

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

«До захисту допущено»

В.о. завідувача кафедри, д.е.н., доцент

_____ **Ірина ТОПАЛОВА**

« ____ » _____ 2026 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти «Бакалавр»
освітньої програми «Облік і оподаткування»
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Науковий керівник: к.е.н., доцент

Андрій НАЙДА

Рецензент: к.е.н.

Аркадій ТОПОВ

Виконала здобувачка першого рівня вищої
освіти денної форми навчання
освітньо-професійної програми «Облік і
оподаткування» спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Катерина ЯРЕМЧУК

*Засвідчую, що кваліфікаційна робота
містить результати власних досліджень.
Використання ідей і текстів інших авторів
має посилання на відповідне джерело.*

_____ Катерина ЯРЕМЧУК

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	7
1.1 Економічна сутність виробничих запасів та їх класифікація...	7
1.2 Особливості обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах	15
1.3 Науково-методичні основи аудиту виробничих запасів	23
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ	30
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства та його облікова політика	30
2.2 Первинний та зведений облік виробничих запасів	38
2.3 Аналіз та оцінка ефективності використання виробничих запасів	47
РОЗДІЛ 3. ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ	53
3.1 Напрями удосконалення обліку виробничих запасів	53
3.2 Організація і впровадження внутрішнього аудиту в ПрАТ «Агрофірма «Колос»»	62
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	76
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Аграрний сектор України є однією з найважливіших галузей національної економіки, що традиційно відіграє стратегічну роль у забезпеченні продовольчої безпеки країни, формуванні валютних надходжень і зайнятості сільського населення. В умовах воєнного часу та повоєнного відновлення значення аграрного сектору для економіки України лише зростає, а ефективне функціонування сільськогосподарських підприємств набуває особливого суспільного значення.

Основою виробничого процесу будь-якого сільськогосподарського підприємства є виробничі запаси – насіння і садивний матеріал, мінеральні та органічні добрива, засоби захисту рослин, паливно-мастильні матеріали, корми для тварин, запасні частини та інші матеріальні ресурси. Практика господарювання свідчить про те, що облік і контроль виробничих запасів залишаються одними з найбільш проблемних ділянок облікової роботи в аграрних підприємствах. Серед найбільш поширених проблем можна виділити: відсутність деталізованого аналітичного обліку за номенклатурними позиціями, що унеможливорює оперативний контроль залишків окремих видів матеріалів; несвоєчасне документування операцій із запасами через сезонне навантаження на виробничий персонал; відсутність нормативного обліку витрачання матеріалів і, відповідно, неможливість виявляти їх перевитрату; розбіжності між складським і бухгалтерським обліком через неналежну організацію звірок; ручний спосіб ведення більшості облікових реєстрів, що підвищує ризик арифметичних помилок і знижує оперативність отримання облікової інформації.

Дослідженням проблем обліку і аудиту виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах присвячені праці багатьох вітчизняних учених: Д.М. Балащук, Ф.Ф. Бутинця, В.О. Гавриленка, Н.М. Грабової, С.Л. Давиденка, В.М. Жука, В.А. Кононенка, М.Ф. Огійчука, М.С. Пушкара, Г.В. Савицької, М.Г. Чумаченко та ін.

Проте питання обліку та аудиту виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах залишаються актуальними.

Отже, необхідністю комплексного дослідження методологічних і методичних засад обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевої специфіки та актуальних вимог нормативно-правового регулювання, наявністю значної кількості проблем у практиці ведення обліку і аудиту виробничих запасів у конкретному сільськогосподарському підприємстві, що потребують виявлення, системного аналізу та обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення обумовили вибір теми, мету та визначили цільову спрямованість кваліфікаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційну роботу написано відповідно до затвердженого плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування «Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах трансформації економічних процесів» (номер державної реєстрації 0121U110384).

Мета і завдання кваліфікаційної роботи. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку виробничих запасів у сільськогосподарському підприємстві.

Реалізація вищезазначеної мети зумовила необхідність постановки та вирішення таких завдань:

- дослідити сутність економічної категорії «запаси»;
- проаналізувати наукові основи обліку запасів;
- дослідити науково-методичні основи аудиту запасів;
- проаналізувати природно-економічну характеристику господарства;
- розглянути організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку запасів;
- провести аналіз та оцінку ефективності використання виробничих запасів;
- розробити пропозиції з удосконалення обліку виробничих запасів та впровадження внутрішнього аудиту;

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту виробничих запасів.

Предметом дослідження є сукупність науково-теоретичних та практичних аспектів з обліку та аудиту виробничих запасів.

Інформаційною базою при написанні кваліфікаційної роботи є законодавчі та інші нормативно-правові акти України щодо регулювання обліку запасів, матеріали науково-практичних конференцій, періодичних видань, монографій та навчальних посібників щодо особливостей та методології бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу запасів, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності досліджуваного підприємства.

Методи дослідження. У процесі роботи використовувалися такі методи дослідження: системного аналізу і синтезу – для дослідження теоретичних основ обліку запасів; монографічний – для вивчення праць учених з досліджуваної тематики; нормативно-правовий – для дослідження законодавчого регулювання обліку запасів; спостереження та документального дослідження – при аналізі первинної документації та облікових регістрів; розрахунково-аналітичний – при визначенні показників ефективності використання запасів; порівняльний – для порівняння альтернативних методів обліку та програмних рішень; абстрактно-логічний – для формулювання висновків і пропозицій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку виробничих запасів у сільськогосподарському підприємстві.

Практичне значення отриманих результатів полягає у впровадженні пропозицій з удосконалення обліку виробничих запасів у сільськогосподарському підприємстві.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Прийнято участь в X Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні теорія і практика менеджменту та бізнес-адміністрування» в Черкаському державному технологічному університеті на тему «Особливості управління запасами на сільськогосподарських підприємствах».

Публікації. За матеріалами дослідження опубліковано 1 тезу доповіді. Загальний обсяг публікацій – 0,15 ум. друк. арк.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Зміст роботи представлений на 83 сторінках комп'ютерного тексту. Кваліфікаційна робота містить 23 таблиці, 5 рисунків, 6 додатків. Список використаних джерел налічує 83 найменувань, представлених на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх класифікація

Виробничі запаси є невід'ємним елементом оборотних активів будь-якого підприємства та відіграють критично важливу роль у забезпеченні безперервності виробничого процесу. У економічній теорії та бухгалтерській науці виробничі запаси трактуються як матеріальні цінності, призначені для використання у виробництві продукції, виконання робіт, надання послуг, управління потребами підприємства або для реалізації.

А.М. Білуха визначав виробничі запаси як «сукупність предметів праці, що знаходяться на підприємстві та призначені для споживання у виробництві продукції або для власних господарських потреб». Це визначення підкреслює функціональне призначення запасів як предметів праці, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або забезпечують його нормальне протікання [4, с. 234].

Сучасні дослідники розширюють трактування категорії виробничих запасів, включаючи до неї не лише матеріальні цінності, але й нематеріальні активи, що використовуються у виробництві. Професор Ф.Ф. Бутинець розглядає виробничі запаси як «сукупність активів підприємства, які утримуються для подальшого використання у виробничому циклі, у процесі управління або при наданні послуг» Такий підхід інтегрує виробничі запаси у систему управління оборотним капіталом підприємства [11, с. 312].

В.Г. Лавренюк [30, с. 112]. зазначає, що економічна сутність виробничих запасів розкривається через їх функції у системі господарювання:

1. Ресурсна функція полягає у забезпеченні виробництва необхідними матеріальними ресурсами для безперервного виготовлення продукції. Запаси

виступають як фактор виробництва, що забезпечує перетворення предметів праці у готову продукцію.

2. Буферна функція забезпечує згладжування коливань між попитом на ресурси та їх постачанням, захищаючи виробництво від перебоїв у постачанні сировини та матеріалів.

3. Ліквідна функція характеризує здатність запасів швидко конвертуватися у грошові кошти через реалізацію, що забезпечує фінансову стійкість підприємства.

На переконання В. Г. Швець виробничі запаси відрізняються від основних засобів тим, що повністю переносять свою вартість на вартість створюваної продукції впродовж одного виробничого циклу, змінюючи або повністю втрачаючи свою натуральну форму. Ця особливість зумовлює специфіку їх обліку та оцінки [77, с. 201].

Запаси як економічна категорія характеризуються складною та багатоаспектною сутністю, що проявляється через їх значення у процесі суспільного відтворення. У межах класичної економічної теорії запаси трактуються не лише як сукупність матеріальних ресурсів, але й як форма вкладення капіталу, необхідна для забезпечення безперервності виробничого процесу. Їхня вартість поступово переноситься на готову продукцію, що відображає взаємозв'язок між етапами виробництва, обігу та реалізації продукції. Саме тому запаси відіграють важливу роль у забезпеченні оборотності капіталу, що набуває особливого значення в умовах ринкової економіки.

Існуючі наукові підходи до трактування сутності запасів відображають не лише їх економічний зміст, а й практичне значення для функціонування підприємств. Розвиток ринкових відносин, впровадження новітніх технологій та трансформація виробничих процесів зумовлюють необхідність подальшого дослідження цієї категорії з урахуванням сучасних економічних викликів. Це сприяє глибшому розумінню процесів кругообігу капіталу та формуванню ефективних моделей управління запасами, адаптованих до потреб сучасного бізнес-середовища.

Під запасами підприємства слід розуміти матеріальні ресурси, що перебувають у власності суб'єкта господарювання та призначені для використання у виробничій діяльності, реалізації продукції чи забезпечення інших операційних потреб. Вони належать до складу оборотних активів і мають важливе значення для організації виробництва, планування фінансових ресурсів, контролю витрат та забезпечення стабільної діяльності підприємства. У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності запаси відображаються як один із ключових елементів активів підприємства, що характеризує його ресурсний потенціал і рівень забезпечення господарської діяльності.

Болдуєв О.В. визначає виробничі запаси як «предмет праці або матеріальних ресурсів, причому зазначено, в одних джерелах вони беруть участь у створенні матеріальних благ, а в інших – вони не повинні використовуватися в процесі виробництва» [4, с. 36].

Трактування поняття "запаси" з точки зору сучасних вітчизняних авторів згруповано й подано в таблиці 1.1

Аналіз наведених визначень свідчить, що, незважаючи на відмінності у формулюваннях, дослідники виділяють такі спільні сутнісні ознаки виробничих запасів:

1. Матеріально-речова форма – запаси завжди мають фізичне втілення;
2. Приналежність до активів – запаси перебувають під контролем підприємства і від них очікуються майбутні економічні вигоди;
3. Призначення для виробничого споживання – запаси використовуються (а не перепродуються у незміненому вигляді) у процесі виробництва або обслуговування;
4. Одноразове перенесення вартості – вартість виробничих запасів включається до собівартості продукції повністю протягом одного циклу виробництва, що відрізняє їх від основних засобів.

Для цілей бухгалтерського обліку в Україні законодавчо закріплено визначення, наведене у НП(С)БО 9 «Запаси», відповідно до якого запаси – це 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 [42].

Таблиця 1.1

Трактування поняття «запаси» в наукових джерелах

Автор	Визначення
Л.О. Рубан, Т.І. Яковенко [64, с. 315]	Запаси – предмети праці, що одноразово використовуються в процесі виробництва та переносять свою вартість на вартість готової продукції. Вони є невід’ємною частиною виробничого циклу, забезпечуючи безперебійний процес виготовлення продукції чи надання послуг.
Н.М. Гудзенко, Ю.В. Гибало [15, с. 29]	Запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси підприємства, становлять основу продукції, що виготовляється, та сприяють процесу її виготовлення або поліпшують властивості готової продукції
Н.І. Коваль [25, с. 96]	Запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують виробничі ресурси підприємства
Н.М. Бондаренко, А.Д. Тітаренко [5, с. 65]	Запаси виступають активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі
О.А. Подолянчук [53, с. 91]	Запаси – це ресурси, що перебувають в обігу підприємства і протягом одного операційного циклу використовуються для виробництва продукції, створення товарів, надання послуг, виконання робіт, а також задоволення господарських і управлінських потреб організації
Бруханський Р.Ф. [10]	Запаси – це ключові активи в забезпеченні операційної діяльності суб’єкту господарювання. Вони використовуються у процесі виробництва з метою створення продукції, що буде реалізована, або споживаються для виконання робіт, надання послуг і забезпечення управлінських потреб, або утримуються з метою подальшого продажу. Запаси охоплюють матеріальні ресурси, необхідні для підтримання виробничого циклу, забезпечують безперебійність господарських процесів.
Бутинець Ф.Ф. [11]	Запаси – це товарно-матеріальні цінності, що знаходяться у розпорядженні підприємства на певну дату, незалежно від їх місцезнаходження. Це визначення акцентує увагу на праві власності, яке охоплює три основні аспекти: володіння, користування та розпорядження. Завдяки цьому праву підприємство має змогу контролювати запаси, використовувати їх у виробничих процесах, а також здійснювати продаж чи інші операції відповідно до своїх господарських потреб.
О.І. Степаненко [69, с. 110]	Запаси представляють собою накопичені ресурси, що знаходяться в процесі виробництва. Вони охоплюють сировину, матеріали, напівфабрикати та інші елементи, які використовуються для виготовлення продукції, що потім буде продана або використана для надання послуг.

Джерело: узагальнено автором

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

У системі бухгалтерського обліку виробничі запаси класифікуються як оборотні активи, що очікувано реалізуються, споживаються або витрачаються впродовж операційного циклу або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Ця класифікація визначає методи оцінки, порядок амортизації та способи відображення у фінансовій звітності [42].

Науково обґрунтована класифікація виробничих запасів є необхідною умовою організації їх раціонального обліку, контролю та аналізу. У науковій літературі пропонуються різні підходи до типології виробничих запасів, що відображають різноманітність їх економічної природи та функціонального призначення.

Грабова Н.М. визначає класифікацію запасів за економічним змістом та роллю у виробництві (табл. 1.2):

- сировину та основні матеріали – предмети праці, що становлять основу вироблюваної продукції;
- допоміжні матеріали – предмети праці, що долучаються до продукту, але не становлять його основи;
- паливо – матеріали для отримання теплової та електричної енергії;
- тара та тарні матеріали – предмети, призначені для упаковки, транспортування та зберігання продукції;
- запасні частини – деталі та вузли для заміни зношених частин основних засобів;
- малоцінні та швидкозношувані предмети – інструменти, прилади, інвентар вартістю до встановленої межі;
- будівельні матеріали – матеріали для капітального та поточного ремонту [17, с. 267].

Класифікація виробничих запасів за економічним змістом та роллю у виробництві

Група запасів	Суть групи	Приклади	Особливості обліку
Сировина та основні матеріали	Предмети праці, з яких виготовляється продукція, що становлять її основу	Зерно для борошна, метал для машин, деревина для меблів	Облік за видами, сортами; контроль за нормами витрат
Допоміжні матеріали	Предмети праці, що долучаються до продукту для надання певних властивостей	Фарби, лаки, клей, хімікати	Облік за функціональним призначенням; розподіл за нормами
Паливо	Матеріали для отримання енергії	Вугілля, мазут, бензин, дизельне паливо, газ	Облік за видами палива; контроль за нормами витрати
Тара та тарні матеріали	Предмети для упаковки та транспортування	Ящики, бочки, мішки, піддони	Облік за придатністю; амортизація тари
Запасні частини	Деталі для ремонту обладнання	Підшипники, реміні, деталі двигунів	Облік за призначенням (для якого обладнання); контроль руху
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Інструменти та прилади вартістю до межі амортизації	Ручний інструмент, господарський інвентар	Одноразове списання витрат або амортизація за нормами
Будівельні матеріали	Матеріали для будівництва та ремонту	Цемент, цегла, пісок, щебінь	Облік за об'єктами будівництва/ремонту

Джерело: узагальнено автором на основі [17].

Т.В. Костюченко класифікує запаси за джерелом надходження:

- власні запаси – вироблені самим підприємством (наприклад, насіння власного виробництва на сільськогосподарському підприємстві);
- придбані – отримані від постачальників за договорами купівлі-продажу;
- отримані безоплатно – передані за договорами дарування;
- внесені засновниками – як внесок до статутного капіталу [27, с. 89].

За ступенем готовності до використання В.В. Новіков виділяє:

- запаси, що потребують дообробки (оброблення, сортування, підготовки);

- запаси, готові до безпосереднього споживання у виробництві [45].

За місцем зберігання розрізняють:

- запаси на складах підприємства;
- запаси в дорозі (відвантажені постачальником, але ще не отримані);
- запаси в переробці на стороні;
- запаси в заставі.

В.В. Гнідьо класифікує запаси за строком зберігання:

- нормальні запаси - в межах установлених норм;
- наднормальні запаси - понад установлені норми;
- повільнореалізовані запаси - не використані протягом тривалого періоду;
- неліквідні запаси - не придатні до використання [14, с. 234].

Н.М. Ткаченко пропонує класифікацію запасів за ступенем ліквідності: високоліквідні (сировина масового попиту), середньоліквідні (спеціалізовані матеріали), низьколіквідні (специфічні запаси) та неліквідні. Ця класифікація має важливе значення для оцінки фінансового стану підприємства та управління оборотним капіталом [71, с. 158].

Оцінка виробничих запасів є критично важливим елементом методології бухгалтерського обліку, що суттєво впливає на достовірність фінансової звітності та об'єктивність визначення фінансових результатів. Науковці виділяють кілька підходів до оцінки запасів, кожен з яких має свої переваги та обмеження (табл. 1.2).

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», основною вимогою до оцінки є принцип обачності та достовірності. У сільськогосподарських підприємствах вартісна оцінка запасів має дві ключові точки: момент надходження (визнання) та момент вибуття (використання). Оцінка виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах є інструментом управління витратами. Вибір методів оцінки має бути закріплений в обліковій політиці підприємства та відповідати його стратегічним цілям. В умовах високої волатильності цін на аграрну продукцію, ключовим завданням обліку стає забезпечення такої оцінки

запасів, яка б максимально наближала облікову інформацію до реальної економічної ситуації.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика методів оцінки вибуття запасів

Метод оцінки	Суть методу	Переваги	Недоліки	Сфера застосування
Ідентифікація конкретних одиниць	Списання за фактичною вартістю конкретних одиниць	Точність відповідності фактичних даних обліковим	Трудомісткість	Унікальні, дорогі запаси; запаси за конкретними замовленнями
Середньозважена собівартість	Середня вартість за період	Згладжування коливань цін; простота розрахунку	Віддаленість від поточних цін	Масові запаси з незначними коливаннями цін
ФІФО	Першими списуються запаси які надійшли раніше	Балансова оцінка близька до поточних цін; зрозумілість	Завищення прибутку в період інфляції	Запаси з обмеженим терміном зберігання; за умови зростання цін
Стандартні ціни	Списання за попередньо встановленими нормативними цінами з обліком відхилень	Оперативність; контроль витрат	Необхідність коригування	Масове виробництво зі стабільними нормами

Джерело: узагальнено автором

Отже, запаси підприємства відіграють важливу роль у забезпеченні результативності його господарської діяльності, оскільки саме вони створюють умови для безперервного здійснення виробничих процесів і своєчасного задоволення потреб споживачів у продукції та послугах. Вони виконують низку важливих функцій, серед яких забезпечення виробництва необхідними ресурсами, підтримка процесу реалізації продукції, а також сприяння фінансовій стійкості суб'єкта господарювання. З позиції бухгалтерського обліку запаси розглядаються як активи підприємства, необхідні для забезпечення його операційної діяльності, що має важливе значення для достовірного формування фінансової звітності та забезпечення прозорості облікової інформації.

1.2 Особливості обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах

Необхідною передумовою здійснення виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств є наявність виробничих запасів, які займають вагомую частку у структурі оборотних активів та забезпечують безперервність виробничого процесу. В умовах нестабільного ринкового середовища й економічної невизначеності аграрні підприємства змушені приділяти особливу увагу оптимізації виробничих витрат. Одним із ключових напрямів підвищення ефективності діяльності є раціональне використання та належне управління запасами.

Специфіка аграрного виробництва полягає в тому, що значна частина виробленої продукції використовується повторно у власному господарстві як виробничі запаси. Зокрема, це стосується кормів, насіння, а також продукції та відходів, отриманих у результаті переробки сільськогосподарської сировини як на власних виробничих потужностях, так і на сторонніх підприємствах.

До основних завдань бухгалтерського обліку виробничих запасів належать:

- своєчасне та достовірне документальне оформлення операцій, пов'язаних із рухом матеріальних цінностей, а також відображення витрат на їх придбання та заготівлю;
- здійснення контролю за процесами надходження, зберігання та використання матеріальних ресурсів;
- формування повної та точної інформації щодо залишків запасів у місцях їх зберігання;
- оперативне виявлення надлишкових або невикористовуваних запасів для подальшого прийняття рішень щодо їх реалізації чи ефективного використання [69].

Система нормативного регулювання обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах є багаторівневою і включає як загальні

нормативні акти у сфері бухгалтерського обліку, так і галузеві нормативні документи. Детальне дослідження цієї системи здійснене у працях Жука В.М., який зазначає, що «аграрне підприємство, на відміну від промислового, є суб'єктом подвійного нормативного регулювання: з одного боку, загального бухгалтерського законодавства (НП(С)БО), з іншого – галузевого нормативного регулювання (спеціальні методичні рекомендації, вимоги аграрного законодавства)» [19, с. 32].

Методичні засади формування інформації про запаси у системі бухгалтерського обліку та її відображення у фінансовій звітності визначаються НП(С)БО 9 «Запаси» [42]. Водночас під час ведення обліку запасів необхідно враховувати положення інших нормативних документів, зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати», а також Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [20, 37, 38, 41, 43].

Аналіз нормативно-правової бази дозволяє виявити ряд суперечностей і прогалин, що ускладнюють практику обліку, зокрема:

- Суперечність між НП(С)БО 9 і НП(С)БО 30 щодо оцінки сільськогосподарської продукції, яка стає виробничим запасом (насіння, корми власного виробництва): НП(С)БО 9 вимагає оцінки за первісною вартістю (собівартістю виробництва), тоді як НП(С)БО 30 передбачає оцінку за справедливою вартістю при первісному визнанні [42, 44];

- Застарілість Методичних рекомендацій Мінагрополітики від 18.05.2001 р. №132, що розроблялись ще в докризові роки і не відповідають сучасній структурі агропідприємств та вимогам МСФЗ [38, 39];

- Відсутність спеціальних методичних рекомендацій щодо обліку запасів у підприємствах, що провадять органічне землеробство, де витрати на виробничі запаси мають суттєву специфіку.

Жук В.М. пропонує для вирішення суперечності між НП(С)БО 9 і НП(С)БО 30 щодо оцінки насіння застосовувати такий підхід: «при первісному

визнанні зернових культур (відповідно до НП(С)БО 30) – оцінювати за справедливою вартістю і відображати різницю між справедливою вартістю і виробничою собівартістю у складі доходів; при переведенні до насіннєвого фонду – за справедливою вартістю мінус витрати на доведення до посівної кондиції» [19, с. 182]. Такий підхід, на думку автора, забезпечує більш достовірну оцінку активів і кращу узгодженість з вимогами МСФЗ та МСБО [39].

І. С. Касапова у своїх дослідженнях приходить до висновку, що «вітчизняне нормативне регулювання обліку запасів у сільськогосподарських підприємствах потребує комплексного перегляду і гармонізації з МСФЗ, особливо в частині оцінки запасів і застосування принципу справедливої вартості» [22, с. 56].

Відповідно до чинного законодавства та Плану рахунків бухгалтерського обліку, виробничі запаси поділяють на окремі групи, серед яких: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення та інші матеріали [Гнідьо В.В. Фінансова]. Така класифікація сприяє ефективній організації обліку, контролю та управління матеріальними ресурсами підприємства.

Л.О. Рубан та М.А. Козел акцентують увагу на тому, що «в аграрному виробництві система первинних документів є більш розгалуженою, ніж у промисловості, і включає специфічні форми, розроблені ще за радянських часів, але й досі адаптовані для потреб галузі». Автори наголошують на необхідності осучаснення форм первинних документів в аграрному секторі [64].

О.І. Степаненко досліджує проблему своєчасності первинного документування у сільськогосподарських підприємствах і приходить до висновку, що «у сезон посівних і збиральних робіт рівень дотримання вимог щодо своєчасного складання первинних документів у більшості аграрних підприємств суттєво знижується через концентрацію зусиль на виробничих операціях і брак часу у відповідальних осіб» [69, с. 111]. Для вирішення цієї проблеми дослідниця пропонує максимально спростувати форму документів,

залишаючи лише обов'язкові реквізити, та впроваджувати мобільні додатки для оперативного документування.

Н.М. Грабова у своїх дослідженнях зазначає, що «аналітичний облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах є недостатньо розвинутим: більшість підприємств обмежуються веденням аналітики лише на рівні субрахунків, тоді як для ефективного управління необхідний деталізований облік на рівні номенклатурних позицій, місць зберігання і матеріально відповідальних осіб» [17, с. 12].

Отже, сільськогосподарське виробництво характеризується специфічними особливостями, що суттєво впливають на організацію обліку виробничих запасів. По-перше, сільське господарство має виражену сезонність виробництва, що зумовлює нерівномірність надходження та використання запасів протягом року. По-друге, значна частина виробничих запасів у сільському господарстві є біологічними активами, що підлягають природному відтворенню та змінюються під впливом природних факторів (табл.) .

Таблиця 1.3

Специфіка виробничих запасів у сільськогосподарському виробництві

Особливість	Прояв	Вплив на облік
Сезонність виробництва	Концентрація робіт у певні періоди року; нерівномірне споживання запасів	Необхідність створення великих запасів до початку сезону; облік за методом нарахування
Біологічна природа	Ріст та розвиток рослин і тварин; природне відтворення	Специфічні методи оцінки біологічних активів; облік природного приросту
Земля як основний засіб	Земля не амортизується, але потребує удобрення	Облік добрив як засобу відтворення родючості
Власне виробництво насіння	Частина врожаю використовується як насіння наступного року	Перехід сільськогосподарської продукції у категорію засобів виробництва
Погодні ризики	Необхідність страхування та створення резервів	Облік страхових відшкодувань; резервування

Джерело: Узагальнено автором на основі [17, 26, 64].

М.Г. Чумаченко виділяє такі специфічні особливості виробничих запасів у сільському господарстві:

- багатofункціональність (та сама продукція може використовуватися як засіб виробництва і як предмет споживання);
- залежність від природно-кліматичних умов;
- необхідність створення страхових запасів у зв'язку з ризиком неврожаю;
- специфіка формування власних насіннєвих та посадкових матеріалів [75, с. 180].

В.Г. Швець зазначає, що насіння та посівні матеріали є найважливішою групою виробничих запасів у рослинництві. Вони мають подвійну природу: як товар для реалізації (насіння еліти, репродукцій) і як засіб виробництва (насіння для власного використання) [77, с. 90].

Виділяють такі категорії насіння:

- насіння еліти – вироблене на спеціалізованих насіннєвих господарствах;
- насіння репродукцій I–IV поколінь – вирощене з елітного насіння;
- насіння для власних посівів – частина врожаю, залишена для посіву.

В.Г. Лавренюк зазначає, що облік насіння ведеться за сортами, репродукціями, культурами. Первісна вартість насіння власного виробництва формується з виробничої собівартості відповідної продукції. Придбане насіння оцінюється за придбанням, включаючи витрати на доставку та підготовку до посіву [30, с. 201].

Н.С. Кирилюк наголошує, що особливістю обліку є необхідність розрахунку посівних якостей: схожості, чистоти, енергії проростання. Фактична витрата насіння коригується на коефіцієнт посівної придатності [24, с. 156].

Добрива є важливою групою виробничих запасів, що забезпечують відтворення родючості ґрунтів. Мінеральні добрива надходять ззовні і

обліковуються за придбанням. Органічні добрива (гній, торф, компост) можуть бути власного виробництва або придбаними.

На переконання О. М. Петрик облік добрив ведеться за видами (азотні, фосфорні, калійні, комплексні), із зазначенням активної речовини. Витрата добрив відображається за нормами внесення на конкретні культури з урахуванням площі угідь [48, с. 245].

Паливно-мастильні матеріали (ПММ) займають особливе місце серед виробничих запасів аграрних підприємств як за питомою вагою у структурі витрат, так і за специфікою обліку. Витрати на ПММ у рослинництві становлять від 15 до 30% від загальних виробничих витрат, що зумовлює підвищену увагу до організації їх обліку. М.М. Шелест вважає пально-мастильні матеріали є критично важливими для механізованого сільськогосподарського виробництва. Облік ПММ ведеться за видами палива (бензин, дизельне паливо, мазут, газ) та мастильних матеріалів. Контроль витрат ПММ здійснюється за нормами на механізовані роботи з урахуванням виконаних обсягів [79, с. 180].

І. Ф. Лобачева зазначає, що «облік ПММ у сільськогосподарських підприємствах має ряд особливостей, зумовлених специфікою аграрної техніки та умовами її використання: широке застосування тракторів і самохідних сільськогосподарських машин, для яких витрата пального нормується не в літрах на 100 км, а в літрах на мотогодину або на гектар оброблюваної площі; суттєві коливання витрат пального залежно від виду роботи і стану ґрунту; необхідність обліку залишків пального у баках машин» [31, с. 82].

В. Я. Плаксієнко виділяє три форми організації обліку ПММ у сільськогосподарських підприємствах: «централізовану (всі ПММ обліковуються через центральний нафтосклад), децентралізовану (ПММ обліковуються безпосередньо в підрозділах – бригадах, фермах) і змішану (поєднання обох підходів) (табл. 1.4). Вибір форми залежить від масштабів підприємства, кількості підрозділів і рівня комп'ютеризації обліку» [51, с. 156].

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика форм організації обліку ПММ у сільськогосподарських підприємствах

Форма обліку	Переваги	Недоліки	Умови застосування
Централізована	Єдина облікова точка; простота контролю; зменшення документообігу	Необхідність постійного транспортування між нафтоскладом і підрозділами	Невеликі підприємства, компактна структура
Децентралізована	Оперативність обліку; зменшення транспортних витрат	Складність зведення і контролю; ризик маніпуляцій на рівні підрозділів	Великі підприємства, розосереджені підрозділи
Змішана	Поєднує переваги обох	Складність організації; потребує більшого апарату	Середні і великі підприємства
Автоматизована (паливні картки + GPS)	Точний облік у реальному часі; виключення можливості крадіжок; автоматична звітність	Значні витрати на впровадження	Великі агрохолдинги

Джерело: узагальнено автором на основі [31, 48, 51, 79]

Запасні частини для сільськогосподарської техніки обліковуються за видами техніки, для якої вони призначені, з метою забезпечення оперативного забезпечення ремонтів у сезонні періоди.

Сільськогосподарська продукція, вироблена в поточному році, може використовуватися як:

- товарна продукція для реалізації;
- насіння для власних посівів;
- корми для тваринництва;
- сировина для переробки.

Ця багатофункціональність потребує чіткого розмежування при обліку. Перехід продукції з однієї категорії в іншу оформлюється відповідними документами з перенесенням собівартості.

На сучасному етапі особливої актуальності набуває питання модернізації програмного забезпечення бухгалтерського обліку, оскільки ефективне ведення обліку виробничих запасів практично неможливе без використання сучасних інформаційних та комп'ютерних технологій. Автоматизація облікових процесів сприяє підвищенню оперативності обробки інформації, посиленню контролю за рухом матеріальних ресурсів та мінімізації помилок у системі обліку.

Організація контролю за виробничими запасами повинна здійснюватися з дотриманням низки важливих принципів, серед яких:

- придбання лише тих матеріальних ресурсів, які безпосередньо використовуються у виробничому процесі;
- визначення оптимального рівня запасів окремих видів сировини та матеріалів з урахуванням поточної потреби, підготовчого й страхового запасів;
- забезпечення зберігання матеріальних цінностей із застосуванням сучасних ресурсозберігаючих технологій;
- обов'язкове ведення повного обліку запасів, їх маркування та належної ідентифікації;
- використання єдиного підходу до оцінки відпуску запасів у виробництво, зокрема за методом середньозваженої собівартості.

На думку Кононенко В.А., підвищення ефективності обліку запасів можливе за умови застосування нових для вітчизняної практики підходів, спрямованих на раціональне використання матеріальних ресурсів та оптимізацію результатів діяльності підприємства через удосконалення методів і принципів бухгалтерського обліку [26, с. 339].

Таким чином, організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів та вибір методів їх оцінки мають визначатися підприємством самостійно з урахуванням специфіки господарської діяльності, масштабів виробництва та особливостей побудови системи бухгалтерського обліку.

1.3 Науково-методичні основи аудиту виробничих запасів

Аудит виробничих запасів являє собою систему перевірочних заходів, спрямованих на встановлення достовірності облікових даних щодо запасів, законності операцій з ними, ефективності використання та збереження. Виробничі запаси є об'єктом підвищеної аудиторської уваги через їх значну питому вагу в активах підприємства, різноманітність номенклатури та схильність до розкрадань.

Р. Г. Кіртока визначає аудит запасів як «перевірку дотримання встановленого порядку обліку руху запасів, правильності їх оцінки, повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку та звітності, а також ефективності управління запасами» [23, с. 870].

Г.В. Савицька визначає наступні цілі аудиту виробничих запасів:

- підтвердження достовірності облікових даних щодо запасів;
 - оцінка законності та доцільності операцій з запасами;
 - виявлення фактів розкрадань, махінацій та зловживань;
 - оцінка ефективності управління запасами;
 - перевірка дотримання нормативних вимог щодо обліку та зберігання
- [66, с. 157].

Аудит виробничих запасів належить до найбільш складних і трудомістких напрямів обліково-аудиторської роботи, оскільки охоплює значний обсяг господарських операцій та потребує детальної перевірки правильності їх документального оформлення й відображення у звітності.

На думку Г. Сиротюка, основною метою аудиту виробничих запасів є формування незалежної думки аудитора щодо того, наскільки інформація про рух і залишки запасів відповідає чинним нормативно-правовим актам, які регулюють порядок її складання та подання користувачам [67, с. 92].

Таке трактування є цілком обґрунтованим, адже проведення аудиту виробничих запасів спрямоване на отримання достатніх і достовірних аудиторських доказів стосовно правильності ведення їх обліку та відображення

у фінансовій звітності. Це, своєю чергою, дає змогу аудиторі висловити об'єктивну та незалежну думку щодо достовірності фінансової звітності й її відповідності встановленим принципам та концептуальним засадам бухгалтерського обліку.

І.О. Петренко визначає завдання аудиту:

- перевірка первинних документів та їх оформлення;
- інвентаризація запасів;
- оцінка методів оцінки запасів;
- аналіз оборотності запасів;
- перевірка дотримання норм витрат;
- оцінка системи внутрішнього контролю [49, с. 89].

І. М. Назаренко та О. В. Місюров вважають, що інформаційна база аудиту виробничих запасів включає:

- первинні документи (накладні, акти приймання, видаткові накладні, лімітно-забірні карти);
- реєстри бухгалтерського обліку (оборотно-сальдові відомості, журнали-ордери, відомості аналітичного обліку);
- фінансову звітність (баланс, примітки до звітності);
- планові документи (норми витрат, бюджети, ліміти);
- договори постачання [40, с. 1313].

Документальне забезпечення аудиту виробничих запасів визначається різними групами документів: документи надходження, документи витрачання, реєстри обліку, інвентаризаційні документи (табл. 1.5).

При проведенні аудиту виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах аудитор повинен приділяти особливу увагу таким специфічним аспектам:

1. Перевірка правомірності оприбуткування запасів власного виробництва. Аудитор перевіряє: чи правильно оцінено насіння, корми та інші запаси власного виробництва; чи є відповідні первинні документи (акти оприбуткування кормів

форми №94, акти переведення насіння до насіннєвого фонду); чи відповідає оцінка вимогам НП(С)БО 9.

Таблиця 1.5

Документальне забезпечення аудиту виробничих запасів

Група документів	Перелік документів	Зміст перевірки
Документи надходження	Накладні постачальників, товарно-транспортні накладні, акти приймання, рахунки-фактури	Повнота та своєчасність оприбуткування; правильність оцінки; відповідність фактичних даних документам
Документи витрачання	Лімітно-забірні карти, видаткові накладні, акти на списання	Дотримання лімітів; цільове використання; правильність списання
Регістри обліку	Оборотно-сальдові відомості, картки складського обліку, журнали-ордери	Відповідність синтетичного та аналітичного обліку; правильність підрахунків
Інвентаризаційні документи	Інвентаризаційні описи, акти розбіжностей, накази за результатами інвентаризації	Повнота проведення інвентаризацій; обґрунтованість результатів; відображення результатів в обліку

Джерело: узагальнено автором на основі [16, 40, 49]

2. Перевірка правомірності нормування та фактичних витрат запасів. Аудитор порівнює затверджені норми витрат (насіння, добрив, ПММ) з фактичними витратами, задокументованими в первинних документах (ЛЗК, акти витрат насіння, дорожні листи), і досліджує причини суттєвих відхилень.

3. Перевірка правомірності оцінки запасів при застосуванні НП(С)БО 30. Якщо підприємство застосовує НП(С)БО 30, аудитор перевіряє: чи правильно класифіковано активи (поточні біологічні активи чи виробничі запаси); чи правомірно застосовано оцінку за справедливою вартістю; чи правильно відображено зміну справедливої вартості.

4. Перевірка дотримання вимог спеціального законодавства. Аудитор перевіряє: ведення Книги обліку пестицидів; наявність паспортів якості

насіннєвого матеріалу; відповідність зберігання пестицидів і агрохімікатів санітарним нормам.

Під час проведення аудиту виробничих запасів аналітичні процедури використовуються для зіставлення обсягів запасів у різні звітні періоди, а також для порівняння показників звітності про рух запасів із даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу оцінити взаємозв'язок між окремими статтями звітності та визначити тенденції їх змін у динаміці порівняно з попередніми періодами.

На думку І. Йовенка, аудит виробничих запасів доцільно проводити поетапно. Учений пропонує таку послідовність аудиторської перевірки: проведення інвентаризації матеріальних цінностей, перевірка прибуткових і видаткових документів, аналіз звітів матеріально відповідальних осіб, дослідження реєстрів аналітичного обліку, перевірка даних Головної книги та оцінка показників фінансової звітності [21, с. 34].

Г.В. Савицька зазначає, що аудит виробничих запасів має охоплювати перевірку правильності визнання запасів у бухгалтерському обліку, достовірності їх оцінки, забезпечення належного зберігання, а також контроль операцій щодо вибуття запасів, товарів і малоцінних та швидкозношуваних предметів [66].

У процесі інвентаризації запасів застосовуються різні аналітичні методи, зокрема порівняння фактичних даних із плановими, нормативними чи прогнозними показниками, а також перевірка узгодженості інформації синтетичного й аналітичного обліку. Для ефективного використання таких процедур аудитор повинен мати чітко сформовану методику перевірки, яка розробляється ще на етапі планування аудиту та спрямована на отримання достатніх аудиторських доказів для подальшого аналізу й оцінки ефективності використання виробничих запасів.

Процедури аналізу наявності, руху та ефективності використання виробничих запасів є трудомісткими. Тому в межах укладеного договору на проведення аудиту доцільно розробляти і програму аналізу, оскільки методика

виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора.

Аналіз наявності, руху та результативності використання запасів є досить складним і трудомістким процесом. Саме тому в межах договору на проведення аудиту доцільно формувати окрему програму аналітичних процедур. Обсяг і характер застосування таких процедур визначаються аудитором на основі його професійного судження та особливостей діяльності підприємства.

Таким чином, організація та методичне забезпечення аудиту виробничих запасів є важливим елементом системи контролю діяльності підприємства. Аудит запасів спрямований на перевірку дотримання вимог чинного законодавства щодо операцій із запасами, встановлення повноти й достовірності їх відображення у бухгалтерському обліку, підтвердження правильності визнання активів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», а також оцінку стану складського господарства та дотримання методів обліку, визначених у наказі про облікову політику підприємства [42].

Головною метою аудиту виробничих запасів є виявлення недоліків, помилок і порушень в організації їх обліку та контролю, а також надання рекомендацій щодо їх усунення й попередження у майбутньому. Реалізація запропонованих аудитором заходів сприяє вдосконаленню системи бухгалтерського обліку, підвищенню ефективності внутрішнього контролю та покращенню фінансового стану підприємства загалом.

При здійсненні аудиту виробничих запасів аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки. Пропонуємо розглянути методи аудиторської перевірки виробничих запасів, сформовані в залежності від етапу аудиту (табл. 1.6).

Таким чином, організація та методичне забезпечення аудиту виробничих запасів посідають важливе місце у системі контролю діяльності підприємства. Проведення аудиту запасів спрямоване на перевірку дотримання вимог чинного законодавства щодо здійснення операцій із виробничими запасами, підтвердження повноти та достовірності їх відображення в бухгалтерському

обліку, а також правильності визнання запасів активами відповідно до положень НП(С)БО 9 «Запаси» [42]. Крім того, аудит передбачає оцінку стану складського господарства та перевірку дотримання методів обліку запасів, визначених у наказі про облікову політику підприємства.

Таблиця 1.6

Методи аудиторської перевірки виробничих запасів

№	Етап аудиту	Метод аудиту
1	Аудит організації обліку прямих матеріальних затрат	Суцільна документальна перевірка
2	Перевірка правильності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції	Вибіркова документальна перевірка
3	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих виробничих затрат на виробництво продукції	Вибіркова документальна перевірка
4	Перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів	Вибіркова документальна перевірка
5	Перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів	Вибіркова фактична перевірка
6	Перевірка дотримання норм з відпуску запасів	Комбінована документальна перевірка
7	Перевірка правильності оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини	Вибіркова документальна та фактична перевірка
8	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів	Комбінована документальна перевірка

Джерело: Узагальнено автором на основі [16, 23, 36].

Особливу увагу слід приділяти формуванню наказу про облікову політику, у якому доцільно детально визначати порядок обліку виробничих запасів і правила їх відображення у фінансовій звітності. Це дозволить мінімізувати ризик виникнення помилок та уникнути неоднозначного трактування окремих положень внутрішнього нормативного документа підприємства.

На нашу думку, головною метою аудиту виробничих запасів є надання допомоги підприємству у виявленні недоліків, помилок і порушень, пов'язаних з їх обліком та контролем, а також розроблення рекомендацій щодо їх усунення і недопущення в майбутньому. Ефективна організація та раціональна методика проведення аудиту запасів сприяють підвищенню достовірності облікової інформації, покращенню фінансового стану підприємства та забезпечують досягнення поставлених цілей аудиторської перевірки.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства та його облікова політика

Виробничо-господарська діяльність ПрАТ «Агрофірма «Колос» розгортається в умовах аграрно-орієнтованого регіону – Вінницької області, де сільськогосподарський сектор традиційно займає провідне місце в структурі регіональної економіки. Підприємство функціонує у м. Ладижин і від моменту державної реєстрації (29 квітня 1996 р.) пройшло тривалий шлях становлення як самостійного суб'єкта аграрного бізнесу.

За організаційно-правовою ознакою господарство є приватним акціонерним товариством із статутним капіталом 315,5 тис. грн. Поточне керівництво здійснює директор Гайдучик Володимир Павлович. Система корпоративного управління ПрАТ передбачає трирівневу структуру: загальні збори акціонерів як вищий орган, наглядова рада як контрольний орган та виконавчий орган в особі директора, що забезпечує розмежування функцій власності та оперативного управління.

Основні ідентифікаційні та реєстраційні характеристики ПрАТ «Агрофірма «Колос» систематизовано у таблиці 2.1.

Виробнича спеціалізація підприємства зосереджена на рослинницькій галузі. Основу товарної продукції становить вирощування соняшнику, озимої пшениці та ріпаку – культур, що формують переважну частку доходів від реалізації. Поряд із профільною діяльністю підприємство провадить суміжні операції: надання агровиробничих послуг, збут насіннєвого матеріалу, а також операції з майном та нерухомістю. Географічна прив'язка до лісостепової зони Вінниччини з родючими чорноземами та достатнім зволоженням є природною

конкурентною перевагою, що визначає потенціал урожайності основних культур.

Таблиця 2.1

Загальна характеристика ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Характеристика	Значення
Повне найменування	Приватне акціонерне товариство «Агрофірма «Колос»
Дата державної реєстрації	29 квітня 1996 р.
Місцезнаходження	Вінницька область, м. Ладижин
Організаційно-правова форма	Приватне акціонерне товариство (ПрАТ)
Розмір статутного капіталу	315,5 тис. грн
Керівник	Гайдучик Володимир Павлович
Основний вид діяльності (КВЕД)	01.11 – Вирощування зернових, зернобобових та олійних культур
Органи управління	Загальні збори акціонерів, наглядова рада, директор
Система оподаткування	Загальна система (податок на прибуток 18%)
Форма бухгалтерського обліку	НП(С)БО (Національні положення (стандарти))

Джерело: побудовано автором на основі даних YouControl

Для комплексної характеристики розмірів діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос» розраховано систему показників, що відображають земельну, трудову, технічну та капітальну складові його потенціалу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розміри діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Показники	2023 р.	2024 р.	2025 р.	2025 р. до 2023 р., %
Площа сільськогосподарських угідь, га	106,7	106,7	7,8	7,3
у тому числі рілля, га	106,7	106,7	7,8	7,3
Питома вага ріллі в сільськогосподарських угіддях, %	100,0	100,0	100,0	-
Середня кількість працівників, осіб	4	4	3	75,0
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	442,7	291,4	262,2	59,2
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	5563,5	4999,7	3942,2	70,9
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	4363,7	3925,0	3298,2	75,6
Авансований капітал, тис. грн.	6006,2	5291,1	4204,4	70,0
Капіталозабезпеченість, тис. грн.	414,9	272,3	3361,5	у 8,1 рази
Капіталоозброєність, тис. грн.	110,7	72,9	87,4	78,9
Приходиться на одного середньорічного працівника ріллі, га	26,8	26,8	2,6	9,7

Джерело: розраховано автором на основі Додатку А, Б

Найрадикальніші зміни стосуються земельного ресурсу – фундаментального чинника виробництва для будь-якого аграрного підприємства. Площа сільськогосподарських угідь скоротилася з 106,7 га у 2023 р. до 7,8 га у 2025 р., тобто збереглося лише 7,3% від початкового земельного банку. Таке обвальне скорочення не має аналогів серед природних або кон'юнктурних коливань – воно відображає свідоме виведення земельних ресурсів із господарського обороту.

Водночас скорочення капітальних ресурсів відбувалося значно повільніше і не пропорційно до зменшення виробничої бази. Середньорічна вартість основних засобів за три роки знизилася на 40,8, оборотних активів – на 29,1%, власного капіталу – на 24,4%. Зіставлення темпів скорочення земельного ресурсу та капітальних показників унаочнює критичну диспропорцію: капітал залишається на підприємстві, тоді як земля, що є єдиним продуктивним ресурсом для його ефективного використання, фактично вибула з обороту.

Показника капіталозабезпеченості зростає у 8,1 рази, що є суто статистичним артефактом і означає не підвищення ефективності, а саме зворотне – на кожен гектар угідь, що залишився в обробітку, припадає непропорційно великий обсяг капіталу, який не може бути продуктивно задіяний через відсутність достатньої земельної бази. Фактично підприємство «утримує» капітальні ресурси, масштаб яких у 8,1 рази перевищує поточну виробничу потребу, що обумовлює їхнє «заморожування» та відволікання з виробничого процесу.

Показник капіталоозброєності праці знизився з 110,7 до 87,4 тис. грн/особу, що свідчить про певне зменшення вартості основних засобів у розрахунку на одного працівника. Одночасно навантаження на одного працівника у земельному еквіваленті скоротилося з 26,8 га до 2,6 га на 1 особу, що у поєднанні із фактичним збереженням чисельності персоналу свідчить про значне недовантаження трудових ресурсів та утримання робочих місць без відповідного виробничого наповнення. Авансований капітал підприємства скоротився на 30,0%.

Таким чином, аналіз розмірів діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос» за 2023-2025 рр. виявляє ключову структурну суперечність, при катастрофічному скороченні головного виробничого ресурсу (земельних угідь) підприємство зберігає значний обсяг капіталу, трудових ресурсів та матеріально-технічної бази, що не знаходять ефективного застосування в умовах поточного масштабу виробництва. Ця диспропорція є безпосередньою причиною зростання збитковості та підтверджує необхідність структурної реорганізації як єдиного способу відновлення продуктивного використання наявного потенціалу.

Для оцінки ефективності виробничої діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос» доцільно проаналізувати динаміку обсягів виробництва основних видів сільськогосподарської продукції та рівень урожайності вирощуваних культур у 2023-2025 рр. Це дозволить визначити тенденції розвитку рослинницької галузі підприємства та виявити зміни у результативності використання земельних ресурсів.

Таблиця 2.3

Виробництво сільськогосподарської продукції ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Продукція	2023 р.	2024 р.	2025 р.	2024 р. до 2022 р.	
				+/-	%
Вироблено продукції, ц					
пшениця озима	2250,0	1150,0	0,0	-2250,0	-
соняшник	646,0	760,0	258,4	-387,6	40,0
ріпак озимий	1722,0	1367,0	0,0	-1722,0	-
Урожайність с.-г. культур, ц/га					
пшениця озима	50,0	42,0	-	-	-
соняшник	38,3	18,2	33,1	-5,2	86,4
ріпак озимий	38,6	34,2	-	-	-

Джерело: розраховано автором на основі Додатку А, Б

Дані таблиці 2.3 свідчать про суттєве скорочення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції у ПрАТ «Агрофірма «Колос» протягом досліджуваного періоду. Найбільш негативною тенденцією стало повне припинення у 2025 р. виробництва озимої пшениці та озимого ріпаку, тоді як

виробництво соняшнику скоротилося порівняно з 2023 р. на 387,6 ц, або на 60,0 %. Така ситуація обумовлена насамперед різким скороченням посівних площ підприємства.

Аналіз показників урожайності свідчить про нестабільність ефективності виробництва. Урожайність соняшнику у 2024 р. знизилася до 18,2 ц/га, проте у 2025 р. зросла до 33,1 ц/га, що становить 86,4 % рівня 2023 р. Урожайність озимої пшениці та ріпаку також демонструвала тенденцію до зниження у 2024 р. порівняно з 2023 р. Загалом результати аналізу підтверджують погіршення виробничого потенціалу підприємства та скорочення масштабів його господарської діяльності, що негативно позначилося на обсягах виробництва сільськогосподарської продукції.

Виробничі результати набувають практичного значення лише в контексті їхньої реалізації на ринку. Структура доходів від реалізації продукції є індикатором не лише ринкового позиціонування підприємства, а й рівня диверсифікації його доходної бази та ступеня вразливості до кон'юнктурних коливань. Відповідні дані щодо ПрАТ «Агрофірма «Колос» за 2023–2025 рр. наведено у таблиці 2.4.

Аналіз структури доходів за три роки виявляє надзвичайно високу волатильність як загального обсягу виручки, так і її товарного складу, що є нетиповим навіть для аграрних підприємств, де залежність від природних та ринкових чинників є об'єктивною. У 2023 р. підприємство демонструвало відносно збалансовану структуру, а саме частка зернових та технічних культур склала 58,5% та 41,5%, причому соняшник 41,5% забезпечував стабільне надходження доходу від реалізації.

У 2024 р. відбулася кардинальна реструктуризація доходів, зокрема загальна виручка зросла до 8581,6 тис. грн., що у 2,2 рази більше, ніж у попередньому році. Однак це зростання було повністю зумовлене одним фактором – реалізацією насіння ріпаку. Така концентрація доходів на єдиній культурі при її питомій вазі понад 50% є класичним індикатором підвищеного кон'юнктурного ризику, оскільки виняткові результати одного року не формують

стійкої доходної бази та не можуть бути відтворені без відповідного земельного і виробничого забезпечення.

Таблиця 2.4

Структура чистого доходу від реалізації продукції у ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Види продукції	2023 р.		2024 р.		2025 р.		В середньому за 3 роки	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Зернові та зернобобові – всього	2285,4	58,5	1209,5	14,1	252,1	100,0	1249,0	57,5
пшениця озима	1467,9	37,6	1209,5	14,1	252,1	100,0	976,5	50,6
кукурудза на зерно	782,6	20,0	0	0,0	0,0	0,0	260,9	6,7
Технічні культури - всього	1621,1	41,5	7371,3	85,9	0,0	0,0	2997,5	42,5
Насіння ріпаку	0,0	0,0	4868,3	56,7	0,0	0,0	1622,8	18,9
Насіння соняшнику	1621,1	41,5	2503,0	29,2	0,0	0,0	1374,7	23,6
Всього по підприємству	3906,5	100,0	8581,6	100,0	252,1	100,0	4246,7	100,0

Джерело: розраховано автором на основі Додатку А, Б

У 2025 р. технічні культури повністю зникли зі структури реалізації, а загальна виручка обвалилася до 252,1 тис. грн. Показово, що єдиним джерелом доходів у 2025 р. виступила пшениця озима, посіви якої у тому ж році дорівнювали нулю. Це свідчить про реалізацію перехідних товарних залишків або продукції, заготовленої у попередні роки, а не про повноцінну виробничу діяльність. Середньорічний дохід за три роки становить 4 246,7 тис. грн, проте ця середня величина є значною мірою оманливою: вона визначена трьома принципово різними за обсягом і структурою роками, що підтверджує нестійкий характер доходної бази підприємства в умовах діючої організаційної структури.

Аналіз показників ефективності діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос» свідчить про суттєве погіршення результативності господарювання протягом 2023-2025 рр. (табл. 2.5). Незважаючи на зростання вартості валової продукції в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь на 11,5%, що пояснюється

різким скороченням земельного банку до 7,8 га, більшість показників ефективності використання ресурсів мають негативну динаміку.

Таблиця 2.5

Оцінка ефективності діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Показники	2023 р.	2024 р.	2025 р.	2025 р. до 2023 р.	
				+/-	%
Вартість валової продукції в постійних цінах 2021 р. в розрахунку на:					
- 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	4952,7	3937,6	5523,1	570,4	111,5
- 1000 грн. основних фондів с.-г. призначення, грн.	11937,9	14417,3	1643,0	-10294,9	13,8
- 1 працівника, зайнятого в сільському господарстві, тис. грн.	1321,1	1050,4	143,6	-1177,5	10,9
Припадає валового прибутку в розрахунку на:					
- 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	119,2	-225,6	875,6	756,4	У 7,3 рази
- 1000 грн. основних фондів с.-г. призначення, грн.	287,3	-826,0	260,5	-26,8	90,7
- 1 працівника, зайнятого в сільському господарстві, тис. грн.	31,8	-60,2	22,8	-9,0	71,7
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів робіт, послуг)	3906,5	8633,0	252,1	-3654	6,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	3779,3	8873,7	183,8	-3596	4,9
Валовий прибуток	127,2	-240,7	68,3	-58,9	53,7
Чистий прибуток (збиток)	-380,1	-497,5	-756,1	-376	198,9
Рівень рентабельності операційної діяльності підприємства, %	3,4	-2,7	37,2	33,8	х

Джерело: розраховано автором на основі Додатку А, Б

Так, обсяг валової продукції в розрахунку на 1000 грн основних засобів зменшився на 86,2%, а на одного працівника – на 89,1%, що свідчить про значне зниження виробничої активності підприємства.

Водночас показники прибутковості характеризуються нестійкою динамікою. У 2024 р. підприємство отримало валовий збиток у розмірі 240,7 тис. грн, тоді як у 2025 р. валовий прибуток становив 68,3 тис. грн. У результаті показники валового прибутку в розрахунку на 100 га угідь та на 1000 грн

основних засобів покращилися порівняно з 2023 р., однак це відбулося переважно внаслідок скорочення ресурсної бази, а не реального підвищення ефективності діяльності.

Незважаючи на позитивну динаміку окремих відносних показників, фінансові результати підприємства залишаються незадовільними. Чистий дохід від реалізації продукції за досліджуваний період скоротився на 93,5%, а чистий збиток зріс майже вдвічі та досяг 756,1 тис. грн у 2025 р. За таких умов навіть формальне підвищення рівня рентабельності операційної діяльності до 37,2% не відображає реального покращення фінансового стану, оскільки супроводжується критичним скороченням масштабів виробництва та втратою економічного потенціалу підприємства. Отже, виявлені тенденції підтверджують необхідність пошуку нових підходів до організації господарської діяльності та підвищення ефективності управління фінансовими результатами.

Облікова політика підприємства є сукупністю принципів, методів і процедур, що застосовуються при складанні та поданні фінансової звітності, і затверджується наказом керівника відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО. Для ПрАТ «Агрофірма «Колос» облікова політика визначає такі методологічні засади.

Підприємство веде бухгалтерський облік за повною формою відповідно до НП(С)БО та складає повний комплект фінансової звітності: баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки. Звітний рік збігається з календарним (1 січня - 31 грудня).

Доходи від реалізації сільськогосподарської продукції визнаються за методом нарахування в момент передачі ризиків і вигод покупцеві, що, як правило, відповідає даті відвантаження продукції або підписання видаткових документів. Витрати визнаються у тому звітному періоді, у якому отримані відповідні доходи, або в момент їх виникнення, якщо вони не можуть бути пов'язані з конкретним доходом (адміністративні витрати, витрати на збут).

Таким чином, облікова політика ПрАТ «Агрофірма «Колос» сформована відповідно до чинного законодавства України і забезпечує достовірне відображення фінансово-господарських операцій. Разом із тим перехід до фермерського господарства дозволить суттєво спростити ведення обліку – перейти від повної до спрощеної форми, що скоротить витрати на бухгалтерське супроводження та зменшить трудомісткість підготовки звітності без втрати інформативності для управлінських потреб.

2.2. Первинний та зведений облік виробничих запасів

Виробничі запаси є однією з найважливіших складових оборотних активів сільськогосподарського підприємства, від наявності та стану яких безпосередньо залежить безперервність виробничого процесу. В умовах аграрного виробництва питома вага виробничих запасів у загальній структурі активів є особливо значною, оскільки галузь потребує значних обсягів насіння, добрив, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів, запасних частин та інших матеріальних ресурсів. Приватне акціонерне товариство «КОЛОС» є типовим представником середніх і великих сільськогосподарських підприємств регіону, що здійснює комплексне виробництво продукції рослинництва та тваринництва і потребує ефективно організованої системи обліку виробничих запасів.

Первинний облік виробничих запасів охоплює документування усіх господарських операцій, пов'язаних із надходженням, внутрішнім переміщенням та витрачанням (вибуттям) запасів. Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», кожна господарська операція повинна бути зафіксована у первинному документі в момент її здійснення або безпосередньо після закінчення. У ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» первинний облік виробничих запасів здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2, а також з урахуванням галузевих особливостей, визначених Методичними

рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Усі операції з виробничими запасами у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» поділяються на три основні групи:

1. Операції з надходження запасів (придбання у постачальників, отримання від засновників, виявлення при інвентаризації, власне виробництво тощо);
2. Операції з внутрішнього переміщення (передача між складами, відпуск у підзвіт, повернення з виробництва тощо);
3. Операції з вибуття (відпуск у виробництво, реалізація, списання внаслідок псування чи нестачі тощо).

Для документального підтвердження кожної групи операцій застосовуються відповідні форми первинних документів (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6

Первинні документи з обліку надходження виробничих запасів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС»

№	Назва документа	Підстава складання	Хто складає	К-сть прим.	Куди передається
1	Прибуткова накладна	Надходження від постачальника	Комірник	2	Склад (1), бухгалтерія (1)
2	Акт про приймання матеріалів	Розбіжність у кількості або якості	Комісія	2	Бухгалтерія (1), постачальнику (1)
3	Товарно-транспортна накладна	Транспортування вантажу	Відправник	4	Відправник, отримувач, перевізник (2)
4	Рахунок-фактура	Рахунок на оплату	Постачальник	1–2	Бухгалтерія
5	Видаткова накладна постачальника	Передача ТМЦ покупцю	Постачальник	2	Склад (1), бухгалтерія (1)
6	Авансовий звіт	Придбання за готівку	Підзвітна особа	1	Бухгалтерія
7	Акт приймання насіння	Надходження насінневого матеріалу	Агроном, комірник	2	Склад (1), бухгалтерія (1)
8	Акт на оприбуткування кормів	Заготівля кормів власними силами	Комісія	2	Склад (1), бухгалтерія (1)
9	Накладна на внутрішнє переміщення	Переміщення між складами	Матер. відп. особа	2	Обидва підрозділи

Джерело: Сформовано автором

Основним документом, що підтверджує факт надходження виробничих запасів від постачальника, є прибуткова накладна або акт про приймання матеріалів (форма М-7). Останній застосовується у разі, якщо між фактичною кількістю або якістю отриманих матеріалів та даними супровідних документів постачальника є розбіжності. Акт складається комісійно за участю представника постачальника або незалежного експерта і є підставою для висунення претензії.

Прибуткова накладна виписується матеріально відповідальною особою (завідувачем складу, комірником) у двох примірниках: один залишається на складі, другий передається до бухгалтерії. Документ містить такі обов'язкові реквізити: дату складання, найменування постачальника, найменування та кількість отриманих запасів, одиниці виміру, ціну за одиницю, загальну вартість, підписи відповідальних осіб.

При доставці запасів автомобільним транспортом обов'язково оформляється товарно-транспортна накладна (ТТН). Вона є документом, що підтверджує відвантаження товарів постачальником, транспортування і приймання вантажу отримувачем. ТТН складається у 4 примірниках: перший – залишається у відправника; другий – передається отримувачу; третій і четвертий – перевізнику (один для обліку, один для оплати).

Рахунок-фактура є підставою для оплати запасів та містить банківські реквізити постачальника, перелік і вартість товарів. Видаткова накладна постачальника підтверджує факт передачі товарно-матеріальних цінностей від продавця покупцю.

Якщо запаси придбані підзвітною особою за готівку (наприклад, дрібна закупівля запасних частин, пального, будматеріалів), їх оприбуткування на склад здійснюється на підставі авансового звіту та доданих до нього документів (касові чеки, квитанції, накладні продавців). Авансовий звіт затверджується керівником і є підставою для відшкодування витрат підзвітної особи.

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11) застосовується при переміщенні запасів між складами або структурними

підрозділами ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС». Випишується у двох примірниках: для підрозділу-відправника і підрозділу-отримувача.

Відпуск виробничих запасів зі складу у виробництво є найбільш масовою господарською операцією у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС». Залежно від характеру відпуску та виду запасів застосовуються різні первинні документи (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Первинні документи з обліку вибуття виробничих запасів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС»

№	Назва документа	Підстава складання	Хто складає	К-сть прим.	Дані, що відображаються
1	Лімітно-забірна картка	Систематичний відпуск за лімітом	Бухгалтерія	2	Ліміт, вид матеріалу, дата, к-сть відпуску, залишок ліміту
2	Накладна-вимога	Разовий відпуск матеріалів	Підрозділ-одержувач	2	Найменування матеріалу, к-сть, ціна, сума, призначення
3	Дорожній лист трактора	Щоденна робота трактора	Механізатор	1	Вид роботи, га, витрата ПММ норма/факт, мотогодини
4	Подорожній лист автомобіля	Щоденна робота автомобіля	Водій	1	Маршрут, пробіг км, витрата ПММ норма/факт
5	Акт на списання запасів	Знищення, псування, нестача	Комісія	1	Причина списання, к-сть, вартість
6	Акт витрат насіння і садивного матеріалу	Після закінчення сівби	Агроном, механізатор	2	Культура, поле, к-сть висіяного насіння
7	Журнал обліку добрив	Внесення добрив у поле	Агроном	1	Поле, к-сть внесеного добрива, вид, дата
8	Книга обліку пестицидів	Використання засобів захисту	Агроном	1	Препарат, доза, поле, дата, площа обробки
9	Акт на оприбуткування гною	Нагромадження органічних добрив	Комісія	2	К-сть, вид гною, місце зберігання

Джерело: Сформовано автором

Лімітно-забірна картка є основним документом для систематичного (багаторазового) відпуску запасів одного й того ж найменування одному й тому ж одержувачу протягом певного часового проміжку (місяця, декади, тижня). Вона випишується бухгалтерією або плановим відділом на підставі

затвердженого ліміту відпуску запасів. Ліміт визначається виходячи із виробничої програми, норм витрат матеріалів та наявності запасів на складі.

Для обліку витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу тракторів, комбайнів та автомобілів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» застосовуються спеціалізовані форми дорожніх листів:

- Дорожній лист трактора (форма №68) – виписується щодня на кожного механізатора; містить відомості про вид і обсяг виконаних робіт, витрату пального за нормою і фактично, показники лічильника мотогодин;
- Подорожній лист вантажного автомобіля – виписується щодня на кожного водія; містить маршрут, пробіг, час в наряді, витрату пального.

Дорожні листи після закінчення робочого дня або місяця подаються до бухгалтерії і є підставою для списання витраченого пального на рахунки виробничих витрат.

Для обліку витрачання мінеральних добрив і засобів захисту рослин безпосередньо в полі у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» ведеться Журнал обліку добрив та Книга обліку пестицидів. Їх ведення передбачено не лише бухгалтерськими, а й агрохімічними нормативними актами. Ці документи відображають, яка кількість добрив або пестицидів внесена на певний масив поля, в який строк, якою технікою та під яку культуру.

Аналітичний облік є проміжним рівнем облікової системи, що забезпечує деталізацію інформації синтетичних рахунків у розрізі окремих об'єктів – номенклатурних одиниць запасів, матеріально відповідальних осіб, місць зберігання тощо. Без належно організованого аналітичного обліку неможливо ні здійснювати оперативний контроль за рухом запасів, ні забезпечувати достовірне їх відображення у фінансовій звітності.

Аналітичний облік виробничих запасів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» ведеться за такими аналітичними ознаками:

1. За субрахунками (201, 203, 204, 205, 207, 208, 209);
2. За місцями зберігання (центральный склад, нафтосклад, агрохімсклад, зерносклад, фуражний склад);

3. За матеріально відповідальними особами (комірник центрального складу, комірник нафтоскладу тощо);
4. За номенклатурними номерами (кожному найменуванню присвоюється унікальний числовий код);
5. За одиницями виміру (кг, т, л, м, шт., м³ тощо).

У ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» відповідно до наказу про облікову політику застосовується метод середньозваженої собівартості. За цим методом собівартість кожної одиниці запасів, що вибуває, визначається як частка від ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та одержаних у звітному місяці запасів (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Розрахунок середньозваженої собівартості вибуття дизельного палива у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» за вересень 2024 р.

Операція	Дата	К-сть, л	Ціна, грн/л	Сума, грн
Залишок на початок місяця	01.10.2024	15 000	38,2	573 000,00
Надходження від постачальника	05.10.2024	20 000	39,5	790 000,00
Надходження від постачальника	18.10.2024	10 000	40,1	401 000,00
Разом з надходженням		45 000	-	1 764 000,00
Середньозважена собівартість			39,2	-
Витрачено за місяць (дорожні листи)		32 000	39,2	1 254 400,00
Залишок на кінець місяця		13 000	39,2	509 600,00

Джерело: Сформовано автором згідно даних ПРАТ «Агрофірма «Колос»

Інформація про наявність та рух запасів у вартісному вимірі за місцями їх зберігання і матеріально відповідальними особами узагальнюється щомісячно в розрізі синтетичних рахунків і субрахунків у Журналі-ордері № 5А с.-г., а також у відповідних відомостях за рахунками. Після завершення місяця залишки за синтетичними рахунками (субрахунками), відображені у сальдових відомостях, звіряються з даними про залишки запасів, наведеними в Журналі-ордері № 5А с.-г. та допоміжних відомостях за матеріально відповідальними особами.

Кредитові обороти за рахунками обліку виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів, відображені у Журналі-ордері № 5А с.-г., після перевірки переносяться до Головної книги для подальшого узагальнення облікової інформації (рис. 2.1).

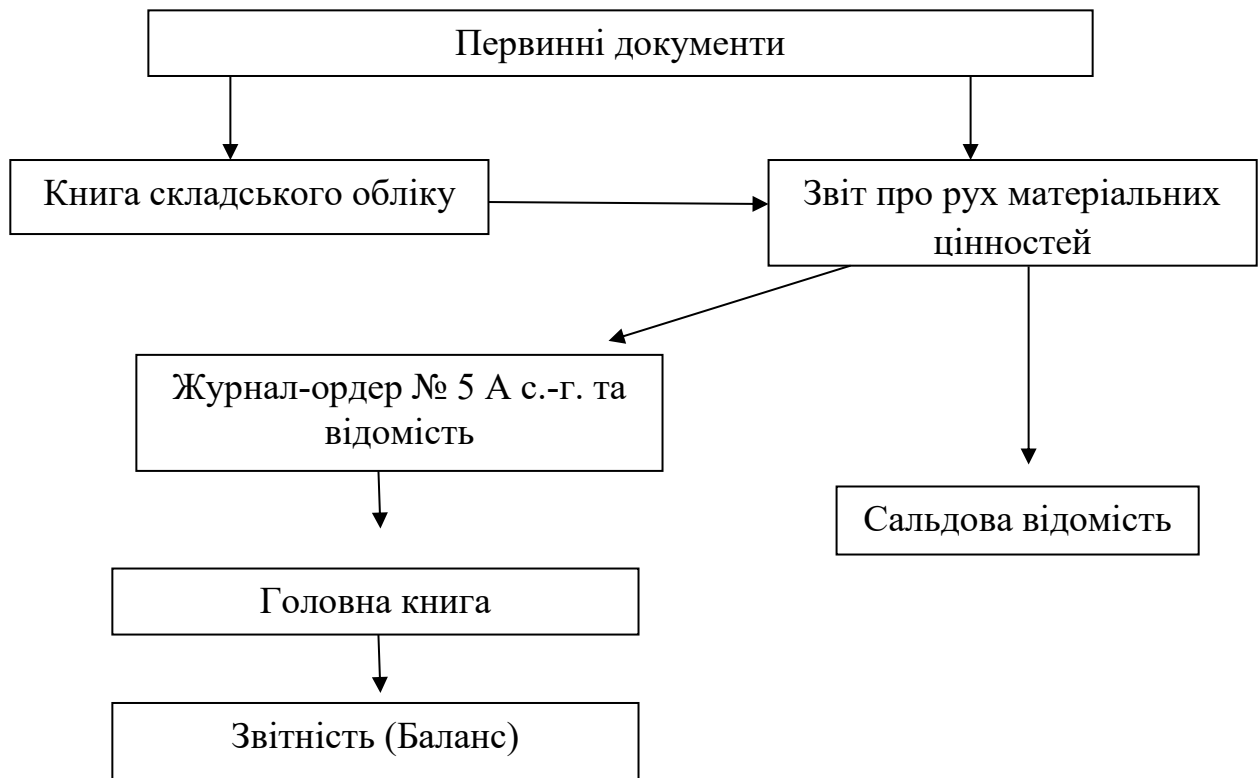


Рис. 2.1. Процес запису операцій у реєстри журнально-ордерної форми з обліку виробничих запасів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС»

Джерело: Побудовано автором

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерській службі підприємства здійснюється на підставі сальдових відомостей, які формуються за даними перевірених і опрацьованих звітів про рух матеріальних цінностей. Узагальнені залишки за синтетичними рахунками та субрахунками, відображені в сальдових відомостях, підлягають обов'язковому зіставленню з відповідними показниками Журналу-ордера № 5А с.-г. та аналітичних відомостей, що ведуться в розрізі матеріально відповідальних осіб. Крім того, залишки виробничих запасів, МШП, готової продукції та товарів, наведені в облікових регістрах

журнально-ордерної форми, порівнюються з підсумковими даними сальдових відомостей за кожним синтетичним рахунком або субрахунком. Така система взаємного контролю забезпечує достовірність облікових даних, своєчасне виявлення можливих розбіжностей і підвищує рівень контролю за збереженням матеріальних ресурсів підприємства.

Для обліку запасів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» використовують рахунок 20 «Виробничі запаси». За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку тощо.

Основні бухгалтерські проводки, що відображають надходження виробничих запасів та їх списання у виробництво в ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» наведено в таблиці 2.9.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

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

Таким чином, облік виробничих запасів у ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» являє собою комплексну систему, що охоплює первинне документування, аналітичний і синтетичний облік у регістрах журнально-ордерної форми та формування відповідних показників фінансової звітності. Ефективна організація цієї системи є необхідною передумовою достовірного визначення собівартості продукції, контролю за раціональним використанням матеріальних ресурсів та забезпечення прозорості і достовірності фінансової звітності підприємства.

Таблиця 2.9

Господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів в ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» за листопад 2024 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Виявлено лишки запасів в результаті інвентаризації. Оприбутковано запаси, раніше не обліковані на балансі	20	719	1680,00
2	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20	372	1050,00
3	Оприбутковано виробничі запаси, які надійшли від постачальника	201	631	41520,00
4	Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли (витрати на транспортування включено до первісної вартості виробничих запасів)	20	311	1750,00
5	Оприбутковано виробничі запаси (або повернені з виробництва) виготовлені власними силами	20	23	22630,00
6	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20	40	6350,00
7	Списано запаси для загальновиробничих потреб	91	20	385,00
8	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23	20	17485,00
9	Використано запаси для адміністративних потреб (матеріалів на ремонт кабінету)	92	20	1250,00
10	Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	20	640,00
11	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	20	15136,00
12	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947	20	145,00
13	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винною особою (після встановлення такої особи)	375	746	2055,00

Джерело: Сформовано автором згідно даних ПРАТ «Агрофірма «Колос»

Оскільки ефективне функціонування та подальший розвиток підприємства неможливі без належного забезпечення виробничими ресурсами відповідного обсягу й якості, важливого значення набуває всебічний аналіз їх використання. Такий аналіз дає змогу оцінити рівень забезпеченості ресурсами, визначити ефективність їх залучення у виробничий процес та виявити резерви підвищення результативності діяльності підприємства.

2.3. Аналіз та оцінка ефективності використання виробничих запасів

Виробничі запаси є важливою складовою оборотних активів аграрного підприємства та виступають матеріальною основою здійснення виробничого процесу. До їх складу належать насіння, посадковий матеріал, мінеральні добрива, засоби захисту рослин, паливно-мастильні матеріали, запасні частини та інші матеріальні ресурси, необхідні для виробництва сільськогосподарської продукції. Раціональне формування та ефективне використання виробничих запасів забезпечує безперервність виробничого процесу, сприяє зниженню витрат і підвищенню фінансових результатів діяльності підприємства.

Визначимо динаміку вартості запасів у структурі оборотних активів ПрАТ «Агрофірма «Колос» (рис. 2.2).

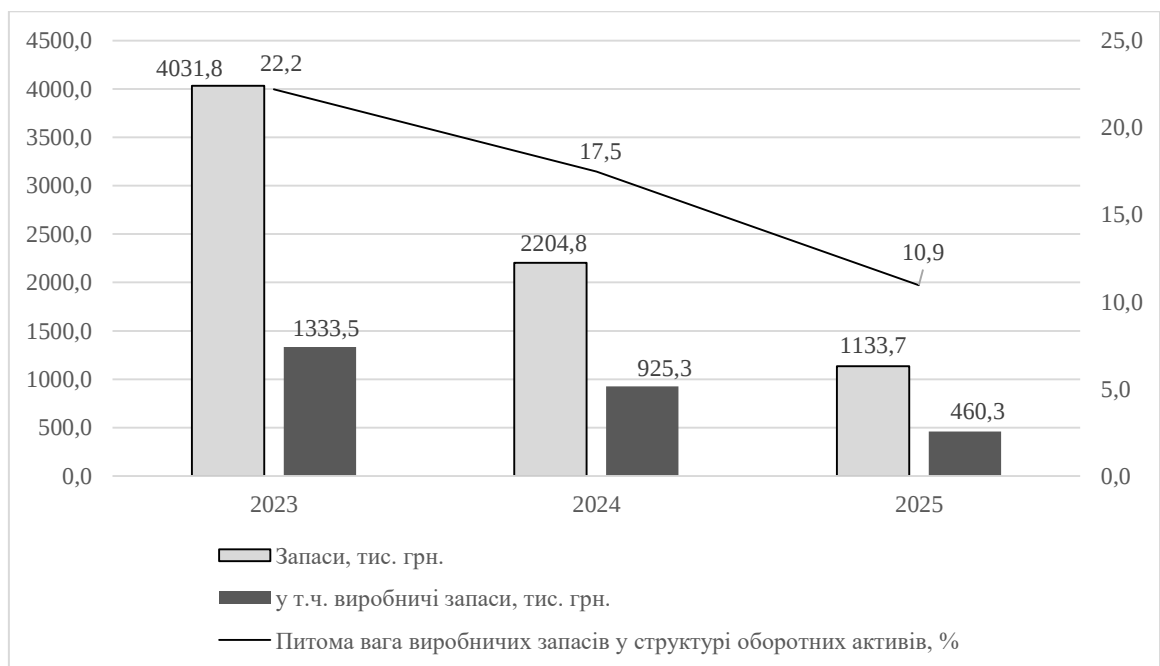


Рис. 2.2. Динаміка вартості запасів в структурі оборотних активів ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Джерело: Побудовано автором

Дані рисунка 2.2 свідчать про суттєві зміни у структурі оборотних активів ПрАТ «Агрофірма «Колос» протягом 2023–2025 рр. Загальна вартість запасів зменшилась із 4031,8 тис. грн. у 2023 р. до 1 133,7 тис. грн. у 2025 р., тобто на 71,9%. Виробничі запаси скоротились дещо меншими темпами з 1333,5 до 460,3

тис. грн. Така диспропорція між темпами вибуття загальних та виробничих запасів вказує на те, що основне скорочення відбулося за статтями готової продукції та незавершеного виробництва, тоді як матеріальні ресурси (насіння, добрива, паливо) акумулювалися в запасах відносно повільніше.

Питома вага виробничих запасів у структурі оборотних активів знизилась із 22,2% до 10,9%. Водночас скорочення частки виробничих запасів відбувалось на тлі одночасного зменшення самих оборотних активів, що свідчить про комплексне стиснення оборотного капіталу підприємства.

Визначимо структуру запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос» на основі даних таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Склад та структура запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос»

Запаси	Роки						у середньому за 3 роки	
	2023		2024		2025			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
виробничі запаси:	1333,5	33,1	925,3	42,0	460,3	40,6	906,4	38,6
- сировина і матеріали	520,0	12,9	360,0	16,3	180,0	15,9	353,3	15,0
- паливо	220,0	5,5	150,0	6,8	75,0	6,6	148,3	6,3
- запасні частини	260,0	6,4	180,0	8,2	90,0	7,9	176,7	7,5
- матеріали сільськогосподарського призначення	203,5	5,0	145,3	6,6	75,3	6,6	141,4	6,1
- малоцінні швидкозношувальні предмети	130,0	3,2	90,0	4,1	40,0	3,5	86,7	3,6
готова продукція	2698,3	66,9	1279,5	58	673,4	59,4	1550,4	61,4
Всього запаси підприємства	4031,8	100	2204,8	100	1133,7	100	2456,8	100,0

Джерело: Розраховано автором на базі звітності підприємства

Аналіз свідчить про суттєве скорочення загального обсягу запасів підприємства – з 4031,8 тис. грн. у 2023 р. до 1133,7 тис. грн. у 2025 р., що вказує на зменшення потреби в оборотних активах або оптимізацію запасів. У середньому за три роки їх обсяг становить 2456,8 тис. грн.

У структурі запасів переважають готова продукція (61,4% у середньому), що свідчить про значні залишки нереалізованої продукції та потенційні проблеми зі збутом. Частка виробничих запасів становить 38,6%, при цьому найбільшу питому вагу серед них займають сировина і матеріали (15,0%) та запасні частини (7,5%), що характерно для аграрного виробництва.

Загалом структура запасів є відносно стабільною, однак домінування готової продукції та її висока частка можуть свідчити про необхідність удосконалення збутової політики та управління оборотними активами підприємства.

Структура виробничих запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос» у середньому за 2023-2025 рр. наведена на рис. 2.3 свідчить, що найбільшу частку у структурі виробничих запасів займають сировина і матеріали, а також запасні частини і паливо.

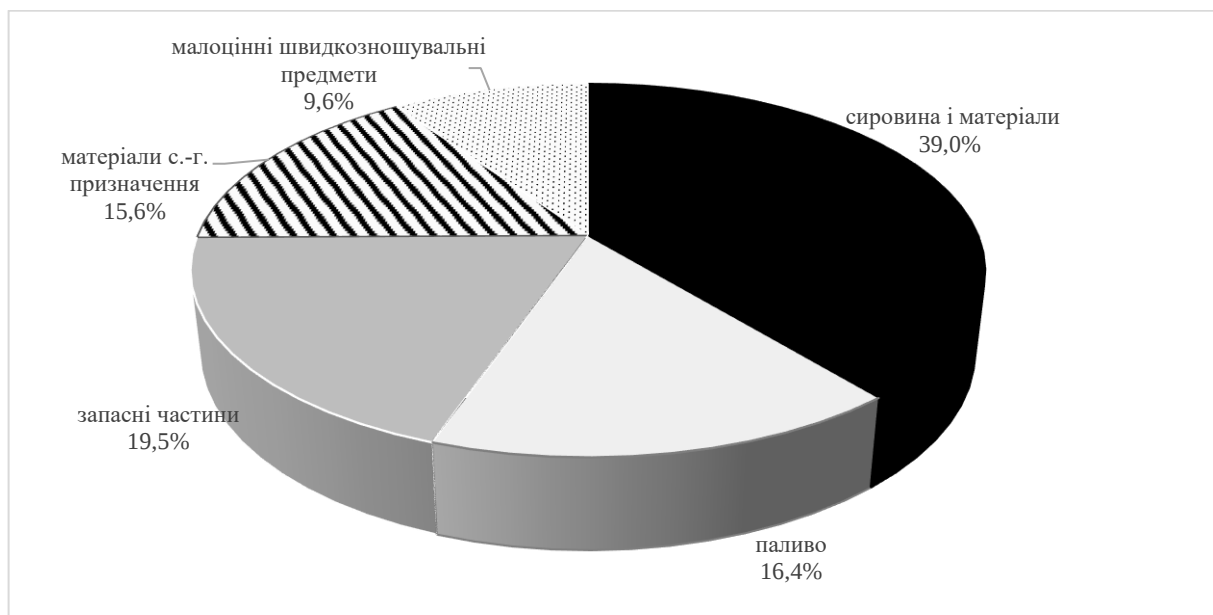


Рис. 2.3. Структура виробничих запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос» у середньому за 2023-2025 рр.

Джерело: побудовано автором

Для оцінки ефективності управління виробничими запасами у ПрАТ «Агрофірма «Колос» проаналізуємо систему узагальнювальних відносних показників, наведених у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Відносні показники оцінки ефективності використання виробничих
запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос»**

№ п.п.	Показники	2023 р.	2024р.	2025 р.	2025 р. до 2023 р.	
					+/-	%
1	Середньорічна вартість виробничих запасів, тис. грн.	1333,5	925,3	460,3	-873,2	34,5
2	Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.	3906,5	8633,0	252,1	-3654	6,5
3	Коефіцієнт оборотності виробничих запасів, раз (2:1)	2,93	9,33	0,55	-2,38	18,7
4	Тривалість періоду оборотності виробничих запасів, днів $((1*360)/2)$	123	39	657	534,42	У 5,4 рази
5	Коефіцієнт завантаження запасів в обороті, коп. (1:2)	0,34	0,11	1,83	1,48	У 5,4 рази

Джерело: розраховано автором на базі звітності підприємства

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів у 2024 р. зріс до 9,33 разів, що свідчило про тимчасове покращення ефективності використання ресурсів. Однак у 2025 р. відбулося різке падіння до 0,55 разів, що є негативною тенденцією та свідчить про уповільнення обороту запасів і їх неефективне використання в умовах різкого скорочення виручки. Відповідно, тривалість обороту запасів у 2025 р. різко зросла до 657 днів проти 39 днів у 2024 р., що свідчить про суттєве «заморожування» оборотних коштів у запасах. Така ситуація є негативною та вказує на порушення балансу між виробництвом і реалізацією продукції.

Коефіцієнт завантаження запасів у 2025 р. зріс до 1,83, що означає збільшення частки запасів, необхідних для отримання одиниці доходу. Це підтверджує зниження ефективності використання оборотних активів.

Узагальнюючи, можна зробити висновок, що у 2023-2025 рр. ефективність використання виробничих запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос» погіршилася. Попри певне покращення показників у 2024 р., у 2025 р. відбулося різке зниження виручки та уповільнення оборотності запасів. Це свідчить про

необхідність перегляду збутової політики підприємства, відновлення обсягів реалізації та оптимізації управління виробничими запасами для забезпечення фінансової стабільності.

Для оцінювання ефективності використання виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос» проведено комплексний аналіз динаміки основних узагальнюючих показників за 2022–2024 рр. (табл. 2.12). Такий підхід дає змогу виявити тенденції зміни обсягів запасів, швидкості їх обороту та ефективності залучення у виробничий процес, а також оцінити вплив цих змін на результати господарської діяльності підприємства. Отримані результати слугують основою для подальших висновків щодо рівня раціональності використання матеріальних ресурсів.

Таблиця 2.12

Узагальнюючі показники ефективності використання виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»

№ п.п.	Показники	2023 р.	2024р.	2025 р.	2025 р. до 2023 р.	
					+/-	%
1	Вироблено продукції, тис. грн.	5284,5	4201,4	430,8	-4853,7	8,2
2	Матеріальні затрати, тис. грн.	2567,5	4171,9	553,4	-2014,1	21,6
3	Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	127,2	-240,7	68,3	-58,9	53,7
4	Прибуток (збиток) на 1 грн. матеріальних витрат, грн.	127,2	-240,7	68,3	0,07	240,0
5	Повна собівартість виробленої продукції, тис. грн.	3749,6	6805,3	1770,3	-1979,3	47,2
6	Матеріаловіддача, грн.	2,06	1,01	0,78	-1,38	37,9
7	Матеріаломісткість, грн.	0,49	0,99	1,28	0,79	261,2
8	Частка матеріальних витрат у собівартості продукції	68,5	61,3	31,3	-37,2	x

Джерело: Розраховано автором на базі звітності підприємства

Обсяги виробленої продукції протягом досліджуваного періоду суттєво скоротилися на 4853,7 тис. грн. або на 91,8 %. Така негативна динаміка свідчить про різке зниження виробничої активності підприємства, що може бути пов'язано зі скороченням обсягів господарської діяльності, змінами в структурі виробництва, а також впливом зовнішніх економічних і ринкових факторів.

Матеріальні затрати при цьому характеризуються нестабільною динамікою, що свідчить про нерівномірність виробничих процесів та зміну структури витрат, що негативно впливає на стабільність діяльності підприємства.

Прибуток від операційної діяльності протягом періоду був нестабільним. У 2024 р. підприємство отримало збиток -240,7 тис. грн., однак у 2025 р. показник знову став позитивним 68,3 тис. грн. Це свідчить про часткове відновлення фінансових результатів, хоча їх рівень залишається значно нижчим порівняно з 2023 р. Показник прибутку на 1 грн. матеріальних витрат коливається від 0,05 грн. у 2023 р. до -0,06 грн. у 2024 р. та 0,12 грн. у 2025 р., що підтверджує нестабільність ефективності використання матеріальних ресурсів, але з певною тенденцією до покращення у 2025 р.

Матеріаловіддача знизилася з 2,06 грн. у 2023 р. до 0,78 грн. у 2025 р., що свідчить про погіршення ефективності використання матеріальних ресурсів. Водночас матеріаломісткість зросла з 0,49 до 1,28 грн., що є негативною тенденцією і вказує на збільшення витрат матеріалів на одиницю продукції. Частка матеріальних витрат у собівартості продукції зменшилася з 68,5 % у 2023 р. до 31,3 % у 2025 р., що пояснюється суттєвим скороченням виробництва та зміною структури витрат.

Узагальнюючи, слід зазначити, що у 2023-2025 рр. ПрАТ «Агрофірма «Колос» характеризується значним спадом виробничої діяльності та нестабільною ефективністю використання матеріальних ресурсів. Незважаючи на часткове покращення окремих фінансових показників протягом останнього року, загальна динаміка свідчить про зниження ефективності господарювання та необхідність удосконалення управління виробничими запасами, оптимізації витрат і відновлення обсягів виробництва.

РОЗДІЛ 3

ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У ПРАТ «АГРОФІРМА «КОЛОС» ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ

3.2 Напрями удосконалення обліку виробничих запасів

Виробничі запаси є матеріальною основою сільськогосподарського виробництва, від наявності, стану та ефективності використання яких безпосередньо залежить можливість виконання виробничої програми, собівартість продукції та, в кінцевому підсумку, фінансовий результат підприємства. Питома вага виробничих запасів у загальній структурі оборотних активів типового сільськогосподарського підприємства середнього масштабу становить від 40 до 65 відсотків, що зумовлює підвищені вимоги до якості їх обліку та управління ними.

ПрАТ «Агрофірма «Колос»» є сільськогосподарським підприємством, що здійснює комплексне виробництво продукції рослинництва (зернові, олійні та технічні культури) і тваринництва, веде бухгалтерський облік за журнально-ордерною формою та застосовує загальну систему оподаткування. Аналіз практики ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів у підприємстві, здійснений шляхом вивчення первинної документації, облікових регістрів, облікової політики та безпосереднього спостереження за організацією облікового процесу, виявив ряд суттєвих недоліків і проблемних аспектів.

Незважаючи на те, що в цілому облік здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» та інших нормативних актів, система обліку виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»» не забезпечує належного рівня оперативності, аналітичності та контрольності облікової інформації. Усунення виявлених недоліків є необхідною умовою підвищення ефективності управління матеріальними ресурсами підприємства.

За результатами дослідження систематизовано основні проблеми обліку виробничих запасів, що згруповані за трьома рівнями – організаційним, методичним та технічним (рис 3.1).

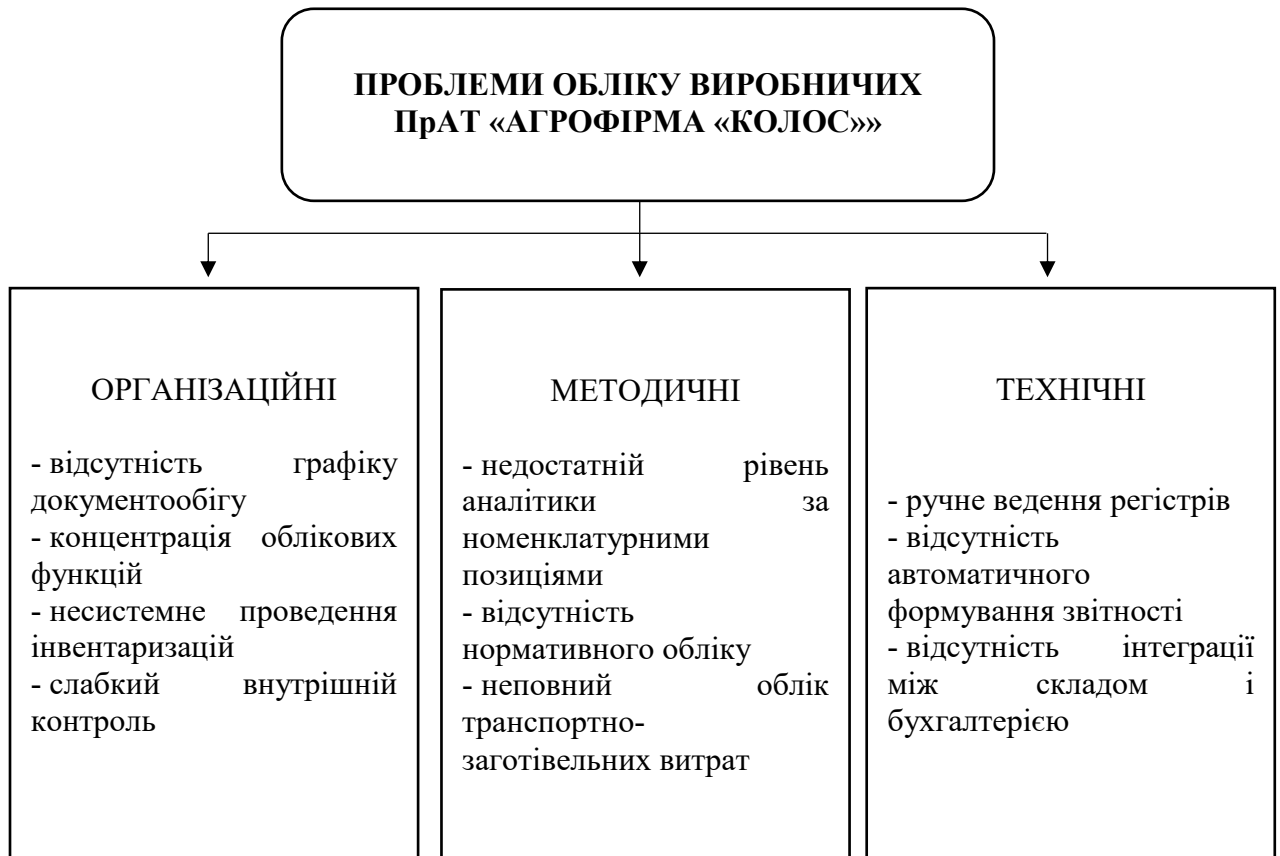


Рис. 3.1 Проблеми обліку виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»»

Джерело: Розроблено автором

Первинний облік є фундаментом облікової системи будь-якого підприємства. Якість первинних документів, своєчасність їх складання та раціональна організація документообігу безпосередньо визначають достовірність і оперативність усієї облікової інформації. У ПрАТ «Агрофірма «Колос»» виявлено, що відсутній системний підхід до організації документообігу: первинні документи складаються несвоєчасно, частина документів потрапляє до бухгалтерії зі значним запізненням, що призводить до відображення господарських операцій не в тому звітному місяці, в якому вони фактично здійснились.

Пропонується розробити детальне графік документообігу, яке має містити:

- перелік усіх первинних документів, що застосовуються в обліку виробничих запасів;
- для кожного документа – відповідальних за складання, строки складання, строки подання до бухгалтерії, кількість примірників, порядок зберігання;
- порядок дій при втраті або пошкодженні документа;
- персональну відповідальність за порушення строків.

Затвердження графіка документообігу в ПрАТ «Агрофірма «Колос»» дозволить трансформувати хаотичний потік первинної документації у впорядковану систему. Для цілей оподаткування це забезпечить дотримання граничних строків реєстрації податкових накладних, що безпосередньо впливає на суму податкових зобов'язань та мінімізує ризики застосування штрафних санкцій (Табл. 3.1) .

Окрім того, графік виступає інструментом контролю продуктивності праці облікового персоналу, дозволяючи рівномірно розподіляти навантаження протягом місяця та забезпечувати своєчасне відображення операцій у системі бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень.

Для контролю за повнотою і своєчасністю надходження документів до бухгалтерії пропонується вести Реєстр первинних документів, у якому фіксуються дата складання документа, дата його фактичного надходження до бухгалтерії та відхилення від встановленого графіку. Наявність такого реєстру дозволить бухгалтеру оперативно виявляти «відсутні» документи та нагадувати відповідальним особам про необхідність їх подання.

Відповідно до запропонованого графіку документообігу та реєстру первинних документів документообіг буде відображатись відповідно до рисунку 3.2. з врахуванням вчасності надходження документа.

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) є невід'ємною складовою первісної вартості виробничих запасів відповідно до НП(С)БО 9. Проте аналіз практики ПрАТ «Агрофірма «Колос»» показав, що облік ТЗВ ведеться непослідовно: в одних випадках вони включаються до вартості запасів на рахунок 20, в інших – одразу відносяться на рахунки витрат без розподілу між видами запасів.

Таблиця 3.1

**Рекомендований графік документообігу з обліку виробничих запасів у
ПрАТ «Агрофірма «Колос»»**

Документ	Відповіда- льний за складання	Строк складання	Кому передається	Строк передачі	Строк обробки в бухгалтерії
Прибуткова накладна М-4	Комірник	У день надходження	Бухгалтерія	Наступний робочий день	1 день
ТТН	Відповідальн а особа при отриманні	У день надходження	Бухгалтерія	У день надходження	1 день
Лімітно- забірна картка (М-8)	Бухгалтерія (відкриття), Комірник (записи)	Щомісяця відкривається; щоденно заповнюється	Бухгалтерія	До 3-го числа наступного місяця	3 дні
Накладна- вимога М-11	Одержувач	У день відпуску	Бухгалтерія	Наступний робочий день	1 день
Дорожній лист трактора №68	Механізатор	Щодня	Диспетчер → Бухгалтерія	Наступний робочий день	2 дні
Акт витрат насіння №119	Агроном	Після завершення сівби (не пізніше 5 днів)	Бухгалтерія	5 днів після завершення сівби	2 дні
Звіт про рух ТМЦ М-19	Комірник	До 3-го числа наступного місяця	Бухгалтерія	До 3-го числа	3 дні
Авансовий звіт	Підзвітна особа	Протягом 5 робочих днів після повернення	Бухгалтерія	5 робочих днів	2 дні
Акт на списання М- 14	Комісія	У день виявлення підстав	Бухгалтерія	Після затвердження керівником	2 дні

Джерело: Розроблено автором

Для ПрАТ «Агрофірма «Колос»» рекомендується застосування окремого субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» (або аналітичного рахунку до рахунку 20). Це доцільно у випадку, коли підприємство закуповує матеріали партіями, а послуги перевізника оплачуються окремо від вартості запасів.

Автоматизація обліку може суттєво підвищити ефективність роботи підприємства. На підприємстві використовують програму М.Е.Дос. М.Е.Дос це широко відома українська програма для формування та електронного подання

звітності до контролюючих органів. Однак функціонал у частині обліку запасів обмежений і фактично зводиться до формування документів для ДПС. Для автоматизації складського обліку і управління запасами М.Е.Дос не підходить.

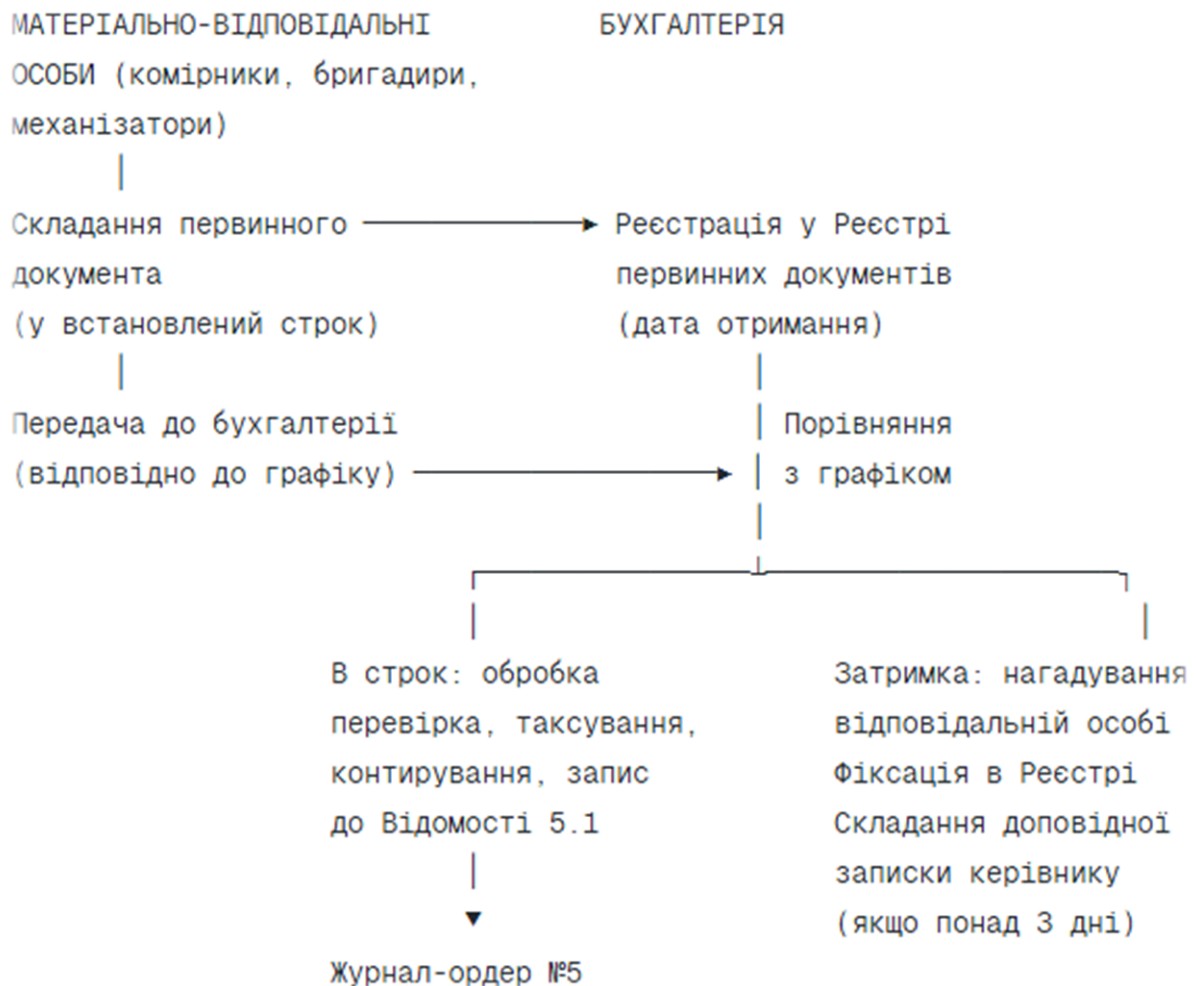


Рис. 3.2. Запропонована схема контролю документообігу з обліку виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»»

Джерело: Розроблено автором

За результатами порівняльного аналізу та з урахуванням специфіки ПрАТ «Агрофірма «Колос»», для автоматизації обліку виробничих запасів рекомендується впровадити програмний комплекс «Мастер: АГРО» – спеціалізоване українське програмне забезпечення для комплексної автоматизації управлінського та бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Мастер: АГРО це комплексна інформаційна система для управління сільськогосподарським підприємством, розроблена українськими фахівцями з урахуванням галузевих особливостей аграрного виробництва та вимог вітчизняного бухгалтерського обліку і законодавства. Програма охоплює весь цикл діяльності аграрного підприємства – від планування польових робіт і закупівлі матеріалів до формування фінансової звітності і подання податкових декларацій.

Можна виділити наступні ключові можливості «Мастер: АГРО» для автоматизації обліку виробничих запасів:

1. Повнофункціональний модуль складського обліку з номенклатурним довідником. Програма «Мастер: АГРО» містить розвинений модуль складського обліку, що забезпечує: ведення номенклатурного довідника матеріальних цінностей з необмеженою кількістю позицій, ієрархічною структурою груп і можливістю присвоєння унікальних кодів; формування всіх видів складських документів в електронному вигляді: прибуткові накладні (М-4), акти приймання (М-7), лімітно-забірні картки (М-8, М-9), накладні-вимоги (М-11), акти на списання (М-14); автоматичне ведення карток складського обліку (М-12) у електронному форматі – бухгалтер і комірник бачать єдину базу даних в режимі реального часу; налаштування сигнальних рівнів залишків для кожної позиції номенклатури з автоматичним формуванням попереджень.

2. Інтегрований нормативний облік витрачання матеріалів. «Мастер: АГРО» має вбудований механізм нормативного обліку, що дозволяє:

- вносити норми витрат матеріалів у розрізі видів польових і тваринницьких робіт;
- при відпуску матеріалів автоматично розраховувати нормативну кількість на підставі обсягу робіт (гектари, голови, мото-години);
- автоматично формувати Звіт про відхилення фактичного витрачання від нормативного у будь-якому розрізі: за матеріалом, культурою, підрозділом, бригадою, механізатором;
- виявляти систематичну перевитрату та виводити відповідальних осіб.

Впровадження цього функціоналу повністю автоматизує та скорочує практично до нуля час на ручний розрахунок відхилень.

3. Облік паливно-мастильних матеріалів та автоматизована обробка дорожніх листів. Модуль «Техніка» програми «Мастер: АГРО» спеціально розроблений для обліку роботи сільськогосподарської техніки та ПММ:

- в електронному форматі ведуться дорожні листи тракторів і автомобілів з автоматичним розрахунком нормативної витрати пального на підставі марки техніки, виду роботи та обсягу;
- програма автоматично порівнює нормативну і фактичну витрату пального та виводить відхилення по кожному механізатору і водієві;
- за підсумками місяця автоматично формується зведена Відомість витрат ПММ у розрізі техніки, видів робіт і культур – без жодної ручної роботи бухгалтера;
- всі дані про витрати ПММ автоматично передаються до бухгалтерського модуля та формують проводки Дт 231/232 Кт 203.

4. Спеціалізований облік добрив, засобів захисту рослин та насіння. У «Мастер: АГРО» передбачено спеціальні функції для обліку матеріалів сільськогосподарського призначення:

- Книга обліку пестицидів і агрохімікатів ведеться автоматично на підставі документів відпуску, що повністю відповідає вимогам Закону України «Про пестициди і агрохімікати»;
- облік добрив ведеться у тоннах фізичної ваги та паралельно – у тоннах діючої речовини (що необхідно для агрохімічного контролю);
- формуються агрохімічні картки полів з накопиченням даних про внесення добрив у динаміці за роками;
- автоматично формуються Акти витрат насіння (форма №119) за підсумками сівби з розрахунком фактичних норм висіву.

5. Повна підтримка журнально-ордерної форми обліку. Для ПрАТ «Агрофірма «Колос»», яке веде облік за журнально-ордерною формою, принципово важливою є підтримка відповідних реєстрів.

6. Автоматизований облік ТЗВ. У програмі передбачено автоматичний розподіл ТЗВ відповідно до обраного методу (включення до первісної вартості або розподіл через субрахунок 289). Бухгалтер вносить суму ТЗВ по кожній поставці, а програма наприкінці місяця автоматично розраховує коефіцієнт і формує проводку Дт 231/232/92 Кт 289 на суму ТЗВ, що відноситься до вибулих запасів.

7. Управлінська звітність у реальному часі. «Мастер: АГРО» надає керівнику підприємства можливість у будь-який момент отримати:

- Звіт про залишки запасів на поточну дату – по кожному складу і номенклатурній позиції;
- Звіт про відхилення від норм витрат – за культурами, підрозділами, механізаторами;
- Аналіз оборотності запасів – час між надходженням і витрачанням;

Впровадження програмного комплексу «Мастер: АГРО» у ПрАТ «Агрофірма «Колос»» потребує певних початкових інвестицій, економічний ефект від автоматизації наведено в таблиці 3.2.

Основні складові ефекту для обліку та управління запасами від впровадження «Мастер: АГРО» у ПрАТ «Агрофірма «Колос»»:

1. Скорочення трудомісткості обліку запасів. За оцінками, впровадження «Мастер: АГРО» дозволяє скоротити витрати робочого часу бухгалтера на ведення обліку виробничих запасів (формування реєстрів, складання звітів, обробка первинних документів) на 60–70%.

2. Скорочення втрат від перевитрати матеріалів. Запровадження нормативного обліку дозволяє виявляти і усувати перевитрату матеріалів. За умови скорочення перевитрати паливно-мастильних матеріалів лише на 3% від місячного обсягу витрат.

3. Скорочення надлишкових запасів. Завдяки системі сигнальних рівнів і прогнозуванню потреб підприємство зможе оптимізувати розмір запасів, скорочуючи «заморожування» коштів у понаднормативних залишках. Скорочення середньорічного залишку запасів на 10% від поточного рівня.

**Ефект від впровадження «Мастер: АГРО» у ПрАТ «Агрофірма
«Колос»» в розрізі напрямів вдосконалення**

Напрямок вдосконалення	Проблема, що усувається	Інструмент «Мастер: АГРО»	Очікуваний ефект
1. Документообіг	Затримки в оформленні документів	Електронні первинні документи, реєстр документів	Обробка документів у день складання
2. Аналітичний облік	Відсутність номенклатурного обліку	Номенклатурний довідник + Відомість 5.1	Точні залишки по кожній позиції в режимі реального часу
3. Нормативний облік	Відсутність контролю витрат	Нормативи витрат + автозвіт про відхилення	Виявлення перевитрати до 10-15% вартості матеріалів
4. Облік ТЗВ	Некоректна первісна вартість	Субрахунок 289 + автоматичний розподіл	Достовірна первісна вартість кожного виду запасів
5. Внутрішній контроль	Несанкціоноване витрачання	Система прав доступу + авторизація відпуску	Чіткий розподіл відповідальності
6. Складський облік	Ручні картки М-12	Електронні картки складського обліку	Скорочення часу ведення складського обліку на 80%
7. Облік ПММ	Ручна обробка дорожніх листів	Модуль «Техніка» + автообробка дор. листів	Економія 8-10 людино-годин/місяць на обробці
8. Звітність	Ручне формування ж/о регістрів	Автоматичне формування Ж/О №5, Відомостей	Скорочення часу на облік запасів на 60-70%

Джерело: Розроблено автором

Таким чином, комплексне вдосконалення системи обліку виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»» через реалізацію обґрунтованих напрямів у поєднанні з впровадженням програмного комплексу «Мастер: АГРО» забезпечить суттєве підвищення якості та оперативності облікової інформації, посилення внутрішнього контролю за матеріальними ресурсами, зниження трудомісткості

облікових процедур та, в кінцевому підсумку, підвищення ефективності управління виробничими запасами на підприємстві.

3.2. Організація і впровадження внутрішнього аудиту в ПрАТ «Агрофірма «Колос»»

Сучасний розвиток корпоративного управління і ускладнення господарської діяльності агропромислових підприємств ставлять нові вимоги до якості облікової інформації, прозорості управлінських процесів та ефективності системи внутрішнього контролю. В умовах, коли ПрАТ «Агрофірма «Колос»» здійснює комплексне виробництво продукції рослинництва і тваринництва, оперує значними обсягами матеріальних і фінансових ресурсів, взаємодіє з численними контрагентами та залучає зовнішнє фінансування, потреба у незалежній та об'єктивній оцінці стану обліку, звітності і внутрішніх процесів стає особливо актуальною.

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з об'єктивного надання консультацій і впевненості, призначена для додавання цінності та вдосконалення операцій організації. Він допомагає організації досягати своїх цілей через систематичний і дисциплінований підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Таке визначення закріплене в Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів.

На відміну від зовнішнього аудиту, що орієнтований насамперед на підтвердження достовірності фінансової звітності для зовнішніх користувачів, внутрішній аудит виконує більш широкі функції: він є інструментом самоконтролю підприємства, що систематично перевіряє дотримання встановлених процедур, виявляє відхилення від планових показників, оцінює ефективність використання ресурсів та надає керівництву рекомендації щодо вдосконалення внутрішніх процесів.

Для ПрАТ «Агрофірма «Колос»» впровадження системи внутрішнього аудиту є доцільним з таких причин:

- Масштаб господарської діяльності: підприємство обробляє значні площі сільськогосподарських угідь, утримує велику кількість техніки, поголів'я тварин та товарно-матеріальних цінностей, що вимагає постійного незалежного контролю;
- Сезонний характер виробництва: концентрація значних обсягів матеріальних і фінансових потоків у відносно короткі строки (посівна, збирання врожаю) підвищує ризики помилок і зловживань;
- Акціонерна форма власності: як приватне акціонерне товариство, «Агрофірма «Колос»» зобов'язана забезпечувати прозорість управління для своїх акціонерів;
- Ведення обліку за журнально-ордерною формою: необхідність узгодження даних численних реєстрів і своєчасного виявлення розбіжностей вимагає систематичного контролю.

Відповідно до статті 73 Закону України «Про акціонерні товариства», акціонерне товариство зобов'язане створити систему внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. У ПрАТ «Агрофірма «Колос»», де чисельність акціонерів та масштаб діяльності не передбачають утримання окремого штатного підрозділу внутрішнього аудиту, пропонується колегіальна форма – Комісія з внутрішнього аудиту (КВА), що діє на постійній основі та функціонально незалежна від виконавчих органів.

Комісія діє на підставі Положення про Комісію з внутрішнього аудиту, затвердженого рішенням Наглядової ради ПрАТ «Агрофірма «Колос»». У Положенні визначаються: мета і завдання КВА; права та обов'язки членів; порядок планування і проведення перевірок; форми звітності та порядок подання висновків.

Комісія у своїй діяльності керується такими принципами:

1. Незалежність – члени КВА при проведенні перевірок не підпорядковуються виконавчому директору та керівникам підрозділів, що перевіряються;

2. Об'єктивність – висновки КВА ґрунтуються виключно на фактичних даних, отриманих у ході перевірки;

3. Конфіденційність – результати перевірок є внутрішньою інформацією підприємства і не підлягають розголошенню третім особам;

4. Компетентність – члени КВА мають необхідний рівень знань у відповідних сферах (облік, агрономія, право);

5. Системність – перевірки проводяться на плановій основі за затвердженим Планом, охоплюючи всі суттєві сфери діяльності.

Аудиторська перевірка операцій з обліку виробничих запасів починається з розробки детального плану їх перевірки із зазначенням строків виконання (табл.3.3). План внутрішнього аудиту є стратегічним документом, що визначає пріоритетні напрями, об'єкти, строки та ресурси аудиторських перевірок на плановий рік.

Для першого та найбільш ризикованого об'єкта аудиту – обліку виробничих запасів – розробляється детальна Програма внутрішнього аудиту. Програма є робочим документом КВА і деталізує завдання, процедури та джерела доказів для кожного аспекту перевірки. Проект програми внутрішнього аудиту обліку виробничих запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос»» наведено в додатку Д.

Етап 1 «Підготовчий» є фундаментальним для якості всієї перевірки. На цьому етапі КВА вивчає нормативну базу підприємства (облікову політику, наказ про облікову політику, Положення про документообіг, договори матеріальної відповідальності), аналізує попередні аудиторські висновки (якщо були) та статистику помилок. На основі карти ризиків (рис. 3.1) та результатів попередніх перевірок формується остаточна Програма аудиту і визначаються пріоритети.

Таблиця 3.3

**Проект річного плану внутрішнього аудиту ПрАТ «Агрофірма
«Колос»» на 2027 рік**

№	Об'єкт аудиту	Тема перевірки	Квар- тал	Відповідаль- ний член КВА	Методи перевірки	Обсяг вибір- ки	Трив- а- лість (роб. днів)	Очікуваний результат
1	Облік виробничих запасів	Достовірність залишків і відповідність аналітики синтетичному обліку	III	Головний економіст	Інвентаризація, перевірка регістрів	100% складів	5	Звіт з рекомендаціями
2	Облік ПММ	Відповідність фактичних витрат нормативним; правильність оформлення дорожніх листів	I, IV	Головний агроном	Нормативний аналіз, вибіркова перевірка	30% дорожніх листів	4	Звіт, виявлення перевитрат
3	Розрахунок і з постачальниками	Відповідність облікових даних договорам та первинним документам	I, IV	Юрисконсульт	Зустрічна перевірка, підтвердження залишків	100% постачальників	4	Акт звірки, виявлення розбіжностей
4	Облік основних засобів	Правильність нарахування амортизації; відповідність фізичного стану обліковим даним	I, IV	Головний економіст	Огляд, перевірка розрахунків	50% ОЗ	5	Звіт, коригування залишкової вартості
5	Облік витрат виробництва і собівартості	Правильність формування собівартості с/г продукції; відповідність нормам витрат	I, IV	Головний агроном	Аналітична перевірка, порівняння	Рослинництво 100%	6	Калькуляція, виявлення відхилень
6	Розрахунок і з покупцями	Стан дебіторської заборгованості; своєчасність оплати	I, IV	Юрисконсульт	Аналіз реєстру, підтвердження	100% покупців	3	Класифікація боргів за строками
7	Облік розрахунків з оплати праці	Правильність нарахувань та утримань; відповідність штатному розпису	I, IV	Головний економіст	Перевірка розрахункових відомостей	100%	4	Звіт про помилки
8	Фінансова звітність	Відповідність річної звітності даним обліку; коректність заповнення форм	I, IV	Голова КВА	Камеральна перевірка	100%	5	Аудиторський висновок

Джерело: Розроблено автором

Етап 2 «Оцінка системи внутрішнього контролю» передбачає заповнення спеціального тесту (Табл. 3.4), що дозволяє оцінити рівень організації

внутрішнього контролю в сфері обліку виробничих запасів. Отримана оцінка рівня СВК (низький, середній, високий) визначає обсяг подальших аудиторських процедур: чим нижчий рівень СВК, тим ширша вибірка і більш детальна перевірка по суті.

Таблиця 3.4

Тест оцінки системи внутрішнього контролю обліку виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»»

№	Питання	Відповідь	Оцінка (0–2)	Коментар аудитора
1	2	3	4	5
I. Організаційні питання				
1	Чи затверджено Положення про документообіг як частину облікової політики?	НІ	0	Відсутнє – критичний недолік
2	Чи укладені з усіма комірниками договори повної матеріальної відповідальності?	ТАК	2	Наявні, перевірено
3	Чи розподілені функції між складом, бухгалтерією і виробничими підрозділами?	ЧАСТКОВО	1	Комірник і касир часом поєднані
4	Чи затверджено номенклатурний довідник виробничих запасів?	НІ	0	Відсутній
5	Чи проводяться раптові перевірки залишків запасів протягом року?	НІ	0	Лише річна інвентаризація
II. Первинний облік				
6	Чи всі прибуткові накладні (М-4) заповнені відповідно до вимог і вчасно?	ЧАСТКОВО	1	Виявлено 4 накладні без дати
7	Чи перевіряється відповідність ТТН і прибуткових накладних?	ТАК	2	Перевіряється, розбіжностей не виявлено
8	Чи оформляються лімітно-забірні картки на систематичний відпуск матеріалів?	ЧАСТКОВО	1	Застосовуються нерегулярно
9	Чи всі дорожні листи здаються вчасно і правильно заповнені?	НІ	0	15% листів мають дефекти заповнення
10	Чи складаються акти витрат насіння після кожної сівби?	ТАК	2	Перевірено, акти наявні
11	Чи перевіряється правомірність операцій до відображення в обліку?	ЧАСТКОВО	1	Формальна перевірка
III. Складський облік				
12	Чи ведуться картки складського обліку (М-12) на всіх складах?	ТАК	2	Ведуться, але є затримки записів
13	Чи закриті склади від несанкціонованого доступу (замки, охорона)?	ТАК	2	Замки є, сигналізація – ні
14	Чи ведеться Книга обліку пестицидів відповідно до вимог закону?	ТАК	2	Ведеться належно
15	Чи обмежений доступ до агрохімічного складу для осіб без допуску?	ТАК	2	Доступ обмежено

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5
IV. Аналітичний та синтетичний облік				
16	Чи ведеться аналітичний облік у Відомості 5.1 за кожним субрахунком?	ЧАСТКОВО	1	Лише за субрахунками, не за номенклатурою
17	Чи щомісяця звіряються дані карток М-12 і Відомості 5.1?	НІ	0	Звірка проводиться лише перед річним звітом
18	Чи правильно відображається метод оцінки вибуття (середньозважений)?	ЧАСТКОВО	1	Непослідовне застосування
19	Чи щомісяця закриваються рахунки доходів і витрат?	ТАК	2	Закриваються вчасно
20	Чи відповідають залишки рах. 20 даним балансу?	ТАК	2	Відповідають
V. Ефективність використання запасів				
21	Чи встановлені нормативи витрат матеріалів у виробництві?	ТАК	2	Затверджені агрономом і механіком
22	Чи здійснюється порівняння нормативних і фактичних витрат?	НІ	0	Порівняння не проводиться
23	Чи виявляються і аналізуються відхилення від норм?	НІ	0	Відсутній механізм
24	Чи є система сигнальних рівнів для контролю мінімальних залишків?	НІ	0	Відсутня
25	Чи здійснюється аналіз наявності наднормативних і неліквідних запасів?	НІ	0	Не проводиться

Джерело: Розроблено автором

Висновок за результатами тестування: середній рівень СВК (52%) означає, що система контролю частково функціонує, але має суттєві прогалини у сферах організації документообігу, аналітичного обліку та контролю ефективності використання запасів. Це визначає необхідність розширеного обсягу перевірки по суті – не менше 50–70% операцій за вибіркою.

Етап 3 «Перевірка по суті» є найбільш трудомістким і включає такі методи:

- Спостереження – аудитор особисто спостерігає за процедурами відпуску матеріалів зі складу, зважування, заправки техніки;
- Запит і підтвердження – направлення запитів постачальникам для підтвердження залишків заборгованості;
- Інспекція – фізичне зважування/підрахунок залишків на складах;

- Перерахунок – арифметична перевірка розрахунків у відомостях і картках;
- Простеження – відстеження операції від первинного документа до реєстру і навпаки;
- Аналітичні процедури – порівняння фактичних показників з нормативними, плановими, попередньо-річними.

Етап 4 «Аналітичні процедури» розширює перевірку до рівня управлінського аналізу. Розраховуються та аналізуються ключові показники використання запасів.

Етап 5. Заключний етап включає узагальнення результатів, підготовку аудиторського звіту та розробку рекомендацій щодо усунення виявлених порушень.

Заключним етапом проведення внутрішнього аудиту є формування аудиторського висновку (звіту внутрішнього аудитора), який узагальнює результати перевірки та містить обґрунтовану оцінку стану об'єкта аудиту. Саме на цьому етапі систематизуються отримані аудиторські докази, узагальнюються виявлені порушення, недоліки та резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

Аудит запасів спрямований на виявлення типових помилок та порушень, до яких належать: у сфері надходження, у сфері зберігання, у сфері витрачання (табл. 3.5.).

Висновки за результатами аудиту виробничих запасів формуються за такими напрямками:

- достовірність відображення запасів у фінансовій звітності;
- законність операцій з запасами;
- ефективність управління запасами;
- дотримання вимог збереження.

Формування аудиторського висновку здійснюється після завершення всіх аудиторських процедур, аналізу первинних документів, облікових реєстрів, фінансової та податкової звітності, а також оцінки системи внутрішнього

контролю. Висновок повинен бути об'єктивним, достовірним, зрозумілим і базуватися виключно на підтверджених фактах та належних аудиторських доказах.

Таблиця 3.5.

Типові помилки та порушення в обліку виробничих запасів та методи їх виявлення

Сфера	Типові порушення	Методи виявлення	Наслідки
Надходження	Неоприбуткування; завищення цін	Перевірка документів; аналітичні процедури; інвентаризація	Заниження витрат; розкрадання; необґрунтоване збільшення витрат
Зберігання	Недостачі; псування; крадіжки	Фізична інвентаризація; аналіз оборотності; перевірка умов зберігання	Заниження активів; збитки; порушення виробництва
Витрачання	Перевитрата; нецільове використання; списання без документів	Перевірка норм витрат; аналіз собівартості; ревізія	Завищення собівартості; зниження прибутку; розкрадання
Оцінка	Неправильний метод оцінки	Аналіз методів оцінки; порівняння з ринковими цінами	Викривлення фінансових результатів; балансової вартості

Джерело: Розроблено автором

Основною метою аудиторського висновку є надання керівництву підприємства незалежної інформації про стан ведення бухгалтерського обліку, дотримання вимог законодавства, ефективність системи внутрішнього контролю та рівень фінансових ризиків. Крім того, висновок виконує інформаційну, контрольну та рекомендаційну функції, оскільки містить пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і вдосконалення діяльності підприємства.

У разі виявлення суттєвих викривлень аудитор зобов'язаний сформулювати застереження у аудиторському звіті або відмовитися від надання позитивного висновку (Додаток Е).

Запровадження системи внутрішнього аудиту у ПрАТ «Агрофірма «Колос»» посилить контроль щодо дотримання вимог чинного законодавства, правильності документального оформлення та відображення в обліку і звітності господарських операцій, пов'язаних з обліком виробничих запасів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження науково-теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку і аудиту виробничих запасів у сільськогосподарському підприємстві дозволило сформулювати наступні висновки:

1. Виробничі запаси є важливою обліково-економічною категорією та об'єктом бухгалтерського обліку, займають вагоме місце в оборотних активах та беруть участь у формуванні кінцевого продукту діяльності підприємства й входять до вартості його власного капіталу. Аналіз наукових підходів до трактування категорії «виробничі запаси» свідчить про наявність кількох основних напрямів її розуміння. Значна частина дослідників у своїх працях спирається на визначення, закріплене в НП(С)БО 9 «Запаси». Водночас окремі автори розглядають виробничі запаси як тотожне поняття матеріальним ресурсам, тоді як інші використовують термін «товарно-матеріальні цінності». Існують також підходи, відповідно до яких до складу виробничих запасів не включають малоцінні та швидкозношувані предмети, а також незавершене виробництво як окремі об'єкти обліку.

Узагальнення наукових поглядів дало змогу уточнити економічну сутність виробничих запасів. Під ними доцільно розуміти матеріальні активи, придбані або створені власними силами підприємства, які утримуються для подальшого продажу, використання у виробничому процесі, виконанні робіт, наданні послуг, а також для забезпечення управлінських і виробничих потреб, за умови їх повного споживання протягом одного операційного циклу.

2. Методичну основу формування інформації про запаси у системі бухгалтерського обліку та її подання у фінансовій звітності становлять норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Разом із тим належне відображення операцій із запасами потребує врахування вимог інших нормативних документів, зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати», а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Сукупність зазначених нормативних актів визначає порядок визнання, оцінки, документального оформлення, облікового відображення та розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності суб'єктів господарювання.

3. Організація та методичне забезпечення аудиту виробничих запасів посідають важливе місце у системі контролю діяльності підприємства. Проведення аудиторської перевірки спрямоване на оцінку дотримання вимог чинного законодавства під час здійснення операцій із запасами, перевірку повноти та достовірності відображення їх надходження в бухгалтерському обліку, а також підтвердження правильності визнання активів відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси». Крім того, у процесі аудиту досліджується організація складського господарства, оцінюється стан збереження матеріальних цінностей і перевіряється відповідність фактично застосовуваних методів обліку виробничих запасів положенням, визначеним у наказі про облікову політику підприємства. Це сприяє своєчасному виявленню недоліків у системі обліку та внутрішнього контролю й формуванню рекомендацій щодо підвищення ефективності управління запасами.

4. Проведений аналіз господарської діяльності ПрАТ «Агрофірма «Колос» свідчить про критичне погіршення виробничого потенціалу підприємства: земельний банк скоротився з 106,7 га у 2023 р. до 7,8 га у 2025 р. (на 92,7%), що унеможливорює ефективне використання наявних основних засобів та трудових ресурсів і призводить до структурної диспропорції між авансованим капіталом та виробничою базою.

Фінансові результати діяльності характеризуються нестабільністю та збитковістю: чистий збиток зріс з 380,1 тис. грн. у 2023 р. до 756,1 тис. грн. у 2025 р., а обсяг виробленої продукції скоротився на 91,8%, що свідчить про кризовий стан підприємства та необхідність радикальної реорганізації бізнес-моделі.

5. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та національних

положень (стандартів) бухгалтерського обліку. ПрАТ «Агрофірма «Колос» використовує журнально-ордерну форму обліку. Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси».

6. Аналіз ефективності використання виробничих запасів виявив критичне зниження оборотності: період оборотності запасів збільшився з 123 днів (2023 р.) до 657 днів (2025 р.), коефіцієнт оборотності знизився з 2,93 до 0,55, що свідчить про суттєве «заморожування» оборотних коштів та неефективне управління матеріальними ресурсами.

Матеріаломісткість продукції зростає в 2,6 рази (з 0,49 до 1,28), а матеріаловіддача знизилася на 62,1%, що підтверджує погіршення показників раціонального використання виробничих запасів та необхідність оптимізації матеріальних витрат у разі відновлення виробничої діяльності.

7. У ході дослідження встановлено, що на підприємстві відсутня належним чином організована система внутрішнього контролю виробничих запасів у будь-якій із можливих форм її функціонування. З огляду на обмежені фінансові можливості ПрАТ «Агрофірма «Колос», які не дозволяють залучати на постійній основі зовнішні аудиторські чи консалтингові компанії, обґрунтовано доцільність створення внутрішньої комісії з аудиту. Такий підхід сприятиме підвищенню ефективності контрольних процедур без суттєвого збільшення витрат підприємства.

У межах запропонованих заходів розроблено план проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів, а також тест оцінювання системи внутрішнього контролю, використання якого дасть змогу виявити як проблемні аспекти, так і переваги чинної системи бухгалтерського обліку запасів на досліджуваному підприємстві.

Крім того, запропоновано програму аудиту виробничих запасів для ПрАТ «Агрофірма «Колос», яка забезпечує можливість підтвердження достовірності первинної облікової інформації щодо фактичної наявності та руху запасів; перевірки повноти й своєчасності перенесення даних первинних документів до зведених реєстрів бухгалтерського обліку; оцінки правильності ведення обліку

відповідно до вимог чинного законодавства та положень облікової політики підприємства; дослідження стану збереження матеріальних цінностей; а також підтвердження або спростування показників фінансової звітності, формування яких залежить від повноти, достовірності та своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із надходженням, переміщенням і вибуттям виробничих запасів. Запропоновані заходи сприятимуть підвищенню якості облікової інформації, посиленню внутрішнього контролю та мінімізації ризику виникнення помилок і порушень у сфері обліку запасів.

8. Проведене дослідження системи обліку виробничих запасів ПрАТ «Агрофірма «Колос»» виявило наступні недоліки в організації документообігу (несвоєчасне складання та подання первинних документів), непослідовність обліку транспортно-заготівельних витрат та відсутність належного аналітичного контролю за нормативним витрачанням матеріалів, що знижує достовірність облікової інформації та ефективність управління запасами.

Для усунення виявлених недоліків нами запропоновано комплекс заходів. По-перше, впровадити систематизований графік документообігу з чітким регламентом строків складання, подання та обробки первинних документів, а також Реєстр первинних документів для контролю за їх надходженням, що забезпечить своєчасне відображення господарських операцій та дотримання податкових строків.

По-друге, доцільним є застосування субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» для накопичення та подальшого розподілу ТЗВ пропорційно до вартості вибулих запасів, що забезпечить достовірне формування первісної вартості матеріальних цінностей відповідно до вимог НП(С)БО 9.

По-третьє, облік доцільно автоматизувати. Оптимальним рішенням для автоматизації обліку виробничих запасів у ПрАТ «Агрофірма «Колос»» є впровадження спеціалізованого програмного комплексу «Мастер: АГРО», який забезпечує комплексне покриття галузевих потреб: електронний складський

облік, автоматизовану обробку дорожніх листів, нормативний контроль витрат матеріалів та автоматичне формування журналів-ордерів.

Впровадження запропонованих заходів дозволить скоротити трудомісткість облікових процедур на 60–70%, знизити втрати від перевитрати матеріалів на 10–15%, оптимізувати розмір «заморожених» у запасах оборотних коштів на 10%, а також підвищити рівень внутрішнього контролю та прозорості управління матеріальними ресурсами підприємства.

Комплексне удосконалення системи обліку виробничих запасів через організаційні, методичні та технічні заходи створює передумови для трансформації облікової функції з пасивної фіксації фактів у активний інструмент управління, спрямований на підвищення ефективності використання виробничих ресурсів та фінансової стійкості підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балащук Д.М. Значення обліку виробничих запасів в управлінні підприємством. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2011. С. 404-406.
2. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір*. 2016. №107. С. 161-168.
3. Беляєва Л.А., Кучма Л.О. Вплив оцінки використання виробничих запасів на підприємстві для ухвалення ефективних управлінських рішень. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 18. С. 862-868.
4. Болдуєва О.В., Рибалко О.М. Проблеми обліку та оцінки виробничих запасів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 4. 147 с.
5. Бондаренко О.М., Тітаренко А.Д. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №2. С. 63-67.
6. Борисов А.Б. Аналітичне забезпечення системи управління виробничими запасами. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць*. 2018. Вип. 1(24). С. 482-489.
7. Борисовський М., Пилипів Н. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2013. Т.12(3). С. 303-307.
8. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
9. Бурбело О.А., Зуєва О.І. Оцінка ефективності використання оборотних активів. *Економіка АПК*. 2008. № 11. С. 50–53.
10. Бурдейна Л.В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку виробничих запасів. *Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 13. С. 126–132.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Маляр, М.М. Шелест та ін.; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 10-те вид., перероб. і доп. Житомир: ЖДТУ, 2018. 848 с.

12. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. Харків: Видавничий дім «Гельветика». 2016. 392 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. -5-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. 726 с.
14. Гнідьо В.В. Фінансова звітність підприємства: теорія, методологія, організація: монографія / В.В. Гнідьо. Тернопіль: Економічна думка, 2008. 328 с.
15. Гудзенко Н.М., Гибало Ю.В. Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація. Матеріали І Всеукраїнської науковопрактичної конференції молодих науковців. Вінниця, ВНАУ. 2016. С. 28-31.
16. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація: навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. 319 с.
17. Грабова Н.М. Бухгалтерський облік у підприємстві: Підручник / Н.М. Грабова, Т.В. Костюченко. К.: А.С.К., 2010. 784 с.
18. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. Економіка і регіон. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
19. Жук В.М. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика : монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2014. 362 с.
20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page> (дата звернення: 12.04.2026 р.).
21. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти. *Аудитор України*. 2015. №4(23). С. 30-35.
22. Касапова І. С. Порівняльна характеристика обліку запасів за вітчизняним та зарубіжним досвідом. *Економічний простір*. 2017. № 95. С. 125-130.

23. Кіртока Р. Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 869–872.

24. Кирилюк Н.С. Облік насіння власного виробництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 4. С. 156-165

25. 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.

26. Кононенко В.А. Облік виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 4. С. 338-342.

27. Костюченко Т.В. Облік запасів: теорія та методологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 5. С. 89-98.

28. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 106–113.

29. Кузьменко О.М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація. URL: <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 12.04.2026 р.).

30. Лавренюк В.Г. Облік сільськогосподарської продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 7. С. 201-210

31. Лобачева І.Ф. Особливості первинного документування операцій із запасами в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси*. 2019. №3. С. 74-82.

32. Ловська І.Д. Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конвенційності. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2012. № 4(62). С. 137–139.

33. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Наукові праці. Економіка*. 2012. Вип. 177. Т. 189. С. 67-71.

34. Найда А.В., Найда І.С., Яремчук К. Особливості управління запасами на сільськогосподарських підприємствах. *Збірник тез доповідей X*

Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні теорія і практика менеджменту та бізнес-адміністрування» : 24 квіт. 2026 р., м. Черкаси [Електронний ресурс] / упоряд. : Л. В. Проданова, О. А. Білик; М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. –Черкаси : ЧДТУ, 2026. С. 222-225.

35. Малютняк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО. *Аудитор України*. 2015. №7-8. С. 50-53.

36. Мельнікова К.С. Напрями удосконалення методів і процедур аудиту виробничих запасів на прикладі макаронної фабрики. *Економічні студії*. 2014. №1(1). С. 13-18.

37. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.07 року № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення 15.03.2026 р.)

38. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. №132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення 15.03.2026 р.)

39. МСБО 2 «Запаси» URL: www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf (дата звернення: 29.04.2026 р.)

40. Назаренко І.М., Місюров О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 19. С. 1312-1318.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну № 73 від 07.02.2013 р. зі змінами та доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 29.04.2026 р.).

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. зі змінами та доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 29.04.2026 р.).

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>(дата звернення: 29.04.2026 р.).

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 29.04.2026 р.).

45. Новіков В.В. Методологія бухгалтерського обліку: монографія / В.В. Новіков. К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2009. 312 с.

46. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч.; за ред. проф. Огійчука М.Ф. 4-е вид. К.: Вища освіта, 2010. 979 с.

47. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2015. 472 с.

48. Петрик О.М. Облік добрив у сільському господарстві. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. № 9. С. 245-254.

49. Петренко І.О. Аудит виробничих запасів. Бухгалтерський облік і аудит. 2019. № 1. С. 89-98.

50. Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2013. Вип. 12. Ч. 3. С. 303-307.

51. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських та переробних підприємствах АПК : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2016. 490 с.

52. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-20>. (Дата звернення: 20.04.2026 р.)

53. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88–101.

54. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. Законодавство України: база даних. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 12.03.2026).

55. Польова Т.В., Охрей Т.С. Методично-організаційні особливості обліку виробничих запасів підприємств. *Економічний простір*. 2020. №160. С. 124-128.

56. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.17 р. №2258\$VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення 12.04.2026 р.).

57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями № 3332-VI від 12.05.2011 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення 13.02.2026 р.).

58. Прокопович Л. Б. Аналіз виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *«Молодий вчений»*. 2017. № 10 (50). С. 1014-1017.

59. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш. 2010. 626 с.

60. Радіонова Н.Й., Тищенко С.В. Методичні засади проведення аудиту виробничих запасів. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2020. №16. С. 21-24.

61. Рогова Д.О., Беренда Н.І. Мета та стадії проведення аудиту виробничих запасів. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 168-171.

62. Роєва О.С. Аудит виробничих запасів підприємства. *Економічні студії*. 2018. № 2(20). С. 153– 158.

63. Роєва О.С. Проблемні питання визначення економічної сутності виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2017. Т. 27. № 1. С. 224-229.

64. Рубан Л.О., Козел М.А. Формування та оптимізація виробничих запасів у логістичній системі. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 34. С. 313–318.

65. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 34. С. 319-324.
66. Савицька Г.В. Аудит запасів. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. – № 8. С. 156-165.
67. Сиротюк Г. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Економіка АПК*. 2015. № 22(1). С. 92-97.
68. Скрипник М.І. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 378-398
69. Степаненко О.І. Виробничі запаси: їх економічна природа та роль в господарській діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2023. Вип.47. С. 108-114.
70. Степаненко О.І. Обліковий аспект побудови класифікації виробничих запасів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2020. Вип. 30. С. 166–171.
71. Ткаченко Н.М. Управління оборотним капіталом. Фінанси України. 2018. № 6. С. 156-165.
72. Федак Л.М. Запаси підприємства: сутність та класифікація. *Вісник ХНУ*. 2012. №1. С. 157-162.
73. Циган Р. М., Дідур С. В. Особливості організації обліку виробничих запасів та її оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/103.pdf (дата звернення: 29.03.2026).
74. Циган Р. М., Солодков Д. Є. Порівняння особливостей обліку запасів в облікових системах України і США. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7430> (дата звернення: 27.03.2026).

75. Чумаченко М.Г. Специфіка сільськогосподарського виробництва. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. № 5. С. 178-186
76. Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І.Є. Фінансовий облік І: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2016. 336 с.
77. Швець В.Г. Облік насіння в сільському господарстві. Бухгалтерський облік і аудит. 2019. № 2. С. 89-98
78. Шевченко Л.Я., Мулява В.Р. Сутність виробничих запасів, проблеми обліку та напрями його вдосконалення на підприємстві. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. №4(102). С. 72-76.
79. Шелест М.М. Облік ПММ у сільському господарстві. Бухгалтерський облік і аудит. 2019. № 3. С. 178-186
80. Шендригоренко М.Т. Виробничі запаси підприємства як об'єкт обліку та аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 20. С. 1045-1047.
81. Шендригоренко М.Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення. *Вісник Криворізького економічного інституту КНУ*. 2013. №2. С. 102–106.
82. Шквір В.Д., Завгородній А.Г., Височан О.С. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посібник. Львів: Вид-во Львівської політехніки. 2012. 268 с.
83. Шпирко О.М., Семенова С.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання: монографія. Київ: ВД «Артек», 2018. 239 с.

ДОДАТКИ