламентований НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». Зазначені облікові стандарти схожі за своїм змістом, що пояснюється тим, що національний стандарт був розроблений на основі міжнародного. Проте між НП(С)БО 9 та МСБО 2 є ряд відмінностей. Так, у зазначених стандартах не є ідентичними вимоги щодо первісної оцінки запасів. Поняття «первісна вартість» в міжнародному стандарті відсутнє. В свою чергу, первісна вартість відповідно до НП(С)БО 9 формується в залежності від способу надходження запасу. Також мають

місце відмінності в частині витрат, які не включаються до вартості запасів. Зокрема, за МСБО 2 виключаються із собівартості таких активів витрати на зберігання (за винятком витрат, що зумовлені виробничим процесом). Відповідно до національного стандарту не включаються до первісної вартості фінансові витрати, які регулюються НП(С)БО 31 «Фінансові витрати».

5. Методи оцінку вибуття виробничих запасів по різному впливають на величину витрат і, як наслідок, на величину прибутку суб'єкта господарювання. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» при оцінці виробничих запасів, що вибули, використовують оцінку ФІФО. Вважаємо, що в сучасних складних умовах функціонування підприємств, які супроводжуються значними інфляційними процесами, доцільно застосовувати метод середньозваженої собівартості. Вказаний метод оцінки сприятиме формуванню обґрунтованої вартості виробничих запасів, що вибули, а матеріальні витрати матимуть середнє значення.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА З УРАХУВАННЯМ УКРАЇНСЬКОГО І ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

2.1. Організація і методика обліку надходження та наявності виробничих запасів на підприємстві

Необхідною передумовою належної організації обліку виробничих запасів на підприємствах є:

- раціональне групування таких активів та належна їх класифікація;
- безперервне постачання виробничих запасів, правильний їх облік та оцінка;
- розробка номенклатури запасів;
- раціональна організація складського обліку та періодична інвентаризація обліку виробничих запасів;
- розробка норм витрачання виробничих запасів;
- відображення необхідної інформації про такі активи в наказі про облікову політику.

Для обліку виробничих запасів призначено рахунок 20 однойменної назви. За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» [22] обліковується надходження таких активів на підприємство та їх дооцінка. За кредитом рахунку відображають витрачання виробничих запасів на виробництво (будівництво), реалізацію на сторону, уцінка тощо. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків вказаний рахунок має дев'ять субрахунків

Таблиця 2.1

Структура субрахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси»

Субрахунок	Зміст субрахунку
1	2
200 «Транспортно-заготівельні витрати щодо виробничих запасів» [22]	Пропонований субрахунок призначається для обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням

Продовження табл. 2.1

1	2
	виробничих запасів, що обліковуються на рахунку 20 «Виробничі запаси»
201 «Сировина й матеріали» [22]	Призначений для наявності і руху сировини та основних матеріалів, що формують собівартість продукції (робіт, послуг) і є основними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку також обліковуються допоміжні матеріали при виготовленні продукції (робіт, послуг)
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» [22]	На цьому субрахунку відображаються наявність та рух напівфабрикатів, що куплені для комплектування продукції, та вимагають додаткових витрат праці для обробки
203 «Паливо» [22]	Субрахунок призначений для обліку нафтопродуктів, мастильних матеріалів та твердого палива, а також талонів на них, які придбані для технологічних потреб виробничого процесу, експлуатації транспортних засобів тощо
204 «Тара й тарні матеріали» [22]	Обліковуються усі види тари, а також матеріали й деталі, що застосовуються для виготовлення тари та її ремонту (деталі для формування ящиків, бочкова клепка та ін.).
205 «Будівельні матеріали» [22]	Субрахунок використовують для обліку будівельних матеріалів, а також деталей, конструкцій, обладнання, комплектуючих виробів, що потребує монтажу, а також інших цінностей, які необхідні для виготовлення будівельних деталей і конструкцій чи ведення будівельно-монтажних робіт,.
206 «Матеріали, передані в переробку» [22]	На субрахунку відображаються матеріали, які передані в переробку іншій стороні і в подальшому включатимуться до собівартості виробів, які з них одержані
207 «Запасні частини» [22]	Здійснюється облік куплених або виготовлених запасних частин, вузлів, агрегатів, готових деталей, що застосовуються з метою виконання ремонтів, заміни зношених частин, обладнання, автомобільних шин, транспортних засобів, інструменту
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» [22]	Субрахунок застосовується для обліку саджанців, насіння, кормів, для сільськогосподарських потреб, мінеральних добрив, отрутохімікатів від шкідників, біопрепаратів, медикаментів від хворіб сільськогосподарських культур
209 «Інші матеріали» [22]	Обліковуються бланки суворого обліку, невиправний брак, відходи від виробництва, матеріальні цінності, які отримані внаслідок ліквідації основних засобів, що не придатні до використання як матеріали, запасні частини, зношені шини тощо

Якщо на практиці підприємство окремі види палива використовує одночасно і як матеріали, і як паливо, то такі виробничі запаси можна

відображати на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» [22] і на субрахунку 203 «Паливо» [22], що залежить від переваги використання на підприємстві. Будівельні матеріали можуть обліковуватися і на субрахунку 201, і на субрахунку 205, що залежить від галузі, в якій функціонує підприємство. Транспортно-заготівельні витрати, на нашу думку, доцільно обліковувати на субрахунку 200, що дозволить визначити обґрунтовану вартість виробничих запасів, що використані у виробничій діяльності суб'єктів господарювання. Оскільки у звітності виробничі запаси відображаються за однією статтею (1100 «Запаси»), то структурування виробничих запасів в межах субрахунків повинно, перш за все, бути направлено на потреби управлінського персоналу.

Відповідно до НП(С)БО 9 «сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць» [43].

Виробничі запаси надходять на підприємство різними шляхами: за відповідну плату від постачальників; через виготовлення власними силами підприємства; як внесок до статутного капіталу; безоплатно; шляхом обміну на подібні або неподібні виробничі запаси. До 17.09.2021 р. для первинного обліку виробничих запасів застосовувались встановлені первинні документи: М-4 «Прибутковий ордер», М-7 «Акт про приймання матеріалів», М-11 «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» та ін.

Сьогодні надходження виробничих запасів може оформлятися первинним документом довільної форми з наявністю обов'язкових реквізитів, визначених Законом про бухоблік. До первинних документів також відноситься видаткова накладна, товарний чек, касовий чек. При імпорті виробничих запасів використовують акт приймання-передачі товарів, авіаційна вантажна накладна (Air Waybill), міжнародна вантажна накладна (CMR), Інвойс, коносамент (Bill of Lading).

На практиці поліпшенню первинного обліку виробничих запасів сприяє: чітке впорядкування первинної документації; запровадження на підприємстві типових уніфікованих її форм, розроблених на основі форм, що діяли до 17 вересня 2021 р.; обмеження переліку посадових осіб, які мають право підпису документації на витрачання дороговартісних виробничих запасів.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі груп запасів, місць зберігання тощо. Складський облік виробничих запасів є важливою частиною аналітичного обліку. Для належної організації обліку виробничих запасів підприємству необхідні складські приміщення, які оснащені відповідними пристосуваннями, обладнанням, вимірювальними приладами, мірною тарою. Склади можуть бути як загального, так і спеціалізованого призначення. Кожному складу присвоюють відповідний номер. Він в подальшому фіксується в усіх документах з руху таких активів на відповідному складі.

Виробничі запаси на складах мають розміщуватися за видами, типами, сортами, розмірами з метою оперативного їх прийняття, перевірки наявності й видання. Організація зберігання виробничих запасів також може здійснюватися залежно від виду такого активу, технології його виробництва, умов постачання та ін.

В аграрних підприємствах виробничі підрозділи можуть знаходитися відділено (у різних населених пунктах), тому при формуванні складів необхідно враховувати вплив на екологію пожежну безпеку.

Облік виробничих запасів на складі (приймання, зберігання, відпуск) забезпечується завідувачем складу. Він є матеріально відповідальною особою, у зв'язку з чим з ним укладається договір типової форми щодо повної матеріальної відповідальності. Керівник підприємства згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20] визначає і затверджує перелік посадових осіб підприємства, які матимуть право підписувати документи на одержання і відпуск виробничих запасів з місць зберігання, даватимуть дозвіл на вивезення таких оборотних активів з підприємства тощо.

Завідувач складу у разі надходження виробничих запасів перевіряє їх відповідність якості, кількості, асортименту, вазі, площі, що вказані у відповідних супровідних документах. Він веде кількісний облік руху виробничих запасів. Такий облік може здійснюватися з використанням картки складського обліку або книга обліку залишків запасів на складі, що формуються на основі первинних документів. У випадку, коли за один день відбулось декілька однорідних операцій, у картці складського обліку може бути зроблено один запис. Періодично завідувач складу передає усі первинні документи з руху виробничих запасів в бухгалтерію.

При відображенні виробничих запасів за оперативно-бухгалтерським методом з метою обліку залишків таких активів на складі на кінець відповідного періоду може використовуватися відомість обліку залишків матеріалів на складі. Вона складається, виходячи з даних карток складського обліку матеріалів, де підтверджено інформацію працівником бухгалтерії.

Якщо на складі використовується автоматизована система обліку наявності та руху виробничих запасів, тоді використовують відповідні реєстри та звіти в електронному форматі.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх номенклатури. З нашої точки зору, на досліджуваному підприємстві ТОВ «Буцацька агропромтехніка» варто використовувати шестизначний код з метою аналітичного обліку виробничих запасів. Початкові три цифри – код

субрахунку, четверта цифра – код субрахунку другого порядку (за економічною класифікацією), код аналітичного обліку з урахуванням наявних на підприємстві найменувань виробничих запасів (технічна класифікація) – це п'ята й шоста цифри.

Важливим елементом організації обліку виробничих запасів є їх інвентаризація. Відповідно до «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [51], затвердженого наказом МФУ від 02.09.2014 р. № 879 проведення інвентаризації є обов'язковим у таких випадках: «перед складанням річної фінансової звітності в обсязі; у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства; у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира); у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства; за судовим рішенням; у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства; у разі припинення підприємства; у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу); в інших випадках, передбачених законодавством» [51].

За наказом керівника з метою проведення інвентаризації створюється інвентаризаційна комісія. Її очолює керівник підприємства або керівник структурного підрозділу. До складу інвентаризаційної комісії входять представники апарату управління, бухгалтерії та працівники, які знають інформацію про виробничі запаси, ціни, первинний облік. Інвентаризація здійснюється повним складом інвентаризаційної комісії за присутності матеріально відповідальної особи (завідувача складу).

Щодо інвентаризаційних документів, то на підприємстві вони можуть бути довільної форми. В такому випадку їх необхідно затвердити внутрішнім документом та відобразити в наказі про облікову політику. В основу можна

взяти форму , що затверджена наказом МФУ від 17.06.2015 № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» [55], адже ці форми документів можуть застосовувати всі підприємства, а не лише бюджетні.

«Результат інвентаризації бухгалтеру слід показати у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому інвентаризація була закінчена, а не на дату підписання протоколу чи наказу керівника щодо врегулювання інвентаризаційних різниць» [7]. Нестача окремих виробничих запасів (будівельних матеріалів, палива тощо) може бути через природний убуток. Тому необхідно порівняти нестачу відповідних виробничих запасів з нормами природного убутку.

Загалом для правильного обліку надходження та стану виробничих запасів необхідно забезпечити правильну організацію таких елементів (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Заходи щодо ефективної організації обліку виробничих запасів

Належна організація обліку виробничих запасів сприятиме правильній оцінці таких оборотних активів, обґрунтованому документальному відображенню, аналітичному і синтетичному обліку, а також достовірному формуванню інформації про виробничі запаси у звітності для прийняття відповідних рішень.

2.2. Облік вибуття виробничих запасів

Вибуття виробничих запасів з підприємства можливе шляхом їх відпуску у виробництво, продаж тощо. Безперервність і якість виробництва в значній мірі залежить від правильної організації та методики обліку використання виробничих запасів. Виробничі запаси обслуговують виробничу сферу та є його матеріальною основою. Обґрунтоване та раціональне використання таких активів забезпечує оптимізацію собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), сприяє зниженню їх ціни, і, як наслідок позитивно впливає на конкурентоспроможність підприємства та підвищення прибутку.

Первинні документи зі списання, руху всередині підприємства та продажу відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку вибуття запасів

№ з/п	Назва господарської операції	Первинні документи
1.	Списання запасів (крім продажу)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік
2.	Рух запасів всередині підприємства	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік
3.	Продаж запасів	Видаткова накладна, первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік, товарний чек, касовий чек

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» для відпуску виробничих запасів використовували до вересня 2021р. наступні форми первинних документів:

1) Ф. М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» [50] – для обліку руху виробничих запасів в межах підприємства та іншим контрагентам.

2) «Лімітно-забірна картка» [50] ф. М-8, М-9 – для відпуску виробничих запасів, що систематично витрачаються, та з метою поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів витрачання;

3) Ф. М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів» [50] – використовується для обліку відпуску виробничих запасів понад визначені ліміти (чи у випадку заміни) та є основою для списання таких активів зі складу.

Після вересня 2021 р. досліджуване підприємства застосовує первинні документи аналогічної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік.

При передачі виробничих запасів у виробництво потрібно дотримуватися таких вимог:

– виробничі запаси мають бути обліковані згідно з нормативами витрат (за обсягом, вагою, площею тощо на визначений обсяг виробництва);

– списки осіб, які мають право отримувати виробничі запаси зі складів (персонал цехів, відділів, дільниць, господарств та ін.), повинні узгоджуватися з головним бухгалтером та повідомлятися персоналу складу (з ознайомленням зі зразками їх підписів).

Витрачені виробничі запаси на виробництво продукції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями:

Дебет рахунка 23 «Виробництво» [22] Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» [22] (на суму прямих матеріальних витрат, тобто виробничих запасів, що використані для виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт) і можуть включитися в собівартість продукту за прямою ознакою;

Дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» [22] Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси» [22] (матеріальні витрати для загальновиробничих потреб, що включаються в собівартість продукту за непрямою ознакою (в подальшому такі витрати розподіляються між видами продукції (робіт, послуг)).

Таким чином, у складі собівартості продукції (робіт, послуг) виробничі запаси відображаються статтями «прямі матеріальні витрати» та «загальновиробничі витрати». У склад прямих матеріальних витрат входить вартість сировини та основних матеріалів, які формують основу продукції, що виготовляється, комплектуючих виробів і купівельних напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, які в момент їх використання можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат без попереднього розподілу. Прямі матеріальні витрати мають бути зменшені на величину зворотних відходів, що отримані під час виробництва продукції.

«Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які втратили повністю або частково початкові споживчі властивості вихідного матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням» [32]. «Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна одержати економічну вигоду. Якщо ж відходи не можуть бути використані або реалізовані, вони вважаються безповоротними і відносяться на собівартість виробленої продукції» [32].

Оскільки сьогодні вартість палива й енергії суттєво зростає, доцільно статтю «прямі матеріальні витрати» деталізувати з метою формування якісної інформації для цілей управління витратами підприємства, а саме: «сировина і матеріали»; «паливо і енергія», «інші прямі матеріальні витрати»; «зворотні відходи (вираховуються)».

Виробничі запаси можуть використовуватися для інших цілей, зокрема адміністративних та збутових потреб. При цьому виробничі запаси списуються з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» [22] в дебет рахунків: 92 «Адміністративні витрати» [22] або 93 «Витрати на збут» [22] відповідно.

Використання виробничих запасів на утримання об'єктів соціально-культурного та житлово-комунального призначення відображається проведенням Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» [22] Кт 20 «Виробничі запаси» [22].

Виробничі запаси можуть реалізовуватися на сторону. Така господарська операція відносить до іншої операційної діяльності підприємства. У зв'язку з цим, для відображення доходів від такої операції використовують субрахунок 71 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [22] до рахунку 71 «Інший операційний дохід» [22], а для відображення собівартості таких активів – субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» [22] рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» [22].

Величина витрат виробничих запасів в межах операційної діяльності відображається за економічним елементом «матеріальні затрати». «До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів» [42]. «Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати»» [42].

Одним з видів вибуття виробничих запасів є їх втрата внаслідок надзвичайних подій, нестач та втрат від їх псування, втрат від знецінення таких активів.

До знецінення запасів на практиці підприємства можуть використовувати два облікові підходи: або пряме списання суми уцінки на

витрати, або її списання шляхом формування резерву уцінки запасів. Отже, за обліковими правилами, сума уцінки запасів списується на витрати періоду, в межах якого здійснена уцінка, і, як наслідок, зменшує фінансовий результат. Так як переходу права власності на уцінені запаси не має, тому податкові наслідків з ПДВ відсутні.

Серед причин нестач можуть бути: помилки в процесі приймання чи відпуску виробничих запасів, природні втрати (всихання, розпилювання, випаровування та ін.), розкрадання. Якщо винних у нестачах виробничих запасів не встановлено, то одночасно зі списанням таких активів на витрати (Дт рахунка 947), їх балансова вартість відноситься на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи» [22] субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» [22]. Зменшення рахунку 072 відбувається після ідентифікації винуватців з одночасним бухгалтерським проведенням: Дт субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» [22] та Кт субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» [22].

У зарубіжній практиці з метою обліку матеріальних запасів використовують такі системи: постійного обліку; періодичного обліку. В системі постійного обліку виробничих запасів формується інформація про стан кожного їх виду щоденно. При цій системі застосовується спеціальний рахунок «Товарно-матеріальні запаси» в розрізі аналітичних рахунків для кожного їх виду. В системі постійного обліку виробничих запасів можливо встановити вартість матеріальних цінностей без здійснення реальної інвентаризації в необхідний момент часу, а не лише в кінці місяця. Проте дана система вимагає багато затрат часу. При використанні комп'ютерної техніка вона стала більш оперативною. У практиці підприємств США при використанні автоматизованої форми обліку найчастіше застосовують систему постійного обліку запасів.

Система періодичного обліку виробничих запасів є зручною та менш трудомісткою. В даному випадку рух виробничих запасів протягом звітного періоду не обліковується. Для обліку надходження запасів застосовуються

відповідні рахунки «Придбання матеріальних цінностей». Вартість виробничих запасів на кінець звітного періоду розраховується за допомогою інвентаризації. До недоліків цієї системи слід віднести: обов'язковість проведення інвентаризації кожного звітного періоду; відсутність щоденної інформації про залишки виробничих запасів.

Покращенню інформаційного забезпечення управління виробничими запасами сприяє застосування на практиці електронного документообігу. Це значно спрощує та оптимізує роботу облікового персоналу. Крім того, як правило, значний обсяг і широка номенклатура виробничих запасів вимагає грамотності та чіткості організації обліку, чому сприятиме електронний документообіг. Оскільки облік виробничих запасів в бухгалтерії тісно пов'язаний зі складським обліком, тому облік таких оборотних активів повинен базуватися на інтегрованій обробці облікової інформації.

2.3. Порядок відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності українських та зарубіжних підприємств

Зміни в українській економіці, породжують потребу формування та ефективного застосування обґрунтованої інформації про різні об'єкти обліку. Щоденний бухгалтерський облік формує деталізовану інформацію про діяльність суб'єктів господарювання. З метою формування інформації про результати господарської діяльності підприємства дані поточного обліку слід узагальнити в відповідній системі показників. Це забезпечується шляхом складання фінансової звітності, що є важливим етапом бухгалтерського обліку.

Погоджуємось з Р. Толстіков, що «останнім часом роль бухгалтерського обліку та звітності значно підвищилась. Це пов'язано зі зміною адресності бухгалтерської фінансової звітності, розширенням кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші господарські рішення і спираються при цьому на бухгалтерські дані. Відповідно змінюються вимоги

до бухгалтерської фінансової звітності. При цьому акцент ставиться на якість звітної інформації, що визначається реальністю, змістовністю, оперативністю даних та забезпечується за рахунок методологічних основ її формування» [65].

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [41] «фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [41].

Основна інформація про виробничі запаси відображається в «Балансі (Звіті про фінансовий стан)» [41]. Також інформація про такий вид активів міститься в Звіті про фінансовий стан (Звіті про сукупний дохід) та Примітках до річної фінансової звітності.

Згідно з НП(С)БО 9 величина запасів у звітності відображається за найменшою з таких оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю (рис. 2.2).

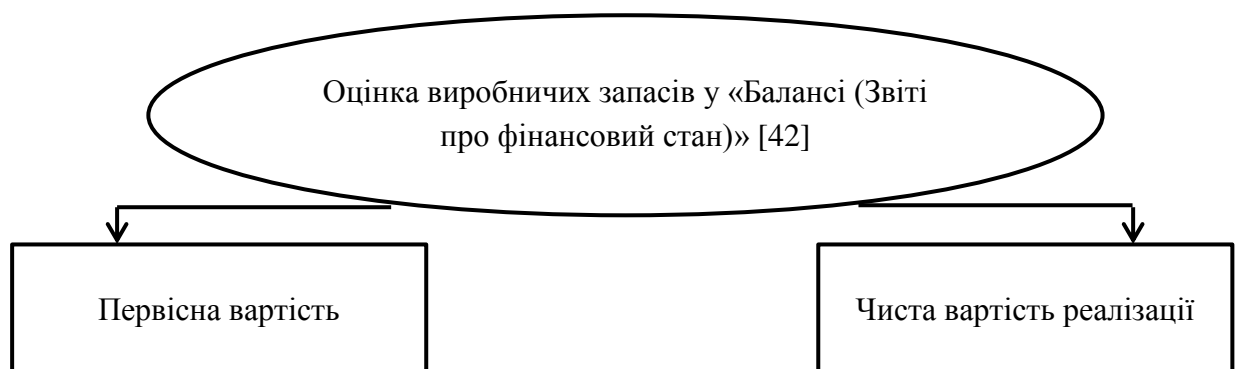


Рис. 2.2. Варіанти оцінки виробничих запасів на дату балансу

Інформація про виробничі запаси формується в балансі за чистою вартістю реалізації, у випадку, ціна таких активів знизилась, вони втратили свою первісно очікувану економічну вигоду, а саме: зіпсовані, застаріли, тощо.

Чиста вартість реалізації розраховується в межах кожної одиниці виробничих запасів шляхом віднімання від очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва і збут (формула 2.1).

$$\begin{array}{rcccl} \text{Чиста вартість} & & \text{Очікувана ціна} & & \text{Очікувані витрати} \\ \text{реалізації} & = & \text{реалізації} & - & \text{на завершення їх} \\ \text{виробничих запасів} & & \text{виробничих запасів} & & \text{виробництва і збут} \end{array} \quad (2.1)$$

Згідно з НП(С)БО 9 «сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітнього періоду. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів» [43].

Попри те, що всі національні П(С)БО базуються на МСБО, однак вони не тотожні. Як уже зазначалось, основи формування у бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси та відображення розкриття її у фінансовій звітності регулюють МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [35] та МСБО 2 «Запаси» [36]. Щодо національних стандартів, то таке регулювання здійснюється відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [41] та П(С)БО 9 «Запаси» [43].

Відповідно до МСБО 2 «Запаси» «чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу» [36].

До 2013 року запаси у балансі показувалися п'ятьма статтями: виробничі запаси (р. 100), поточні біологічні активи (р. 110), незавершене виробництво (р. 120), готова продукції (р. 130), товари (р. 140). Це дозволяло з форми фінансової звітності № 1 отримувати інформацію про виробничі запаси. Нині відповідно до НП(С)БО 1 запаси відображаються одним рядком. Підтримуємо думку Н.В. Прохар, що «не достатньо коректним є укрупнення статті «Запаси»..., оскільки склад запасів визначається особливостями діяльності виробничого, торговельного підприємства або підприємства, що надає послуги. Тому розрахунок коефіцієнтів оборотності та забезпеченості

конкретних видів запасів з метою проведення економічного аналізу буде можливим тільки при використанні додаткових аналітичних даних» [57].

В МСБО 2 вказано, що інформація про запаси в розрізі їхніх видів є важливою для системи управління. В даному стандарті пропонується така структура запасів для відображення у звітності: «товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція» [36]. Ця структура є більш деталізованою, проте виникає питання щодо відображення матеріалів за межами виробничих запасів.

Відповідно до НП(С)БО 1 щодо запасів передбачено додаткові статті фінансової звітності, серед яких виокремлено статтю «виробничі запаси» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення інформації про запаси та виробничі запаси у Балансі
(Звіті про фінансовий стан)

Структура запасів для відображення у фінансовій звітності відповідно до МСБО 2	Мінімальна кількість статей, що відображають склад запасів, у Звіті про фінансовий стан відповідно до МСБО 1	Статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) щодо розкриття інформації про запаси відповідно до НП(С)БО 1	Додаткові статті фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1	Статті Балансу щодо запасів до 2013 р. (відповідно до ранішєдiючого П(С)БО 2 «Баланс»)
Товари	Біологічні активи	Запаси (р. 1100)	Виробничі запаси (р. 1101)	Виробничі запаси (р. 100)
Виробничі запаси	Запаси	Поточні біологічні активи (р. 1110)	Незавершене виробництво (р. 1102)	Поточні біологічні активи (р. 110)
Виробничі допоміжні матеріали			Готова продукція (р. 1103)	Незавершене виробництво (р. 120)
Матеріали			Товари (р. 1104)	Готова продукції (р. 130)
Незавершене виробництво				Товари (р. 140)
Готова продукція				

Як видно з табл. 2.2, відповідно до МСБО 1 та НП(С)БО 1 рекомендовано укрупнювати відображення запасів у звітності до двох статей: запаси та біологічні активи. До 2013 року в українському балансі виробничі запаси відображалися окремою статтею однойменної назви. Після 2013 року ця стаття є додатковою. Про доцільність відображення статті «виробничі запаси» зазначає МСБО 2. На нашу думку, виробничі запаси доцільно відображати окремим рядком в «Балансі (Звіті про фінансовий стан)» [41], що дозволить отримувати детальну інформацію про запаси підприємства, так як їх економічний зміст відрізняється від суті понять «готова продукція», «товари», «незавершене виробництво» тощо і вони виконують іншу роль в діяльності підприємства.

Деталізована інформація про запаси розкривається у Примітках до річної фінансової звітності у розділі VIII. У вказаному розділі виробничі запаси відображаються за такими видами:

- «сировина і матеріали» [56];
- «купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» [56];
- «паливо» [56];
- «тара і тарні матеріали» [56];
- «будівельні матеріали» [56];
- «запасні частини» [56];
- «матеріали сільськогосподарського призначення» [56].

Така деталізація інформації в Примітках до річної фінансової звітності є позитивною, оскільки дозволяє отримувати обґрунтовану інформацію для цілей управління активами підприємства. Відповідно до НП(С)БО 9 у примітках до фінансової звітності слід зазначати інформацію про: «методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів» [43].

Сучасне конкурентне середовище та криза в економіці характеризуються жорсткою боротьбою суб'єктів господарювання за ресурси. Фінансова звітність повинна надавати достатню інформацію для прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами. Завдяки ефективному використанню облікової інформації, що відображається у фінансовій звітності, можна забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень в частині планування діяльності підприємства, зменшення ризиків та вибору альтернатив.

Висновки до розділу 2

З метою удосконалення обліку виробничих запасів суб'єктів господарювання, враховуючи український та зарубіжний досвід, зроблено такі висновки:

1. На практиці поліпшенню первинного обліку виробничих запасів сприяє: чітке впорядкування первинної документації; запровадження на підприємстві типових уніфікованих її форм, розроблених на основі форм, що діяли до 17 вересня 2021 р.; обмеження переліку посадових осіб, які мають право підпису документації на витрачання дороговартісних виробничих запасів. Все це повинно бути чітко прописано в наказі про облікову політику. Крім того, в даному наказі необхідно передбачити порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, окреслити методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті, встановити норми природного убутку в розрізі груп виробничих запасів, прописати положення щодо інвентаризації таких активів.

2. Якщо на практиці підприємство окремі види палива використовує одночасно і як матеріали, і як паливо, то такі виробничі запаси можна відображати і на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», і на субрахунку 203 «Паливо», що залежить від переваги використання на підприємстві. Будівельні матеріали можуть обліковуватися і на субрахунку 201, і на

субрахунку 205, що залежить від галузі, в якій функціонує підприємство. Транспортно-заготівельні витрати, на нашу думку, доцільно обліковувати на субрахунку 200, що дозволить визначити обґрунтовану вартість виробничих запасів, які використані у виробничій діяльності суб'єктів господарювання. Оскільки у звітності виробничі запаси відображаються за однією статтею (1100 «Запаси»), то структурування виробничих запасів в межах субрахунків повинно, перш за все, бути направлено на потреби управлінського персоналу.

3. З метою формування собівартості продукції (робіт, послуг) виробничі запаси відображаються у складі статей «прямі матеріальні витрати» та «загальновиробничі витрати». Оскільки сьогодні вартість палива й енергії суттєво зростає, доцільно статтю «прямі матеріальні витрати» деталізувати з метою формування якісної інформації для цілей управління витратами підприємства, а саме: «сировина і матеріали»; «паливо і енергія», «інші прямі матеріальні витрати»; «зворотні відходи (вираховуються)».

4. Відповідно до МСБО 1 та НП(С)БО 1 рекомендовано укрупнювати відображення запасів у звітності лише до двох статей: запаси та біологічні активи. До 2013 року в українському балансі виробничі запаси відображалися окремою статтею однойменної назви. Після 2013 року ця стаття є додатковою. Про доцільність відображення статті «виробничі запаси» зазначено в МСБО 2. На нашу думку, виробничі запаси доцільно відображати окремим рядком в Балансі (Звіті про фінансовий стан), що дозволить отримувати детальну інформацію про запаси підприємства, так як їх економічний зміст відрізняється від суті понять «готова продукція», «товари», «незавершене виробництво» тощо і вони виконують іншу роль в діяльності підприємства.

5. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» варто використовувати шестизначний код з метою аналітичного обліку виробничих запасів. Початкові три цифри – код субрахунку, четверта цифра – код субрахунку другого порядку (за економічною класифікацією), код

аналітичного обліку з урахуванням наявних на підприємстві найменувань виробничих запасів (технічна класифікація) – це п'ята й шоста цифри.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ З УРАХУВАННЯМ УКРАЇНСЬКОГО ТА ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

3.1. Організація аналізу виробничих запасів: український та зарубіжний досвід

В українській науковій літературі та на практиці українських підприємств прослідковується традиційний підхід до методики проведення економічного аналізу, в тому числі аналізу виробничих запасів. Порядок проведення економічного аналізу, що використовувався у період планово-адміністративної економіки, переважно передбачав встановлення відхилень фактичних значень економічних показників від планованих та дослідження впливу факторів на такі відхилення. Проте обмеження лише такою методикою не відповідає вимогам часу. За ринкових умов функціонування підприємств система орієнтована на споживача продукції (робіт, послуг). Нині характерними особливостями діяльності підприємств є невизначеність та ризик, кризові явища в економіці. Тому управлінські рішення, що приймаються управлінським персоналом суб'єкта господарювання, направлені на ефективне використання всіх видів ресурсів (матеріальних, фінансових і трудових), оптимізацію доходів і витрат, оцінку фінансової стійкості, ліквідності, платоспроможності, ділової активності тощо. Методика економічного аналізу, в тому числі аналізу виробничих запасів, повинна забезпечувати максимальну оперативність отримання необхідної аналітичної інформації, а також адаптацію методики аналізу до потреб управлінського персоналу та запитів користувачів.

При аналізі діяльності українських підприємств найчастіше використовують горизонтальний, вертикальний та факторний аналіз, а також коефіцієнтний аналіз (рис. 3.1). У зарубіжній практиці найчастіше використовують коефіцієнтний аналіз за окремими напрямками діяльності

суб'єктів бізнесу. «Перевага віддається проведенню порівняльного аналізу (дані підприємства порівнюється з встановленими нормативами або показниками підприємств-конкурентів), трендового аналізу (trend analysis), який включає у себе вертикальний аналіз (common-size analysis), горизонтальний аналіз відносних показників (percent change analysis). Широко застосовується також факторний аналіз, особливо за допомогою моделі Дю Понту» [74].

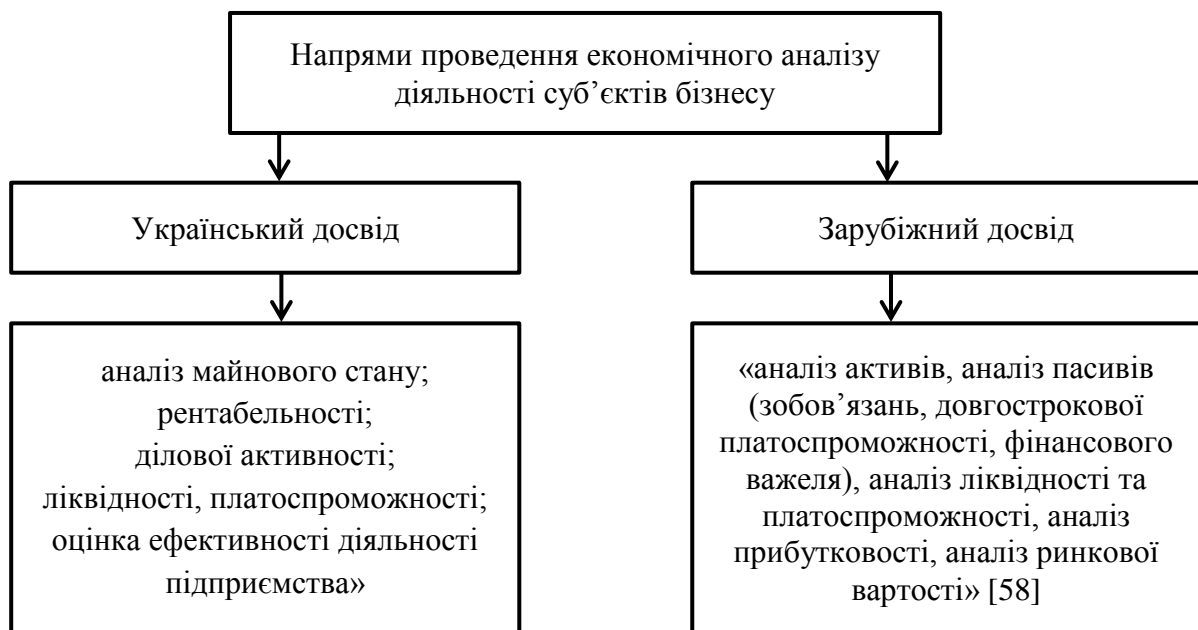


Рис. 3.1. Напрями економічного аналізу діяльності суб'єктів бізнесу

Виробничі запаси займають особливе місце на підприємстві, оскільки вони є не лише у складі активів суб'єкта господарювання, а й впливають на структуру витрат, оскільки формують статтю «прямі матеріальні витрати», складають частину загальновиробничих витрат, а також включаються в елемент «матеріальні затрати». Зниження матеріаломісткості продукту є важливим напрямом поліпшення господарської діяльності підприємства.

Метою аналізу виробничих запасів суб'єктів господарювання є аналіз стану такого роду активів, забезпеченості ними підприємства та ефективності використання.

С. Дерев'янку наводять такі напрями аналізу виробничих запасів за такими напрямками: «вивчення порядку розрахунку й обґрунтованості договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок; визначення характеру виробничих матеріальних запасів і зміну їх структури; перевірка обґрунтованості норм виробничих запасів; виявлення можливості зменшення виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах; розроблення заходів щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів» [11, с. 16].

Л. Титенко визначає три напрями аналізу виробничих запасів: «стратегічний, тактичний та оперативний. Стратегічний аналіз має бути спрямований на діагностику стану виробничих запасів, з точки зору досягнення підприємством конкурентних переваг в управлінні виробничими запасами, тобто позиціонування підприємства на площині конкурентних переваг завдяки ефективному використанню виробничих ресурсів. Тактичний аналіз виробничих запасів – на встановлення критеріїв ефективності виробничих запасів, які мають бути досягнуті в процесі управління виробничими запасами. Оперативний аналіз полягає у поточному відстеженні стану виробничих запасів підприємства» [64, с. 299].

Т.А. Талах зазначає серед напрямів аналізу виробничих запасів наступні: «оцінка реальності та обґрунтованості потреби в виробничих запасах; визначення забезпеченості підприємства виробничими запасами, а також її впливу на обсяг виробництва продукції, її собівартість та інші результативні показники; оцінка рівня ефективності використання виробничих запасів; виявлення та кількісне вимірювання факторів, що впливають на рівень ефективності використання виробничих запасів; виявлення та кількісне вимірювання резервів економії виробничих запасів та розробка заходів щодо їх реалізації» [62, с. 73].

На основі світового досвіду встановлено, що аналізу виробничих запасів має враховувати такі принципи: «замовляти тільки те, що потрібно підприємству, не погоджуючись на спокусливі пропозиції; мати мінімальний рівень запасів, який відповідає обсягу продажу і термінам можливого

поповнення запасів; зберігати запаси за допомогою конкретної системи складування та використовувати їх у міру надходження; чітко і правильно маркувати запаси; дотримуватися встановлених правил розвантаження та складування матеріалів, перевіряти їх кількість і стан перед підписанням відповідних документів» [58, с. 15].

На нашу думку, програма аналізу виробничих запасів залежить від очікуваної глибини аналітичного дослідження та його складності, кваліфікації аналітиків, наявності програмного забезпечення для проведення аналізу, належної інформаційної бази, наявністю грошових коштів для проведення аналізу, розміру підприємства. Напрями аналізу виробничих запасів представлені на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Порядок аналізу виробничих запасів

Якість аналізу виробничих запасів в значній мірі залежить від інформаційного забезпечення. «Нині наявність якісної інформації про діяльність підприємства є запорукою ефективного ведення бізнесу. Інформаційні ресурси відіграють таку ж важливу роль, як і матеріальні, фінансові, трудові» [15, с. 132].

Серед облікових інформаційних ресурсів для проведення аналізу виробничих запасів виділяють:

- первинні документи з обліку виробничих запасів;
- обороти за рахунками 20 «Виробничі запаси» [22], 23 «Виробництво» [22], 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» [22], 80 «Матеріальні витрати» [22] (при використанні рахунків класу 8), 91 «Загальновиробничі витрати» [22], 92 «Адміністративні витрати» [22], 93 «Витрати на збут» [22], 94 «Інші витрати операційної діяльності» [22];
- виробничі норми використання матеріальних цінностей та калькуляції;
- фінансову звітність («Баланс (Звіт про фінансовий стан)» [41]; «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [41]; «Примітки до річної фінансової звітності» [56] (зокрема, розділ VIII «Запаси»).

Також для аналізу таких активів використовують договори на постачання виробничих запасів, результати аналізу за попередні періоди, результати аудиторських перевірок тощо.

Щодо організації економічного аналізу виробничих запасів, то можуть застосовуватися дві форми: наявність окремого підрозділу, який здійснює аналітичні роботи (цей тип організації характерний для середніх та великих підприємств); структурно-функціональна форма, при якій до функцій управлінського персоналу входить проведення аналітичної роботи в межах їх відповідальності (завідувач складу, обліковий персонал, відділ постачання, працівники, відповідальні за виробничі процеси). Для досліджуваного підприємства ТОВ «Бучацька агропромтехніка» характерним є другий тип організації економічного аналізу.

3.2. Аналіз забезпеченості виробничими запасами

Сучасні складні умови господарювання підприємств, що посилені конкурентною боротьбою за ринки постачання і збуту, невизначеністю, значними ризиками, спонукають українські підприємства оперативно адаптуватись до змін зовнішнього середовища, уникати необґрунтованого ризику та приймати ефективні управлінські рішення в частині постачання та використання виробничих запасів.

Щоб забезпечити безперебійну діяльність підприємства необхідна наявність постійного запасу матеріалів, сировини, запасних частин та інших виробничих запасів, які використовуються у виробничому процесі. Мета аналізу виробничих запасів в цьому процесі полягає в оцінці забезпеченості підприємства необхідними для виробничої діяльності матеріальними цінностями. Тому з метою здійснення аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами, потрібно виявити їх загальний обсяг за звітний період, при цьому оцінюючи структуру виробничих запасів.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» (додаток А) запаси складають базову частку оборотних активів (зокрема, 72,7 % станом на 31.12.2020 р. і 41,1 % станом на 31.12.2021 р.). Виробничі запаси станом на 31.12.2021 р. складають 3,8 % оборотних активів досліджуваному або 9,1 % всіх запасів. Щодо абсолютного значення, то величина виробничих запасів станом на 31.12.2021 р. склала 879,4 тис. грн., що на 302 тис. грн. більше в порівнянні з попереднім роком (табл. 3.1).

Основу виробничих запасів у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» складають насіння і садивний матеріал; мінеральні добрива (зокрема, калійні, азотні, фосфорні; нафтопродукти (дизельне паливо, газ, бензин, дизельне мастило тощо); тверде паливо (вугілля, дрова, брикет); сільськогосподарська сировина для переробки в сушарках, на млинах тощо; будівельні й ремонтні матеріали, запасні частини; інші виробничі запаси (зокрема, бланки документів, канцтовари та ін.

Таблиця 3.1

Структура оборотних активів ТОВ «Бучацька агропромтехніка»
у 2020-2021 рр.

Показник	Станом на 31.12.2020 р.		Станом на 31.12.2021 р.		Відхилення	
	абсолют на сума, грн.	питома вага, %	абсолютна сума, грн.	питома вага, %	в абсолютній сумі, грн	у питомій вазі, пунктів
Запаси	7317,6	72,7	9617,4	41,1	+2299,8	-31,6
у тому числі виробничі запаси	577,4	5,7	879,4	3,8	+302	-1,9
Поточні біологічні активи	1461,9	14,5	3111,2	13,3	+1649,3	-1,2
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	229,9	2,3	1613,8	6,9	+1383,9	+4,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	50,0	0,5	133,1	0,5	+83,1	0,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	761,1	7,5	8891,0	38,0	+8129,9	+30,5
Гроші та їх еквіваленти	251,8	2,5	43,5	0,2	-208,3	-2,3
Разом оборотних активів	10072,3	100	23410	100	+13337,7	-

Оскільки функціонування і розвиток підприємств вимагає наявності виробничих ресурсів відповідного обсягу та якості, то здійснення обґрунтованого аналізу постачання виробничих запасів набуває суттєвого практичного значення для кожного суб'єкта господарювання. Оцінюючи обсяг, склад і структуру таких активів, слід враховувати те, що вони мають бути оптимальними. З цією метою необхідно здійснити розрахунки потреби у виробничих запасах, а в подальшому сформувані стабільні договірні зв'язки з постачальниками. Підтримуємо думку О.Ф. Томчук, «що причиною незадовільного фінансового стану підприємства є нестача чи надлишок

запасів» [59, с. 79]. Наслідки для підприємства нестачі та надлишку виробничих запасів відображено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Порушення оптимального залишку виробничих запасів

В процесі аналізу забезпеченості підприємства предметами праці доцільно розраховувати відсоток забезпеченості виробничими запасами (Звз) за формулою :

$$\text{Звз} = (\text{Ввз} + \text{Нп}) / \text{Пп} \times 100 \%, \quad (3.1)$$

де Нп – надходження виробничих запасів від постачальників; Ввз – внутрішні джерела покриття потреби у виробничих запасах; Пп – планова потреба у виробничих запасах.

Вищеназваний показник можна розраховувати і в натуральних, і у вартісних показниках.

Загальна потреба у виробничих запасах розраховується за формулою:

$$P_z = P_v + P_r + P_i + P_{zn} - Z_p, \quad (3.2)$$

де P_z – загальна потреба; P_v – виробничі потреби у виробничих запасах; P_r – потреба для ремонтних робіт; P_i – потреба у виробничих запасах на інші цілі операційної діяльності; P_{zn} – потреба в формуванні нормативних залишків виробничих запасів на кінець періоду; Z_p – запаси таких активів на початок періоду.

Вказаний показник також можна розраховувати в натуральному й у вартісному виразі.

«Вчені економісти поділяють запаси на резервні (страхові), що використовують у разі перерв у плані постачання, які особливо необхідні за сезонного характеру поставок, та запаси, необхідні на програму, які перевіряються за всією номенклатурою відповідно до потреби на виробничу програму» [57, с. 81]. Розрахунок резервних запасів часто застосовують на зарубіжних підприємствах.

В процесі аналізу забезпеченості виробничими запасами необхідно детально підійти до вибору постачальників таких активів. При цьому слід врахувати:

- якість продукції постачальника, наявність в партіях бракованих виробничих запасів;
- ділова репутація постачальника;
- територіальна віддаленість контрагента;
- можливість оперативного постачання виробничих запасів і в достатніх обсягах;
- швидкість поставок при позапланових потребах підприємства тощо.

У досліджуваному підприємстві ТОВ «Буцацька агропромтехніка» найбільшим постачальником препаратів для захисту рослин є компанія ТОВ «Сервіс-Агрозахід», оскільки вони відповідають більшості вищевказаних критеріїв для вибору постачальника.

В процесі аналізу виробничих запасів доцільно оцінити портфель договорів їх поставки за ритмічністю. При цьому встановлюють відповідність обсягу і терміну надходження партій кожного виду виробничого запасу термінам і обсягам, що визначені у контрактах. Коефіцієнт ритмічності постачання виробничих запасів (K_p) розраховують за допомогою наступної формули:

$$K_p = O_{Pr} / O_{Pd}, \quad (3.3)$$

де O_{Pr} – обсяг відповідного виду виробничого запасу з урахуванням ритмічності його поставки; O_{Pd} – обсяг поставки за контрактом.

Таким чином, безперервність виробничого процесу вимагає наявності сировини, матеріалів та інших виробничих запасів. Планування потреби у виробничих запасах забезпечується на основі попередньої практики їх використання на виробництві, ремонтних роботах тощо. Недостатня забезпеченість суб'єкта господарювання матеріальними цінностями гальмує його нормальну діяльність та негативно впливає на фінансовий стан. Тому оперативний аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами є важливим для системи управління.

3.3. Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Так як виробничі запаси часто складають основу вироблюваної продукції, то ефективне їх використання суттєво впливає на собівартості продукту, цінову політику, ефективність діяльності в цілому. Особливо актуальним це є в період значних інфляційних процесів та обмеженості ресурсів. Тому при аналізі виробничих запасів слід значну увагу приділяти оцінці ефективності їх використання.

Для оцінки ефективності використання виробничих запасів використовують систему узагальнюючих показників. До основних таких показників відносять такі:

– матеріаловіддача, що визначається шляхом ділення вартості продукції на величину матеріальних витрат. Даний показник показує обсяг виготовленої продукції на одну гривню матеріальних витрат;

– матеріаломісткість, що визначається шляхом ділення величини матеріальних витрат на вартість виготовленої продукції;

– рівень виробничих запасів, що визначається шляхом ділення матеріальних витрат на собівартість продукції. Даний показник визначає частку матеріальних витрат в собівартості продукту;

– часткові показники матеріаломісткості (зокрема, енергомісткість, паливомісткість тощо). Дані показники характеризують рівень використання окремих видів виробничих запасів.

Після розрахунку зазначених показників виконуються такі аналітичні процедури: досліджується динаміка показників; розраховується сума економії виробничих запасів, якщо відбулося зниження матеріаломісткості (встановлюється сума перевитрат, якщо відбувся ріст матеріаломісткості); встановлюється вплив на обсяг продукції зміни ефективності використання виробничих запасів; оцінюються резерви покращення ефективності використання виробничих запасів, що призвело б до збільшення обсягу виробництва продукції.

Розрахунок вищенаведених показників у ТОВ «Буцацька агропромтехніка» здійснено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Динаміка матеріаломісткості і матеріаловіддачі у ТОВ «Буцацька агропромтехніка» у 2020-2021 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	Відхилення	
			абсолютне, тис.грн.	відносне, %
1. Обсяг виробництва, тис. грн.	7699,8	12440,3	+4740,5	+61,6
2. Матеріальні витрати, тис. грн.	4395,6	7281,2	+2885,6	+65,6
3. Матеріаловіддача (р. 1 / р. 2)	1,75	1,71	-0,04	-2,3
4. Матеріаломісткість продукції (р. 2 / р. 1)	0,57	0,59	+0,02	+3,5

За даними табл. 3.2, матеріальні витрати у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зросли на 2885,6 тис. грн. або 65,6 %. Обсяги виробництва також збільшилися – на 4740,5 тис. грн. Так як темпи росту цього показника були нижчими, ніж темпи росту матеріальних витрат (відповідно 61,6 % та 65,6 %), це зумовило підвищення матеріаломісткості на 3,5 % та зниження матеріаловіддачі на 2,3 %.

Важливим і найбільш узагальнюючим показником для оцінки ефективності використання виробничих запасів визначають прибуток на одну гривню матеріальних витрат. Такий показник розраховують як співвідношення величини прибутку від основної діяльності і величини матеріальних витрат. Зазначений показник у досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» склав 1,07 (4718,6/4395,6) у 2020 р. та 2,99 (21759,8 / 7281,2) у 2021 р.

При проведенні економічного аналізу ефективності використання виробничих запасів важливо провести аналіз оборотності таких активів. Швидкість їх обертання визначають за такими показниками:

– коефіцієнтом обертання ($K_{об}$). Визначається шляхом ділення виручки від реалізації продукції (V_p) на середню вартість виробничих запасів ($З_v$):

$$K_{об} = V_p / З_v \quad (3.4)$$

– тривалістю одного обороту в днях ($T_{об}$). Визначається через добуток середньої вартості запасів на кількість календарних днів у відповідному періоді ($Д$), що поділені на виручку від реалізації:

$$T_{об} = З_v \times Д / V_p \quad (3.5)$$

– коефіцієнт закріплення. Даний показник є оберненим до коефіцієнту обертання. Він свідчить про суму виробничих запасів на 1 грн. реалізованої продукції:

$$T_{об} = Z_B / B_p \quad (3.6)$$

Розрахунок вищеназваних показників у ТОВ «Буцацька агропромтехніка» відображено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка оборотності виробничих запасів у ТОВ «Буцацька агропромтехніка» у 2020-2021 рр.

№ з/п	коефіцієнт	2020 р.	2021 р.	Відхилення
1.	Виручка від реалізації, тис. грн.	12359,9	34040,1	+21680,2
2.	Середня вартість виробничих запасів, тис. грн.	582,3	728,4	+146,1
3.	Коефіцієнт обертання	21,23	46,73	+25,5
5.	Коефіцієнт закріплення	0,0471	0,0214	-0,0257
4.	Тривалість обороту, днів	17,0	7,7	-9,3

У ТОВ «Буцацька агропромтехніка» коефіцієнт обертання виробничих запасів у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зріс на 25,5 пунктів, коефіцієнт закріплення знизився на 0,03 пункти. В свою чергу, тривалість обороту таких активів знизилась на 9,3 дні. На таке відхилення вплинуло ріст виручки від реалізації на 21680,2 тис. грн. та ріст середньої вартості запасів на 146,1 тис. грн.

При аналізі виробничих запасів застосовують цілий ряд показників, для розрахунку яких потрібна вартість не виробничих запасів, а сума матеріальних витрат. Це пояснюється тим, що використання виробничих запасів трансформується у показник «матеріальні витрати». Таким чином, сума використаних виробничих запасів показується через вартість матеріальних витрат, а показник «рівень використання у виробничому процесі» – коефіцієнтами, які розраховуються на основі суми матеріальних витрат.

Витрати виробничих запасів узагальнюються в калькуляційній статті «Прямі матеріальні витрати», а також економічному елементі «Матеріальні

затрати». На обґрунтований аналіз матеріальних витрат впливає формування достовірної суми витрат за такими показниками в обліку.

Як уже зазначалось, «до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [42]; «до складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів» [42].

Склад і витрат за елементами у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. відображено на рис. 3.4.

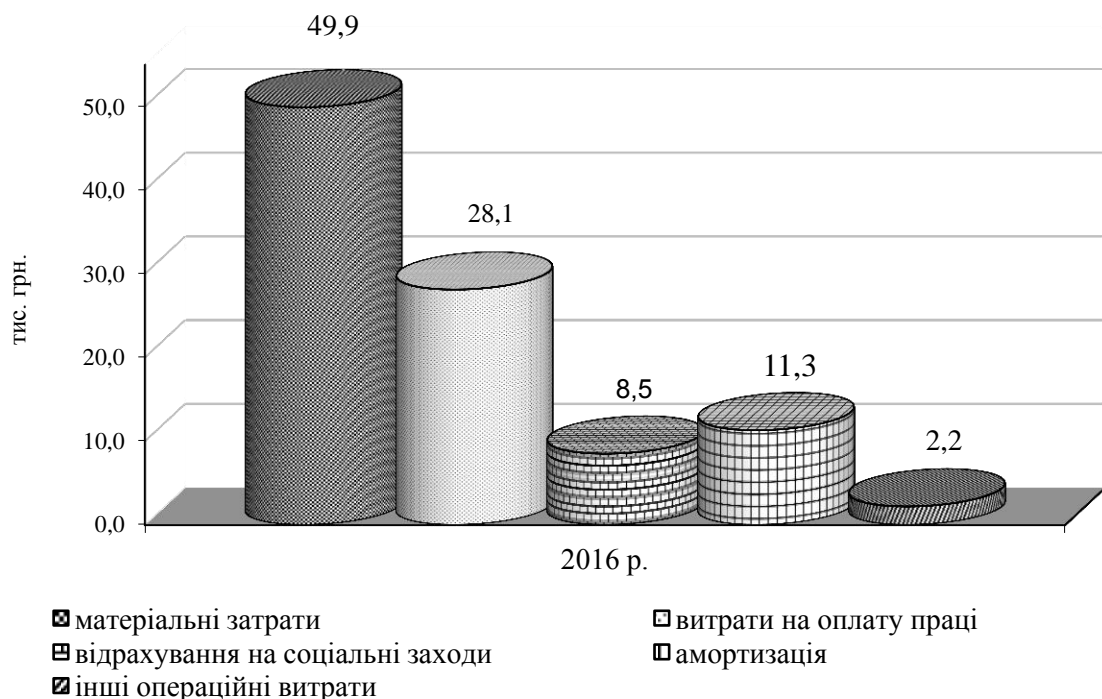


Рис. 3.4. Склад витрат за економічними елементами у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р.

Таким чином, матеріальні затрати у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. становлять найбільшу питому вагу серед витрат за економічними елементами 49,9 %. Щодо собівартості продукції, то прямі матеріальні витрати складають 58,5 % в її структурі.

Серед адміністративних витрат у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» матеріальні витрати становили у 2021 р. лише 2,3 %, у складі витрат на збут – 1,9 %. Це свідчить, що основну увагу в процесі аналізу виробничих запасів на досліджуваному підприємстві доцільно приділяти матеріальним витратам, що включаються в собівартість продукції.

Серед чинників, що впливають на зміну матеріальних витрат, виділяють:

- «зміна норм витрат;
- зміна фактичних витрат проти норм витрат;
- зміна цін на матеріали;
- заміна одних матеріалів на інші;
- зміна умов договору на закупівлю напівфабрикатів;
- відхилення, які виявлені після інвентаризації» [59, с. 81].

Для економії матеріальних витрат слід оптимізувати матеріаломісткість продукції, знизити втрати від браку, застосовувати безвідходні технології, зменшити втрати при зберіганні; посилити контрольні заходи за матеріальними цінностями.

З метою покращення ефективності використання виробничих запасів, слід застосовувати такі заходи: економічні, організаційні, інноваційні. Серед економічних – виділяти обґрунтовані норми витрат, проводити матеріальне стимулювання працівників за економію сировини і матеріалів; серед інноваційних – застосовувати ресурсозберігаючі технології; серед організаційних – запровадження дієвого контролю за виробничими запасами та їх витрачанням.

Висновки до розділу 3

Дослідивши організацію та методику аналізу виробничих запасів з урахуванням українського та зарубіжного досвіду, зроблено такі висновки:

1. На основі світового досвіду встановлено, що для забезпечення ефективних процедур аналізу виробничих запасів мають враховуватися такі принципи: замовляти лише необхідний обсяг виробничих запасів; завжди мати в наявності мінімальний їх рівень; забезпечити надійну систему складування, чітке маркування таких активів запаси; забезпечити ефективне використання виробничих запасів. На нашу думку, програма аналізу виробничих запасів залежить від очікуваної глибини аналітичного дослідження та його складності, кваліфікації аналітиків, наявності програмного забезпечення для проведення аналізу, належної інформаційної бази, наявністю грошових коштів для проведення аналізу, розміру підприємства.

2. Аналіз виробничих запасів повинен здійснюватися за двома напрямками: 1) оцінка динаміки, структури і забезпеченості підприємства виробничими запасами (горизонтальний і вертикальний аналіз виробничих запасів (динаміки і структури); оцінка обґрунтованості замовлення таких активів; оцінка забезпеченості виробничими запасами в розрізі їх видів, розрахунок мінімально необхідного їх обсягу; ритмічність поставок виробничих запасів); 2) оцінка ефективності використання виробничих запасів (оцінка оборотності виробничих запасів; аналіз матеріаловіддачі; аналіз матеріаломісткості продукції; оцінка матеріальних витрат).

3. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Буцацька агропромтехніка» запаси складають базову частку оборотних активів (зокрема, 72,7 % станом на 31.12.2020 р. і 41,1 % станом на 31.12.2021 р.). Виробничі запаси станом на 31.12.2021 р. складають 3,8 % оборотних активів досліджуваному або 9,1 % всіх запасів. Щодо абсолютного значення, то величина виробничих запасів станом на 31.12.2021 р. склала 879,4 тис. грн., що на 302 тис. грн.

більше в порівнянні з попереднім роком. Основу виробничих запасів у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» складають насіння і садивний матеріал; мінеральні добрива (зокрема, калійні, азотні, фосфорні; нафтопродукти (дизельне паливо, газ, бензин, дизельне мастило тощо); тверде паливо (вугілля, дрова, брикет); сільськогосподарська сировина для переробки в сушарках, на млинах тощо; будівельні й ремонтні матеріали, запасні частини; інші виробничі запаси (зокрема, бланки документів, канцтовари та ін.).

4. Матеріальні витрати у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зросли на 2885,6 тис. грн. або 65,6 %. Обсяги виробництва також збільшилися – на 4740,5 тис. грн. Так як темпи росту цього показника були нижчими, ніж темпи росту матеріальних витрат (відповідно 61,6 % та 65,6 %), це зумовило підвищення матеріаломісткості на 3,5 % та зниження матеріаловіддачі на 2,3 %. Коефіцієнт обертання виробничих запасів у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зріс на 25,5 пунктів, коефіцієнт закріплення знизився на 0,03 пункти. В свою чергу, тривалість обороту таких активів знизилась на 9,3 дні. На таке відхилення вплинуло ріст виручки від реалізації на 21680,2 тис. грн. та ріст середньої вартості запасів на 146,1 тис. грн. Матеріальні затрати у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. становлять найбільшу питому вагу серед витрат за економічними елементами – 49,9 %. Щодо собівартості продукції, то прямі матеріальні витрати складають 58,5 % в її структурі.

ВИСНОВКИ

Дослідивши облік та аналіз виробничих запасів на основі українського та зарубіжного досвіду, зроблено такі висновки:

1. Дослідження економічної сутності запасів, що розкривається в науковій літературі, свідчить про різні розуміння цього терміну. Зокрема, окрім терміну «запаси» використовують термін «матеріальні ресурси», «матеріальні цінності», «матеріальні запаси» тощо. Враховуючи різні підходи до терміну «матеріальні ресурси», на нашу думку, під ними необхідно розуміти засоби виробництва, що поділяються на предмети праці та засоби праці. Виходячи з цього, матеріальні ресурси не слід ототожнювати з запасами, оскільки перше поняття є ширшим за друге.

2. На основі дослідження трактування терміну «виробничі запаси» в науковій літературі встановлено, що більшість авторів використовує визначення, наведене в НП(С)БО 9; при цьому окремі науковці ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси», інші – ототожнюють такі поняття «запаси» й «виробничі запаси». На нашу думку під виробничими запасами необхідно розуміти сукупність предметів праці, що використовуються протягом операційного циклу та становлять основу виготовленої продукції (робіт, послуг), а також для будь-яких інших господарських потреб підприємства.

3. Виробничі запаси доцільно класифікувати таким чином: за місцем знаходження (складські виробничі запаси, виробничі запаси у виробництві, в дорозі); за наявністю (початкові, кінцеві); за відношенням до балансу (балансові, позабалансові); за способом надходження (виробничі запаси, що надійшли від ззовні, та ті, що сформовані всередині підприємства (відходи виробництва тощо)); за напрямками використання (виробничі запаси, що плануються до використання для виробничих цілей, для адміністративних потреб, для збутових потреб); за видами (сировина і матеріали, запасні

частини, паливо тощо). Такий поділ запасів є необхідним для належного обліку виробничих запасів, а також з метою ефективного їх використання.

4. Облік виробничих запасів українських підприємств регламентований НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». Зазначені облікові стандарти схожі за своїм змістом, що пояснюється тим, що національний стандарт був розроблений на основі міжнародного. Проте між НП(С)БО 9 та МСБО 2 є ряд відмінностей. Так, у зазначених стандартах не є ідентичними вимоги щодо первісної оцінки запасів. Поняття «первісна вартість» в міжнародному стандарті відсутнє. В свою чергу, первісна вартість відповідно до НП(С)БО 9 формується в залежності від способу надходження запасу. Також мають місце відмінності в частині витрат, які не включаються до вартості запасів. Зокрема, за МСБО 2 виключаються із собівартості таких активів витрати на зберігання (за винятком витрат, що зумовлені виробничим процесом). Відповідно до національного стандарту не включаються до первісної вартості фінансові витрати, які регулюються НП(С)БО 31 «Фінансові витрати».

5. Методи оцінки вибуття виробничих запасів по різному впливають на величину витрат і, як наслідок, на величину прибутку суб'єкта господарювання. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Буцацька агропромтехніка» при оцінці виробничих запасів, що вибули, використовують оцінку ФІФО. Вважаємо, що в сучасних складних умовах функціонування підприємств, які супроводжуються значними інфляційними процесами, доцільно застосовувати метод середньозваженої собівартості. Вказаний метод оцінки сприятиме формуванню обґрунтованої вартості виробничих запасів, що вибули, а матеріальні витрати матимуть середнє значення.

6. На практиці поліпшенню первинного обліку виробничих запасів сприяє: чітке впорядкування первинної документації; запровадження на підприємстві типових уніфікованих її форм, розроблених на основі форм, що діяли до 17 вересня 2021 р.; обмеження переліку посадових осіб, які мають право підпису документації на витрачання дороговартісних виробничих

запасів. Все це повинно бути чітко прописано в наказі про облікову політику. Крім того, в даному наказі необхідно передбачити порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, окреслити методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті, встановити норми природного убутку в розрізі груп виробничих запасів, прописати положення щодо інвентаризації таких активів.

7. Якщо на практиці підприємство окремі види палива використовує одночасно і як матеріали, і як паливо, то такі виробничі запаси можна відображати і на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», і на субрахунку 203 «Паливо», що залежить від переваги використання на підприємстві. Будівельні матеріали можуть обліковуватися і на субрахунку 201, і на субрахунку 205, що залежить від галузі, в якій функціонує підприємство. Транспортно-заготівельні витрати, на нашу думку, доцільно обліковувати на субрахунку 200, що дозволить визначити обґрунтовану вартість виробничих запасів, які використані у виробничій діяльності суб'єктів господарювання. Оскільки у звітності виробничі запаси відображаються за однією статтею (1100 «Запаси»), то структурування виробничих запасів в межах субрахунків повинно, перш за все, бути направлено на потреби управлінського персоналу.

8. З метою формування собівартості продукції (робіт, послуг) виробничі запаси відображаються у складі статей «прямі матеріальні витрати» та «загальновиробничі витрати». Оскільки сьогодні вартість палива й енергії суттєво зростає, доцільно статтю «прямі матеріальні витрати» деталізувати з метою формування якісної інформації для цілей управління витратами підприємства, а саме: «сировина і матеріали»; «паливо і енергія», «інші прямі матеріальні витрати»; «зворотні відходи (вираховуються)».

9. Відповідно до МСБО 1 та НП(С)БО 1 рекомендовано укрупнювати відображення запасів у звітності лише до двох статей: запаси та біологічні активи. До 2013 року в українському балансі виробничі запаси відображалися окремою статтею однойменної назви. Після 2013 року ця стаття є додатковою. Про доцільність відображення статті «виробничі

запаси» зазначено в МСБО 2. На нашу думку, виробничі запаси доцільно відображати окремим рядком в Балансі (Звіті про фінансовий стан), що дозволить отримувати детальну інформацію про запаси підприємства, так як їх економічний зміст відрізняється від суті понять «готова продукція», «товари», «незавершене виробництво» тощо і вони виконують іншу роль в діяльності підприємства.

10. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» варто використовувати шестизначний код з метою аналітичного обліку виробничих запасів. Початкові три цифри – код субрахунку, четверта цифра – код субрахунку другого порядку (за економічною класифікацією), код аналітичного обліку з урахуванням наявних на підприємстві найменувань виробничих запасів (технічна класифікація) – це п'ята й шоста цифри.

11. На основі світового досвіду встановлено, що для забезпечення ефективних процедур аналізу виробничих запасів мають враховуватися такі принципи: замовляти лише необхідний обсяг виробничих запасів; завжди мати в наявності мінімальний їх рівень; забезпечити надійну систему складування, чітке маркування таких активів запаси; забезпечити ефективне використання виробничих запасів. На нашу думку, програма аналізу виробничих запасів залежить від очікуваної глибини аналітичного дослідження та його складності, кваліфікації аналітиків, наявності програмного забезпечення для проведення аналізу, належної інформаційної бази, наявністю грошових коштів для проведення аналізу, розміру підприємства.

12. Аналіз виробничих запасів повинен здійснюватися за двома напрямками: 1) оцінка динаміки, структури і забезпеченості підприємства виробничими запасами (горизонтальний і вертикальний аналіз виробничих запасів (динаміки і структури); оцінка обґрунтованості замовлення таких активів; оцінка забезпеченості виробничими запасами в розрізі їх видів, розрахунок мінімально необхідного їх обсягу; ритмічність поставок виробничих запасів); 2) оцінка ефективності використання виробничих

запасів (оцінка оборотності виробничих запасів; аналіз матеріаловіддачі; аналіз матеріаломісткості продукції; оцінка матеріальних витрат).

13. На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бучацька агропромтехніка» запаси складають базову частку оборотних активів (зокрема, 72,7 % станом на 31.12.2020 р. і 41,1 % станом на 31.12.2021 р.). Виробничі запаси станом на 31.12.2021 р. складають 3,8 % оборотних активів досліджуваному або 9,1 % всіх запасів. Щодо абсолютного значення, то величина виробничих запасів станом на 31.12.2021 р. склала 879,4 тис. грн., що на 302 тис. грн. більше в порівнянні з попереднім роком. Основу виробничих запасів у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» складають насіння і садивний матеріал; мінеральні добрива (зокрема, калійні, азотні, фосфорні; нафтопродукти (дизельне паливо, газ, бензин, дизельне мастило тощо); тверде паливо (вугілля, дрова, брикет); сільськогосподарська сировина для переробки в сушарках, на млинах тощо; будівельні й ремонтні матеріали, запасні частини; інші виробничі запаси (зокрема, бланки документів, канцтовари та ін.).

14. Матеріальні витрати у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зросли на 2885,6 тис. грн. або 65,6 %. Обсяги виробництва також збільшилися – на 4740,5 тис. грн. Так як темпи росту цього показника були нижчими, ніж темпи росту матеріальних витрат (відповідно 61,6 % та 65,6 %), це зумовило підвищення матеріаломісткості на 3,5 % та зниження матеріаловіддачі на 2,3 %. Коефіцієнт обертання виробничих запасів у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зріс на 25,5 пунктів, коефіцієнт закріплення знизився на 0,03 пункти. В свою чергу, тривалість обороту таких активів знизилась на 9,3 дні. На таке відхилення вплинуло ріст виручки від реалізації на 21680,2 тис. грн. та ріст середньої вартості запасів на 146,1 тис. грн. Матеріальні затрати у ТОВ «Бучацька агропромтехніка» у 2021 р. становлять найбільшу питому вагу серед витрат за економічними елементами – 49,9 %. Щодо собівартості продукції, то прямі матеріальні витрати складають 58,5 % в її структурі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко Н.В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади проведення аудиту *Економіка і суспільство* Випуск 2017. № 12. С. 665-670. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/110.pdf
2. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет*. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Вип. 7(25): Ч. 1. 2010. С. 50–58.
3. Білик М. С., Кіндрацька Г. І., Кобилуох О. Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. № 669. С. 254–261.
4. Бондаренко Н.М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія «Економічні науки». 2012. Випуск 4. URL: <https://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcl&l=ua&j=39&id=41>
5. Бухгалтерський облік в Україні: від теорії до практики / А.М. Коваленко, С.С. Хомяк, І.Г. Киян, О.Г. Харитоновна; за ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс - Клуб», 2006. 1024 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця. 8 ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
7. Віктор О. Облік нестач та надлишків виявлених під час інвентаризації URL: https://buhplatforma.com.ua/article/7242-oblk-nestach-ta-nadlishkv#anc_10
8. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: Навч. Посібник. Львів: «Магнолія-2006», 2009. 744 с.
9. Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

10. Губачова О.М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах: Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 432 с.
11. Дерев'янюк С. Проблема оцінки матеріальних цінностей в сучасних умовах. *Агрокомпас*. 2008. №11. С. 15-18.
12. Дідоренко Т. В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в процесі виробництва. *Український журнал прикладної економіки*. 2016 рік. Том 1. № 1. С. 92-99.
13. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон*. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
14. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозицій щодо їх ефективного використання в ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С.175-180.
15. Довга Т. А. Проблеми оцінки виробничих запасів господарюючими суб'єктами в умовах інфляції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 8. С. 88-94.
16. Довга Т.А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Молодий вчений*. 2015. № 5 (20). Частина 1. С. 130-134.
17. Дунаєва М.В. Особливості відображення запасів у фінансовій звітності за МСФЗ та НП(С)БО. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: I Міжнародна науково-практична інтернет-конференція*. Житомир, 2020. С. 298-301. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13252/1/%D0%94%D1%83%D0%BD%D0%B0%D1%94%D0%B2%D0%B0%20%D0%9C.%D0%92..PDF>
18. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: [монографія] / З.В. Задорожний. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
19. Задорожний З.В., Ковальчук Є.К., Панасюк В.М., Бродовський В.Ю. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 660 с.

20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

21. Зарудна Н. Деякі аспекти організації обліку процесу постачання. *Молода наука України. Перспективи та пріоритети розвитку*: матеріали міжн. наук.-практ. конф. Одеса, 2012. С. 47-51.

22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

23. Кащена Н. Б Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2011. № 2. С. 128–135.

24. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 93-105.

25. Кононенко В.А., Цупаленко Ж.П. Облік виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія Економічні науки. Випуск 16. Частина 1. 2016. С. 147-151. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_16/1/38.pdf

26. Кузьменко О. М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація. *Фінанси, облік і аудит*. 2008. Вип. 12. С. 259-267.

27. Кузьмінська О. Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств *Вчені записки*. 2018. № 16. С. 174-180. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/197241218.pdf>

28. Лола Ю. Ю. Управління матеріальними ресурсами на підприємстві. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Харків, 2009. 20 с.

29. Максименко І. Я., Іванченко А. Г. Особливості обліку виробничих запасів в управлінні діяльністю підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/44.pdf

30. Матеріальні ресурси: аналіз ефективності використання. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/econom_pidpr/18183/

31. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>

32. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Державної казначейської служби України 28.03.2013 р. № 433. URL: [http:// http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1662.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1662.html).

34. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/>

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

37. Мельник І.В. Економічна сутність та структура виробничих запасів. Облік, оподаткування і контроль діяльності суб'єктів господарювання в умовах кризових явищ: матеріали науково-практичного круглого столу з міжнародною участю, 15 червня 2022 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2022. С. 85-87.

38. Мельник І.В. Облік вибуття виробничих запасів. Інструменти бухгалтерського обліку для бізнесу в соціальних мережах, 14 листопада 2022 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2022.

39. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. К. 2005. 426 с.

40. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1/ За ред. С.В. Мочерного. Львів: Світ, 2005. 616 с.
41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
44. Норд Г. Л., Белікова В. В. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств – виробників будівельних виробів з пластмаси та металу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 10. 122-126.
45. Омецінська І.Я. Баланс як елемент формування інформаційного середовища. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.); гол. ред. З.В. Задорожний. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 95-96.
46. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2016. № 3. С. 131-141.
47. Онищенко В. Запаси підприємства. *Головбух*. 2021. № 1. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7704-zapasi-ta-h-klasifikatsya>
48. Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2013. Вип. 12. Ч. 3. С. 303-307.
49. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
50. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101.

51. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

52. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль. 2004. 252 с.

53. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>

54. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 за № 291. URL: <http://www.mfu.gov.ua>.

55. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: наказ МФУ від 17.06.2015 № 572. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

56. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ МФУ № 302 від 29.11.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text>

57. Прохар Н.В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 23. С. 341-345. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2013_23_51.pdf.

58. Пух Л. О. Удосконалення обліку, аналіз та контроль ефективного використання виробничих запасів підприємства. *Фінансові ринки и цінні папери*. 2009. № 19. С. 14–16.

59. Рабокоть Ю.С., Томчук О.Ф. Аналіз ефективності використання запасів на підприємстві. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1 (24). С. 76-86.

60. Райковска І.Т. Методика економічного аналізу на промислових підприємствах. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 3(6). URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6585/1/239.pdf>

61. Роева О.С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2020. Вип. 4(37). С. 274-290. URL: [http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4\(37\)/27.pdf](http://economics.kntu.kr.ua/pdf/4(37)/27.pdf)
62. Талах Т.А. Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів підприємств хлібопекарської промисловості. *Логістика: теорія та практика*. 2012. № 2(3). С. 71-80.
63. Тарасишина С. Економічна сутність виробничих запасів та їх класифікація. URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/24032021/3/11.pdf>
64. Титенко Л. Загальнотеоретичні підходи до методики аналізу виробничих запасів на підприємствах фармацевтичної промисловості. *Економічний аналіз*. 2011. Вип.9. Частина 3. С. 297-300.
65. Толстіков Р. Роль і місце бухгалтерської фінансової звітності при обґрунтуванні управлінських рішень. URL: <http://oldconf.neasmo.org.ua/node/178>
66. Томчук В, Михайлишена А. Особливості обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами. *Економічний аналіз*. 2021 рік. Том 31. № 3. С. 198-205.
67. Федак Л.М. Запаси підприємства сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 1. С. 157-162.
68. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
69. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання організації внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. Вип. 5 (2). С. 128-132. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5\(2\)__28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5(2)__28)
70. Шендригоренко М. Т. Виробничі запаси: нормативно-правове регулювання обліку та пропозиції з підвищення ефективності внутрішнього аудиту. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2019. Вип. 36. С. 182-187. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2019_36

71. Шендригоренко М.Т., Шевченко Л.Я. Сучасні проблеми організації обліку виробничих запасів на підприємстві та напрями їх вирішення. *Вісник ХДУ. Серія: Економічні науки.* 2018. № 32. С. 189-192. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2018_32_44

72. Шмиголь Н.М., Антонюк А.А., Нестеренко А.А. Роль і місце аналізу виробничих запасів у системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2015. № 5. С. 63-71.

73. Шурпенкова Р.К. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Проблеми та перспективи розвитку банківської системи України.* 2009. Вип. 25. С. 150-158. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/53842/5/Shurpenkova_Orhanizatsiia_ekonomichnoho_analizu.pdf;jsessionid=0917DCA267B4099F3D010CD767CD2A43](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/download/123456789/53842/5/Shurpenkova_Orhanizatsiia_ekonomichnoho_analizu.pdf;jsessionid=0917DCA267B4099F3D010CD767CD2A43)

74. Brigham E.F. Financial management: theory and practice / E.F. Brigham, M.C. Ehrhardt. Thomson South-Western, 2008. 1074 p.