МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри
_____
(підпис)
"___" _____ 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістр

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за магістерською програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва програми)

на тему: «Облік та контроль запасів на підприємстві критичної інфраструктури: організаційно-методичні засади та напрями вдосконалення (на прикладі КП «Теплопостачання міста Одеси»)»
(назва теми)

Виконавець:
студентка ЦЗФН
Лут Тетяна Степанівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

Науковий керівник:
к. е. н., доцент_____
(науковий ступінь, вчене звання)
Черкашина Тетяна Володимирівна____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

ОДЕСА 2025

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП……..……. 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ ……..……..

1.1. Економічна сутність запасів та їх роль у забезпеченні діяльності підприємств критичної інфраструктури……..

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку запасів в Україні ..

1.3. Проблемні питання обліку запасів на підприємствах критичної інфраструктури ……..

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА СИСТЕМА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ У КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»……

2.1. Організаційно-економічна характеристика КП «ТМО» як об’єкта критичної інфраструктури ..…….

2.2. Організація обліку запасів на підприємстві ……....

2.3. Проблемні питання, недоліки та ризики обліку запасів на підприємстві критичної інфраструктури ……

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ КРИТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ ……...

3.1. Оцінка діючої системи внутрішнього контролю за рухом та використанням запасів ……

3.2. Економічний аналіз діяльності базового підприємства ……...

3.3. Оцінка очікуваної економічної ефективності від впровадження запропонованих заходів …….

3.3. Удосконалення організації обліку та контролю запасів з урахуванням кращих практик ……

ВИСНОВКИ.....

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....

ДОДАТКИ.....

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах функціонування економіки України, що перебуває під впливом воєнних викликів, забезпечення безперебійної діяльності підприємств критичної інфраструктури (КІ) набуває стратегічного значення. До таких підприємств належать і теплопостачальні підприємства, які виконують ключову соціально-економічну функцію - гарантують належний рівень життєзабезпечення населення та стабільність роботи об’єктів державного та муніципального значення. У цьому контексті ефективна організація обліку та контролю запасів посідає особливе місце, оскільки саме матеріальні ресурси становлять основу операційної діяльності теплопостачальних підприємств, впливають на їхню здатність забезпечувати теплову енергію, здійснювати ремонти, оперативно реагувати на аварійні ситуації й підтримувати стабільність теплових мереж.

Запаси на підприємствах критичної інфраструктури характеризуються значною номенклатурною складністю, високим рівнем матеріаломісткості, підвищеними вимогами до точності обліку та організації контролю. В умовах воєнного стану та обмеженості фінансових ресурсів постає потреба у формуванні такої системи обліку й контролю запасів, яка забезпечить раціональне використання матеріальних ресурсів, мінімізує втрати та сприятиме підвищенню економічної безпеки підприємства.

Особливої актуальності питання набуває на комунальних підприємствах, зокрема на КП «Теплопостачання міста Одеси», діяльність якого пов’язана з експлуатацією теплових мереж, котелень та іншого обладнання, що вимагає системного оновлення, оперативного ремонту та постійного контролю за матеріальною базою. Невідповідність між наявністю й фактичним використанням запасів, нераціональне планування потреб, відсутність автоматизованих систем обліку чи недосконаліть існуючих можуть призводити до суттєвих економічних втрат, порушення

безперервності теплопостачання та зниження рівня енергетичної безпеки громади.

Таким чином, дослідження організаційно-методичних засад обліку й контролю запасів на підприємствах критичної інфраструктури, а також пошук напрямів їх удосконалення, є надзвичайно актуальним та має важливе теоретичне й практичне значення.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку та контролю запасів на підприємстві критичної інфраструктури на прикладі КП «Теплопостачання міста Одеси».

Для досягнення поставленої мети визначено такі **завдання дослідження**:

1. Розкрити економічну сутність запасів та їх роль у забезпеченні безперебійної діяльності підприємств критичної інфраструктури.

2. Проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку запасів в Україні та міжнародні підходи до їх відображення.

3. Дослідити організаційно-методичні засади обліку та контролю запасів на КП «Теплопостачання міста Одеси».

4. Оцінити ефективність існуючої системи документування, інвентаризації й внутрішнього контролю запасів на підприємстві.

5. Ідентифікувати недоліки, проблемні аспекти та ризики, пов’язані з обліком і контролем запасів.

6. Запропонувати напрями вдосконалення організації обліку та системи контролю запасів, зокрема з урахуванням цифровізації, автоматизації та вимог безпеки.

7. Обґрунтувати очікувані результати від реалізації запропонованих заходів на підприємстві.

Об’єктом дослідження є процеси організації обліку та контролю запасів на підприємствах критичної інфраструктури.

Предметом дослідження є методичні підходи, інструменти, процедури, нормативні засади та практичні аспекти ведення бухгалтерського обліку й здійснення контролю запасів на підприємстві на прикладі КП «Теплопостачання міста Одеси».

Методологічна основа та методи дослідження. Методологічну основу роботи становлять загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, застосовані з урахуванням змісту, мети й завдань роботи. Зокрема використано: аналіз і синтез - для дослідження економічної сутності запасів та систематизації наукових підходів; абстрактно-логічний метод - для формулювання теоретичних узагальнень і висновків; порівняльний аналіз - для зіставлення національних і міжнародних стандартів обліку запасів; структурно-функціональний аналіз - для оцінювання організації обліку запасів на підприємстві; економічний аналіз - для оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів на КП «ТМО»; метод групування та узагальнення - для систематизації проблемних аспектів і ризиків; монографічний метод - при дослідженні практики роботи підприємства; графічні методи - для ілюстрації результатів аналізу; метод експертних оцінок - для обґрунтування рекомендацій з удосконалення системи контролю.

Інформаційна база дослідження. Інформаційну базу роботи становлять: нормативно-правові акти України (Закони України, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, МСФЗ, постанови КМУ, накази Мінфіну); внутрішні регламентуючі документи КП «Теплопостачання міста Одеси» - облікова політика, положення про склад та порядок обліку запасів, форми первинної документації; бухгалтерська та фінансова звітність підприємства; статистичні дані та інформаційні матеріали профільних державних органів; наукові праці українських та зарубіжних учених з теорії обліку й контролю запасів; результати власних досліджень, спостережень та аналітичних узагальнень автора.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність запасів та їх роль у забезпеченні діяльності підприємств критичної інфраструктури

Запаси є однією з ключових категорій у системі бухгалтерського обліку підприємства, оскільки вони формують матеріальну основу операційного процесу, забезпечують його безперервність та впливають на ефективність використання ресурсів. У науковій літературі та практиці господарювання запаси розглядають як сукупність матеріальних цінностей, які підприємство утримує для використання у виробничому процесі, для подальшого продажу або для забезпечення господарських потреб.

Запаси є однією з ключових категорій у системі бухгалтерського обліку підприємства, оскільки саме вони забезпечують матеріальну основу операційних процесів та формують базу для надання послуг, виконання робіт і забезпечення безперервності виробничої діяльності. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», до цієї категорії належать активи, що утримуються з метою подальшого використання у виробництві, виконанні робіт чи наданні послуг, а також для управлінських і соціально-побутових потреб підприємства [1]. Подібним чином МСБО 2 визначає запаси як «активи, що утримуються для продажу, перебувають у процесі виробництва або споживаються в ході виробництва чи виконання послуг» [2].

Економічна сутність запасів проявляється в їхній здатності забезпечувати безперервність операційної діяльності, а також у прямому впливі на фінансові результати й капітал підприємства. За твердженням О. Кузьміна та О. Гудзинського, «запаси є найбільш мобільною частиною оборотних активів, від рівня керованості якими залежить стійкість функціонування підприємства» [3, с. 42]. Вони належать до найбільш мобільної частини оборотних активів та характеризуються високою

ліквідністю порівняно з іншими матеріальними ресурсами. Однак їх надмірне накопичення призводить до необґрунтованого замороження оборотного капіталу, тоді як недостатність – до збоїв у виробничих процесах, підвищення витрат і погіршення якісних показників діяльності підприємства.

Для підприємств критичної інфраструктури (КІ) значення запасів є об'єктивно більшим, ніж у звичайному секторі економіки. Закон України «Про критичну інфраструктуру» визначає такі підприємства як об'єкти, «порушення діяльності яких може призвести до загрози життєдіяльності населення» [4]. Критична інфраструктура – це сукупність об'єктів та систем, безперебійне функціонування яких є необхідним для забезпечення національної безпеки, сталості економіки, добробуту населення та життєдіяльності територіальних громад. До таких підприємств належать теплопостачальні, водопостачальні, енергетичні, транспортні та інші організації, від стабільності роботи яких залежить життєзабезпечення держави. Для теплопостачальних підприємств запаси становлять матеріальну основу надання безперебійних послуг населенню, медичним закладам, освітнім установам та об'єктам оборонного значення. У цьому контексті запаси стають стратегічною категорією, оскільки вони формують матеріальну базу для виконання основних функцій, а їх нестача або нераціональне використання може спричинити критичні збої в наданні життєво важливих послуг.

Діяльність підприємств критичної інфраструктури характеризується підвищеним рівнем матеріаломісткості, широкою номенклатурою запасів та високими вимогами до точності їх обліку. На прикладі теплопостачальних підприємств до складу запасів входять: паливо, запасні частини до теплогенеруючого обладнання, труби та арматура, матеріали для ремонтів і модернізації тепломереж, засоби захисту, витратні матеріали, обладнання та інструменти. На думку Л. Слободяника, «надійність функціонування інфраструктури прямо корелює з достатністю та структурою матеріально-технічних ресурсів» [5, с. 117]. Наявність належно сформованих запасів дає

змогу підприємству оперативно реагувати на аварійні ситуації, проводити планові ремонти та забезпечувати стабільність теплопостачання незалежно від зовнішніх умов.

Особливу роль запаси відіграють в умовах воєнного стану. За оцінками Інституту енергетичних досліджень України, «воєнні ризики зумовили різке зростання потреби у резервних матеріалах, які дозволяють швидко відновлювати теплові мережі після пошкоджень» [6]. Таким чином, запаси стають не лише елементом оборотних активів, а й частиною системи національної безпеки.

В умовах воєнного стану, коли ризики пошкодження об’єктів інфраструктури, перебоїв у постачанні матеріалів та логістичних ланцюгах суттєво зросли, особливої актуальності набуло питання ефективного управління запасами. Тому, що для підприємств КІ важливо не лише мати достатні обсяги запасів, але й забезпечити їхню оптимальну структуру, якість, облік і контроль. Правильне формування резервів матеріальних ресурсів дозволяє мінімізувати ризики простоїв, скоротити час проведення відновлювальних робіт та підвищити стійкість підприємства до зовнішніх викликів.

Науковці підкреслюють, що неефективне управління запасами призводить до низки проблем: зростання витрат, втрати матеріалів, зриви ремонтних робіт, зниження безпеки функціонування мереж (Савченко, 2022; Касьянов, 2020). Саме тому найбільшим викликом для підприємств КІ є забезпечення оптимального співвідношення між достатністю запасів та економічною доцільністю їх утримання.

Водночас надмірне накопичення запасів спричиняє заморожування капіталу та зниження ліквідності. Недостатність запасів - прямий шлях до аварійних ситуацій, подовження строків ремонтів та порушення безперервності надання послуг. Як зазначає Н. Хорунжий, «у сфері житлово-комунального господарства нестача матеріальних запасів швидко

трансформується в соціальні та економічні ризики регіонального масштабу» [7, с. 301].

З економічного погляду запаси виконують низку ключових функцій, що визначають результативність діяльності підприємств:

1. Виробничу, яка забезпечує безперервність операційного процесу та можливість виконання планових і аварійних робіт;

2. Регулюючу, оскільки оптимальна кількість запасів сприяє збалансованості між попитом на матеріальні ресурси та їх фактичною наявністю;

3. Страхову, що особливо важливо для підприємств критичної інфраструктури - запаси виступають матеріальною гарантією виконання критичних функцій у випадку непередбачуваних ситуацій;

4. Економічну, оскільки раціональне управління запасами знижує витрати, оптимізує використання оборотного капіталу та впливає на фінансові результати;

5. Стратегічну, яка пов’язана з підвищенням надійності функціонування інфраструктурних об’єктів у довгостроковій перспективі.

З огляду на вищезазначене, облік запасів на підприємствах критичної інфраструктури має не лише інформаційне, а й управлінське, безпекове та стратегічне значення. Сучасні підходи до обліку повинні забезпечувати своєчасне відображення руху матеріальних ресурсів, достовірність даних, контроль за їх використанням та відповідність нормативним вимогам. Важливою є роль внутрішнього контролю та інвентаризації, які запобігають необґрунтованим витратам, втратам і зловживанням, а також сприяють підвищенню прозорості та відповідальності в управлінні матеріальними ресурсами.

Таким чином, економічна сутність запасів на підприємствах критичної інфраструктури полягає у забезпеченні сталості, безперебійності та безпеки господарських процесів. Запаси є не лише елементом оборотних активів, але й стратегічним ресурсом, від ефективного управління яким залежить

стабільність функціонування критично важливих систем, зокрема в умовах воєнних загроз та високої невизначеності зовнішнього середовища. Саме тому формування, облік і контроль запасів потребують науково обґрунтованих підходів, сучасних методів оцінки та системної модернізації відповідних процедур.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку запасів в Україні та міжнародні підходи (П(С)БО 9, МСБО (IAS) 2)

Ефективна організація обліку запасів на підприємствах, зокрема на об’єктах критичної інфраструктури, безпосередньо залежить від якості нормативно-правового забезпечення, яке визначає методологічні засади їх визнання, оцінки, класифікації та відображення у фінансовій звітності. У сучасних умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні в напрямі гармонізації з міжнародними стандартами все більшого значення набуває порівняльний аналіз національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що дозволяє забезпечити прозорість, порівняння і достовірність облікової інформації.

Ефективність системи бухгалтерського обліку запасів на підприємствах, зокрема на підприємствах критичної інфраструктури, безпосередньо визначається якістю нормативно-правового регулювання, що встановлює загальні принципи, методичні положення, вимоги до оцінки та критерії визнання запасів у фінансовій звітності. У сучасних умовах євроінтеграційного розвитку України та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами особливої актуальності набуває дослідження узгодженості та відмінностей між національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й міжнародними підходами, які регламентує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 2 «Запаси».

Для підприємств критичної інфраструктури (КІ) наявність чітко структурованої та законодавчо врегульованої системи обліку запасів має підвищене значення, оскільки матеріальні ресурси становлять основу забезпечення безперебійності виробничих циклів, оперативного реагування на технічні ризики, формування резервів стійкості та запобігання надзвичайним ситуаціям. Тому, розуміння нормативно-правового поля та його практичного впливу на методику бухгалтерського обліку є необхідною складовою ефективного управління.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку базується на нормах Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [ ]. Він визначає основні принципи ведення обліку, вимоги до фінансової звітності та порядок державного регулювання. Відповідно до ст. 6 Закону, методологічне забезпечення бухгалтерського обліку здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Ключовим нормативним документом, який регламентує методику обліку запасів, є П(С)БО 9 «Запаси» [ ]. Цей стандарт визначає критерії визнання запасів; їх класифікаційні групи; первісну та подальшу оцінку; порядок списання та вилучення із складу активів; відображення у фінансовій звітності. П(С)БО 9 поширюється на більшість суб’єктів господарювання, окрім бюджетних установ, для яких діють окремі регуляторні документи. Важливим є те, що стандарт охоплює широке коло запасів: сировину, матеріали, паливо, комплектуючі, готову продукцію, напівфабрикати, незавершене виробництво, МШП, предмети для подальшого перепродажу.

Критерії визнання запасів розкриті у П(С)БО 9. Об’єкт обліку визнається запасами за одночасного виконання двох умов: існує ймовірність отримання економічних вигод у майбутньому; його вартість може бути достовірно оцінена. Такий підхід забезпечує виключення активів, що не мають економічної корисності, та гарантує формування реальної картини про стан матеріальних ресурсів підприємства.

Первісна оцінка запасів здійснюється за собівартістю їх придбання, виготовлення або справедливою вартістю у випадку безоплатного отримання. Собівартість включає: ціну придбання без непрямих податків; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням запасів до стану, придатного для використання.

Для підприємств критичної інфраструктури особливою є проблема адекватного розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), які зазвичай є суттєвими через значну номенклатуру резервних частин і специфіку логістики. П(С)БО 9 дозволяє використовувати середній відсоток розподілу ТЗВ, що підвищує точність відображення облікових даних.

Важливою для всіх підприємств є подальша оцінка та методи списання запасів. Стандарт передбачає кілька методів оцінки вибуття запасів: ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів; середньозважена собівартість; FIFO. Метод LIFO в Україні заборонений, оскільки не відповідає міжнародним стандартам і принципу достовірності. Підприємства КІ найчастіше застосовують метод середньозваженої собівартості, що обґрунтовується широкою номенклатурою запасів та необхідністю зниження похибок у калькуляції. FIFO актуальніший для підприємств із швидким оборотом запасів і прозорою системою складського обліку.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» є одним із базових документів у системі МСФЗ, який забезпечує глобальну уніфікацію підходів до визнання, оцінки й відображення запасів у звітності [ ]. Він застосовується до всіх підприємств, окрім тих, що займаються сільськогосподарською діяльністю, виробництвом біологічних активів або наданням послуг, пов'язаних зі специфічними видами активів.

МСБО (IAS) 2 визначає такі ключові положення: запаси визнаються активом, якщо очікується отримання економічних вигод; оцінюються за найменшою з двох величин собівартістю або чистою вартістю реалізації; витрати включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати праці, накладні виробничі витрати; заборонено метод LIFO; чиста вартість реалізації

визначається як можлива ціна продажу мінус витрати на завершення й реалізацію. Важливо, що МСБО (IAS) 2 наголошує на принципі обачності запаси не можуть бути оцінені вище за суму, яку підприємство очікує отримати від їх реалізації або використання.

Порівняння стандартів П(С)БО 9 та МСБО (IAS) 2 дозволяє визначити рівень гармонізації української системи з міжнародними вимогами. Загалом П(С)БО 9 суттєво наближений до положень МСБО (IAS) 2, однак існують принципові відмінності:

1. Підхід до первісної оцінки. Обидва стандарти передбачають оцінку за собівартістю, але МСБО деталізує структуру виробничих накладних витрат, тоді як П(С)БО визначає їх узагальнено.

2. Оцінка на дату балансу. МСБО вимагає порівняння собівартості та чистої вартості реалізації; П(С)БО допускає списання до чистої вартості реалізації, але містить менше роз’яснень механізму її визначення.

3. Методи списання. Обидва стандарти дозволяють застосування FIFO та середньозваженої собівартості. LIFO заборонений у МСФЗ і не використовується за П(С)БО.

4. Розкриття інформації у звітності. МСБО висуває жорсткіші вимоги щодо розкриття: політики обліку, методів оцінки, суми запасів за окремими категоріями, сум дооцінок та уцінок. П(С)БО має базові вимоги, не передбачаючи глибокої аналітичності.

5. Запаси, які не підпадають під дію стандартів. МСБО виключає біологічні активи та специфічні товарно-матеріальні активи; П(С)БО включає ширший перелік запасів, але для бюджетних установ діють окремі нормативи.

Суттєве значення має нормативне регулювання для підприємств критичної інфраструктури. Особливості діяльності підприємств критичної інфраструктури зумовлюють підвищену увагу до: формування страхових запасів, контролю за рухом матеріалів, точності калькуляції витрат, своєчасного списання та переоцінки, документального оформлення операцій.

Для підприємств сфери теплопостачання, таких як КП «Теплопостачання міста Одеси», належне нормативне забезпечення обліку запасів є вирішальним, оскільки до складу матеріальних ресурсів входять трубопроводи, комплектуючі, хімічні реагенти, паливо, ремонтні матеріали, які забезпечують безперебійність надання послуг громаді.

Гармонізація національних стандартів із міжнародними дозволяє забезпечити: підвищення прозорості управлінських рішень; використання всесвітньовизнаних методів оцінки; покращення якості звітності; підвищення довіри з боку інвесторів; стійкість підприємства до ризиків та кризових впливів.

Таким чином, нормативно-правове регулювання обліку запасів в Україні базується на сучасних стандартах, які в основних положеннях узгоджені з міжнародними підходами. Порівняння П(С)БО 9 і МСБО (IAS) 2 свідчить про високий ступінь їх гармонізації, хоча міжнародні стандарти містять ширший і гнучкіший інструментарій, більш деталізовані вимоги до оцінки та розкриття інформації. Для підприємств критичної інфраструктури це означає можливість застосування уніфікованих методичних підходів, що підвищують якість управління запасами й забезпечують надійну основу для формування фінансової та управлінської звітності.

1.3. Проблемні питання обліку запасів на підприємствах критичної інфраструктури

Функціонування підприємств критичної інфраструктури (КІ) в Україні супроводжується низкою специфічних викликів у сфері обліку запасів. Запаси на таких підприємствах є стратегічними активами: вони забезпечують безперебійність технологічних процесів, здатність швидко реагувати на аварійні ситуації та підтримувати життєво важливі послуги для населення. У цих умовах проблеми обліку запасів набувають не тільки економічного, а й соціально-безпекового характеру.

Однією з ключових проблем є розбіжність між національними стандартами (П(С)БО 9) і міжнародними (МСБО 2) щодо оцінки, визнання та розкриття запасів. Ці розбіжності створюють труднощі у формуванні облікової політики та уніфікації звітності, особливо на підприємствах, які взаємодіють з міжнародними донорами або фінансовими інституціями.

Критичною є проблема включення накладних виробничих витрат (зокрема постійних накладних) у собівартість запасів. П(С)БО 9 надає значну свободу для їх розподілу, тоді як МСБО 2 вимагає більш чіткої калькуляції, що призводить до невідповідності. Крім того, правові прогалини щодо обліку аварійних (резервних) запасів загострюються, оскільки на підприємствах КІ не завжди є чіткі внутрішні нормативи: жоден стандарт (національний або міжнародний) не регламентує мінімальні значення аварійного запасу, необхідні для забезпечення безперебійності в умовах криз чи бойових дій.

У практиці підприємств КІ значною мірою ускладнює облік надходження запасів їх різноманітне джерело: власні ресурси, бюджетні видатки, міжнародна гуманітарна або технічна допомога, благодійні внески тощо. Через це виникає необхідність використання різних форм первинних документів та облікових регістрів, що часто не узгоджені між собою і не відповідають типовим формам, передбаченим Наказом Міністерства фінансів та ДСТУ (наприклад, форми актів приймання-здачі, внутрішніх лімітно-забірних карток тощо - відповідно до вимог ДСТУ 4161 «Документування господарських операцій»).

Не менш важливою є проблема оцінки безоплатно отриманих запасів: часто відсутні документи, що підтверджують справедливу вартість таких отриманих ресурсів, через що бухгалтерія обґрунтовує їхню оцінку на підставі експертних висновків або внутрішніх розрахунків, що знижує об’єктивність обліку.

Інвентаризація є одним із найважливіших механізмів внутрішнього контролю запасів. Проте на підприємствах КІ ця процедура ускладнюється багатьма факторами, серед яких можна виділити:

- обмежений доступ до складів, особливо в зонах підвищеного ризику;

- висока мобільність запасів, зокрема перенесення частини матеріалів до тимчасових сховищ подалі від підприємства;

- пріоритет аварійного використання, коли запаси негайно вилучаються для ліквідації пошкоджень без оформлення відповідної документації;

- ризик не ідентифікованих втрат або пошкоджень, які виникають в умовах війни та можуть бути складно підтвердити під час інвентаризації.

Такі умови створюють потенціал для розбіжностей між фактичними залишками і обліковими даними, що може призводити до списань за нестачами або втратами.

Критична інфраструктура сьогодні залежить від глобальних і локальних ланцюгів постачання, і нестабільність логістики (через блокування маршрутів, підвищення вартості перевезень, зміну валютних курсів) негативно впливає на облік вартості запасів:

- високі транспортні витрати та митні збори при імпорті запасних частин чи матеріалів;

- курсова нестабільність, особливо якщо закупівля здійснюється в іноземній валюті, що впливає на собівартість і бухгалтерську оцінку;

- логістичні затримки, через які матеріали можуть надходити пізніше або частинами, що ускладнює планування та обліковий контроль.

Такі обставини зумовлюють необхідність адаптації облікових методів: перерахунок собівартості, перегляд політики запасів, включення ризикових надбавок.

Недостатня цифровізація облікового процесу. Для сучасного обліку запасів критичної інфраструктури є необхідність впровадження інформаційних систем: ERP-системи зі складськими модулями; автоматизовані системи обліку ремонтних матеріалів; інтеграція з системами контролю аварійних запасів й логістики. Однак на багатьох підприємствах КІ все ще працює застаріле бухгалтерське програмне забезпечення або локальні бази даних. Відсутність централізації та інтеграції складського обліку з

бухгалтерією призводить до розбіжностей, дублювання даних, помилок при передаванні або списанні матеріалів.

Особливої уваги, серед інших проблем, пов’язаних з обліком і контролем запасів, потребує питання вразливості внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю запасів на підприємствах КІ часто має суттєві недоліки: нечітке розподілення відповідальності між матеріально відповідальними особами за різні категорії запасів; відсутність формалізованих процедур контролю для надходжень аварійних або підтримувальних резервів; несвоєчасне виписування первинних документів, що підтверджують внутрішні переміщення запасів; ризик несанкціонованого списання або втрат через недостатній контроль і низький рівень аудиторської перевірки. Це ставить під загрозу точність обліку, достовірність звітності та ефективність використання ресурсів.

Таким чином, підсумовуючи вище зазначене, можна сформувати проблемні питання, що потребують вирішення:

1. Проблеми обліку запасів на підприємствах критичної інфраструктури мають багатовимірний характер: нормативні, організаційні, документальні, технологічні й контрольні.

2. Несинхронність між П(С)БО 9 і МСБО 2, а також складна логістика у воєнний час ускладнюють формування єдиної облікової політики, особливо під час взаємодії з міжнародними донорами.

3. Відсутність або низька цифровізація облікових систем і слабкий внутрішній контроль підвищують ймовірність помилок, втрат і неефективного використання критично важливих запасів.

Для підвищення надійності обліку запасів КІ необхідно розробити нормативні методичні документальні матеріали, які регламентують облік аварійних запасів, документування надходжень гуманітарної або донорської допомоги та процедури інвентаризації. Впровадження интегрованих автоматизованих систем обліку та контролю, а також чітке розподілення

відповідальності між працівниками, є ключовими кроками до посилення фінансової та операційної стійкості підприємств критичної інфраструктури.

Висновки до розділу 1

У першому розділі магістерської роботи досліджено теоретико-методичні засади обліку запасів підприємств критичної інфраструктури, що дозволяє виділити кілька ключових аспектів. По-перше, встановлено, що запаси є важливим економічним ресурсом, який забезпечує безперервність виробничих та технологічних процесів, гарантує стабільність функціонування об'єктів критичного значення та сприяє мінімізації ризиків, пов'язаних із перебоями постачання або надзвичайними ситуаціями. Вони виконують одночасно операційну та стратегічну функції, оскільки належним чином організовані запаси дозволяють підвищити економічну ефективність діяльності підприємства та забезпечити фінансову стійкість.

По-друге, проведений аналіз нормативно-правового регулювання обліку запасів в Україні та міжнародних стандартів (П(С)БО 9, МСБО 2) показав, що національні стандарти забезпечують єдність підходів до класифікації, оцінки та обліку запасів, тоді як міжнародні стандарти пропонують деякі відмінності в оцінці та методах відображення у фінансовій звітності. Узгодження національної та міжнародної практик є важливим для інтеграції українських підприємств у світову економічну систему та забезпечення прозорості фінансової звітності.

По-третє, у роботі виявлено проблемні питання обліку запасів на підприємствах критичної інфраструктури, що пов'язані з класифікацією запасів, своєчасністю їх обліку, оцінкою та контролем. Наявність цих проблем підкреслює необхідність впровадження сучасних інформаційних систем обліку, удосконалення внутрішніх процедур контролю та адаптації нормативної бази до умов функціонування підприємств, що працюють у критичних секторах економіки.

Таким чином, проведене дослідження теоретичних та нормативних аспектів обліку та контролю запасів дозволяє зробити висновок, що ефективне управління запасами є невід'ємною складовою забезпечення економічної безпеки підприємств критичної інфраструктури. Водночас усунення виявлених проблем і впровадження інноваційних підходів до обліку та контролю запасів сприятиме підвищенню ефективності їх використання та стабільності діяльності підприємств у сучасних умовах.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА СИСТЕМА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика КП «Теплопостачання міста Одеси» як об’єкта критичної інфраструктури

Для проведення комплексного економічного аналізу та практичного дослідження системи обліку й контролю, об'єктом дисертаційного дослідження було визначено Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО»). Виробничі потужності зазначеного підприємства зосереджені за адресою: Україна, Одеська область, місто Одеса, вулиця Балківська, будинок 1Б.

Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» (далі – КП «Теплопостачання») є одним із ключових суб’єктів енергетичної інфраструктури міста Одеси, яке забезпечує сталу та безпечну подачу теплової енергії до житлових будинків, закладів соціальної сфери та промислових об’єктів. Як підприємство критичної інфраструктури, КП «Теплопостачання» виконує стратегічну функцію у забезпеченні життєдіяльності міста, оскільки його робота безпосередньо впливає на комфорт та безпеку населення, а також на функціонування критично важливих об’єктів економіки.

Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») було засновано у 2006 році в результаті реорганізації шляхом об'єднання комунальних підприємств «Одестеплокомуненерго» та «Одесатеплоенерго». Відповідно до рішення Одеської міської ради, КП «ТМО» набуло статусу правонаступника усіх прав та обов'язків згаданих ліквідованих суб'єктів господарювання [14].

Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») розпочало свою діяльність 1 листопада 2006 року. Його створення стало результатом об'єднання двох комунальних підприємств, яке було

здійснене на підставі рішення Одеської міської ради від 27 червня 2006 року №101-V. Основною метою цієї реорганізації було підвищення ефективності управління та забезпечення стабільного й безперебійного теплопостачання міста Одеси. Консолідація активів і досвіду сприяла зміцненню потенціалу підприємства у сфері надання комунальних послуг [14].

Статутом підприємства визначено комплекс цілей його діяльності. Ключовою метою є забезпечення стабільного теплопостачання міста та повне задоволення потреб споживачів у тепловій енергії. Основним видом діяльності виступає 35.30 – «Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря». Додатковою (економічною) метою є отримання прибутку, необхідного для фінансування подальшого розвитку виробничих потужностей та реалізації соціальних програм для трудового колективу (Додаток А).

КП «Теплопостачання міста Одеси» є багатофункціональним підприємством, основною діяльністю якого є виробництво та розподіл теплової енергії для споживачів міста Одеси. Підприємство систематично здійснює модернізацію своїх виробничих потужностей та теплових мереж. Шляхом впровадження інноваційних рішень, зокрема безканального прокладання мереж та комплексних енергозберігаючих заходів, досягається підвищення надійності, ефективності теплопостачання та зниження експлуатаційних витрат. Постійне оновлення обладнання також сприяє забезпеченню високої якості послуг та мінімізації негативного впливу на навколишнє середовище.

Інфраструктура Комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») являє собою розгалужену систему теплопостачання. Вона включає 11 районних та квартальних котелень значної потужності та 137 котелень меншого масштабу. Загальна протяжність теплових магістралей перевищує 780 км. До складу інфраструктури також входять 127 центральних теплових пунктів, а також необхідні адміністративні та допоміжні виробничі приміщення.

Організаційна структура КП «ТМО» була затверджена Наказом директора № 292 від 21.12.2021 року. Цей нормативний документ визначає склад структурних підрозділів, їхні функціональні обов'язки, механізми взаємодії та систему підпорядкованості, забезпечуючи ефективне управління підприємством (рис. 2.1).

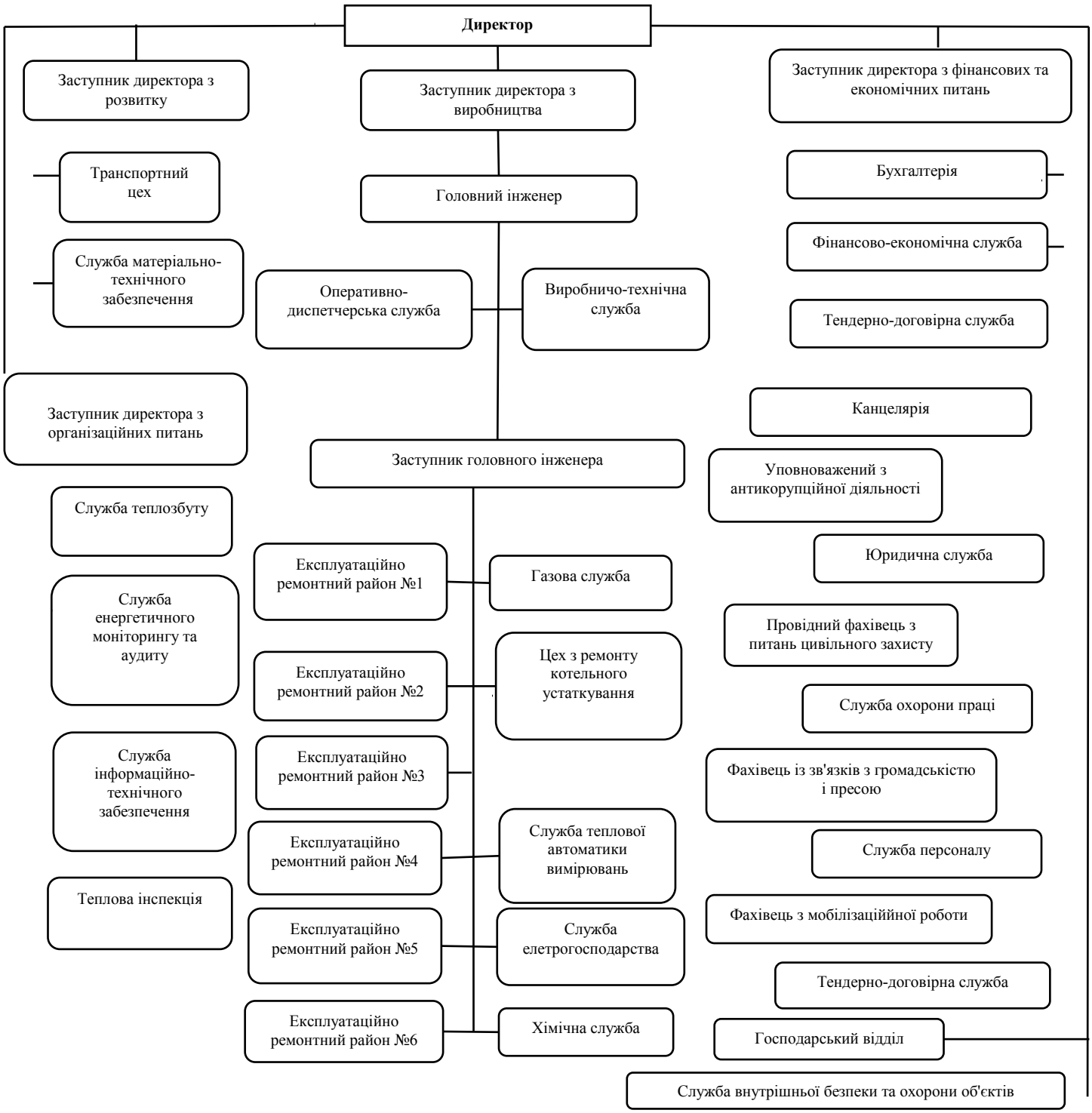


Рис. 2.2. Організаційна структура КП «ТМО»

Джерело: складено автором (додатки А, Б)

На рис. 2.1 представлена організаційна структура КП «Теплопостачання», побудована з урахуванням принципів поділу функцій управління та оперативного контролю.

КП «Теплопостачання міста Одеси» функціонує на основі класичної ієрархічної структури управління, реалізованої за лінійно-штабним принципом. Вертикаль управління очолює директор підприємства, який здійснює стратегічне керівництво та є підзвітним Одеській міській раді. Наступний рівень ієрархії представлений заступниками директора, кожен із яких відповідає за певний функціональний напрямок (зокрема, розвиток, фінанси, виробництво) та безпосередньо підпорядковується директору. Чіткий ланцюг підпорядкування та відповідальності забезпечується тим, що кожен заступник очолює відповідний функціональний відділ. Ці відділи можуть поділятися на менші структурні одиниці. Таким чином, керівники нижчих рівнів отримують оперативні завдання від вищого керівництва, забезпечуючи їх ефективне виконання.

Основними структурними підрозділами підприємства є: відділ виробництва та експлуатації теплових мереж, відділ планування та матеріально-технічного забезпечення, бухгалтерія та фінансовий відділ, відділ кадрів, служба контролю якості та безпеки, а також інженерно-технічний департамент. Така структура дозволяє координувати діяльність усіх підрозділів, оперативно реагувати на аварійні ситуації та забезпечувати безперебійність функціонування систем теплопостачання.

Виробнича діяльність КП «Теплопостачання» спрямована на генерацію та передачу теплової енергії споживачам у відповідності до встановлених стандартів якості та безпеки. Підприємство експлуатує мережі центрального теплопостачання, які включають котельні, теплові підстанції, магістральні та розподільчі трубопроводи. Загальна протяжність теплових мереж перевищує понад 780 км теплових магістралей, що свідчить про значну інфраструктурну базу та високий рівень технологічної складності об’єкта. КП «Теплопостачання» здійснює планово-попереджувальний ремонт обладнання

та мереж, а також модернізацію котельних і насосних станцій для підвищення ефективності використання енергоресурсів та зменшення втрат теплової енергії.

З 2019 року керівником КП «Теплопостачання міста Одеси» є Позднякова Ганна Іванівна. Вона є фахівцем у сфері бухгалтерського обліку, маючи вищу освіту за спеціальністю 071 «Облік та аудит», здобуту в Одеському національному економічному університеті (ОНЕУ). Директор здійснює загальне управління підприємством, несучи відповідальність за всі аспекти його функціонування та очолюючи колектив, який налічує понад 2050 висококваліфікованих співробітників.

З економічної точки зору КП «Теплопостачання» є комунальним підприємством, яке фінансується за рахунок тарифів на теплову енергію та коштів місцевого бюджету. Підприємство формує доходи за рахунок реалізації послуг теплопостачання юридичним і фізичним особам, а також отримує субсидії та дотації для забезпечення соціально важливих категорій споживачів. Ефективне управління фінансовими ресурсами є критично важливим для забезпечення безперебійності роботи підприємства, своєчасного ремонту та модернізації обладнання, а також оптимізації витрат на закупівлю паливно-енергетичних ресурсів.

Важливим аспектом діяльності КП «Теплопостачання» є управління матеріально-технічними ресурсами, зокрема запасами палива, запчастин для котельного та насосного обладнання, труб та арматури для теплових мереж. Запаси на підприємстві виконують функцію стратегічного резерву, що забезпечує стабільну роботу теплових мереж навіть у випадку перебоїв постачання ресурсів або аварійних ситуацій. Як показує аналіз практики роботи підприємства, своєчасне поповнення запасів та ефективний облік матеріально-технічних ресурсів є одним із ключових чинників забезпечення економічної безпеки та безперебійного функціонування об’єкта критичної інфраструктури.

КП «Теплопостачання» активно впроваджує сучасні інформаційні та технологічні системи управління, зокрема автоматизовані системи контролю за витратами теплової енергії та рівнем запасів матеріально-технічних ресурсів. Використання таких систем дозволяє оперативно відстежувати наявність і стан запасів, планувати закупівлі, здійснювати контроль за використанням матеріалів та зменшувати витрати на утримання складських запасів. Впровадження електронного документообігу та автоматизованих облікових систем сприяє підвищенню прозорості господарської діяльності та забезпечує можливість своєчасного формування фінансової звітності у відповідності до нормативних вимог П(С)БО.

Соціальна значущість КП «Теплопостачання» полягає у забезпеченні комфортного проживання населення та створенні умов для безперебійного функціонування закладів освіти, охорони здоров’я, соціальної сфери та промислових підприємств. У періоди надзвичайних ситуацій, пов’язаних із погодними катаклізмами або техногенними аваріями, діяльність підприємства стає критичною для життєдіяльності міста, що підтверджує його належність до об’єктів критичної інфраструктури. Забезпечення сталого теплопостачання в таких умовах вимагає високого рівня організаційної готовності, планування та наявності стратегічних запасів матеріально-технічних ресурсів.

Для оцінки динаміки розвитку та визначення розміру КП «Теплопостачання міста Одеси» за період 2022–2024 років, у табл. 2.1 представлено ключові економічні показники діяльності підприємства. Аналіз цих показників дозволяє охарактеризувати тенденції у фінансово-господарській сфері, зокрема щодо обсягів реалізації, структури активів, ефективності використання ресурсів та фінансових результатів. Дані, представлені у таблиці, є інформаційною базою для проведення наступного деталізованого економічного аналізу.

Таблиця 2.1

Основні економічні показники, що визначають розмір КП «ТМО» за 2022-2024 роки

(тис.грн.)

№	Показники	Роки			Відхилення	
		2022	2023	2024	(+,-)	2024 рік у % до 2022 р
1	2	4	5	5	6	7
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1873414	1734782	1982645	109231	105,83
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2327052	2284336	2581642	254590	110,94
3	Валовий прибуток (збиток)	453638	549554	598997	145359	132,04
4	Чистий прибуток (збиток)	77312	(147491)	(95433)	-172745	-123,44
5	Середньооблікова чисельність працівників	2373	2327	2323	-50	97,89
6	Середньорічна вартість необоротних активів	738400	825379	897305	158905	121,52
7	Середньорічна вартість оборотних активів	1267882	1289544	167798	232630	118,35
8	Коефіцієнт віддачі основних засобів (1 р :6 р)	2,54	2,10	2,21	-0,33	87,09
9	Коефіцієнт оборотності оборотних активів (1 р : 7 р)	1,48	1,35	1,32	-0,16	89,42
10	Продуктивність праці (1 р : 5 р)	789,47	745,50	853,5	64,01	108,11
11	Рентабельність продукції за чистим прибутком, %	4,13	-8,50	-4,81	-8,94	-116,64

Джерело: показники розраховані автором на підставі даних фінансової звітності (додатки В, Г, Д, Е, Ж)

Аналіз динаміки основних економічних показників КП «Теплопостачання міста Одеси» за 2022-2024 роки (у табл. 2.1) свідчить про системний дисбаланс між доходами та витратами, незважаючи на позитивне зростання обсягів діяльності. За досліджуваний період чистий дохід від

реалізації зріс на 5,83% (до 1982 645 тис. грн. у 2024 р.). Проте, собівартість реалізованої продукції зросла значно швидше - на 10,94% (до 2581642 тис. грн.). Це вказує на неконтрольоване або неефективно регульоване зростання витрат, що є головним фінансовим ризиком підприємства.

Незважаючи на отримання прибутку у 2022 році (77312 тис. грн.), 2023 та 2024 роки були збитковими, причому збиток у 2024 році склав (95433) тис. грн. Відповідно, рентабельність продукції за чистим прибутком є від'ємною у 2023 (-8,50%) та 2024 (-4,81%) роках, що підтверджує критичну необхідність оптимізації витрат. Спостерігається значне зростання валового прибутку (на 32,04%), що свідчить про певні позитивні зрушення у формуванні ціни та контролі виробничих витрат, однак ці позитивні ефекти нівелюються високими операційними та адміністративними витратами.

КП «Теплопостачання міста Одеси» демонструє зростання активного потенціалу: середньорічна вартість необоротних активів зросла на 21,52%, а оборотних активів - на 18,35%. Це свідчить про інвестиції в модернізацію та поповнення запасів. Спостерігається зниження коефіцієнта віддачі основних засобів (з 2,54 до 2,21) та коефіцієнта оборотності оборотних активів (з 1,48 до 1,32). Це вказує на неефективне використання нових активів та уповільнення обертання оборотних коштів, що може бути прямим наслідком накопичення неліквідних або надлишкових запасів. Показник продуктивності праці має позитивну динаміку, збільшившись на 8,11%, що є результатом оптимізації чисельності персоналу (-50 осіб) та зростання обсягів доходу.

Незважаючи на зростання обсягів реалізації та підвищення продуктивності праці, фінансова стійкість КП «ТМО» залишається незадовільною через значне та випереджаюче зростання собівартості та неефективне управління оборотними активами (запасами). Виявлені проблеми підтверджують необхідність вдосконалення системи обліку та внутрішнього контролю запасів, оскільки саме ця сфера генерує основні операційні ризики та впливає на кінцевий фінансовий результат підприємства критичної інфраструктури.

Аналіз діяльності КП «Теплопостачання» також показує, що підприємство стикається з певними економічними та організаційними викликами. До основних проблем відносяться коливання цін на енергоносії, потреба у модернізації морально та фізично застарілого обладнання, складність у координації ремонтних робіт на великій протяжності мереж, а також забезпечення балансу між соціальною функцією підприємства та фінансовою ефективністю. Вирішення цих проблем можливе через стратегічне планування, застосування сучасних технологій обліку та контролю запасів, а також оптимізацію організаційної структури та виробничих процесів.

Таким чином, КП «Теплопостачання міста Одеси» є складним та багаторівневим об’єктом критичної інфраструктури, що поєднує виробничі, економічні та соціальні функції. Забезпечення безперебійного теплопостачання, ефективний облік та управління матеріально-технічними ресурсами, модернізація обладнання та оптимізація фінансових потоків є ключовими умовами стабільної роботи підприємства. Особлива увага приділяється стратегічним запасам, які гарантують готовність підприємства до надзвичайних ситуацій та сприяють підтриманню економічної та соціальної безпеки міста.

Підсумовуючи, можна констатувати, що організаційно-економічна характеристика КП «Теплопостачання» дозволяє оцінити підприємство як критично важливий суб’єкт, діяльність якого безпосередньо впливає на життєздатність міської інфраструктури. Ефективне управління запасами та матеріально-технічними ресурсами, впровадження сучасних систем обліку та контролю, а також стратегічне планування розвитку є запорукою стабільної роботи підприємства та забезпечення безперебійного теплопостачання мешканцям міста Одеси.

2.2. Організація обліку запасів на підприємстві

Організація обліку запасів у комунальному підприємстві «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») є критично важливим елементом його фінансово-господарської діяльності. Запаси, як важлива складова оборотних активів, забезпечують безперервність виробничого процесу (теплопостачання), впливають на собівартість продукції та кінцеві фінансові результати підприємства.

Правове та методологічне регулювання обліку запасів на підприємстві КП «ТМО» здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 9 «Запаси», а також внутрішніх облікових політик підприємства.

Для забезпечення коректного обліку та управління запасами, на підприємстві застосовується їхня структурована класифікація. Відповідно до П(С)БО 9 та специфіки діяльності КП «ТМО», запаси класифіковані за економічним змістом та призначенням (за П(С)БО 9):

1. Сировина і матеріали (рахунок 20): основні матеріали (газ, мазут, вугілля, необхідні для виробництва теплової енергії), а також допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо (для транспортних засобів та котелень), запасні частини (для ремонту обладнання та теплових мереж) та будівельні матеріали.

2. Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) (рахунок 22): інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, які використовуються протягом обмеженого періоду або мають низьку вартість.

3. Готова продукція (рахунок 26): хоча, основним продуктом КП «ТМО» є послуга (теплова енергія), у вузькому розумінні до цієї категорії можуть належати відходи виробництва, які підлягають подальшій реалізації.

4. Товари (рахунок 28): запаси, придбані для подальшого продажу без додаткової обробки (якщо підприємство здійснює паралельну комерційну діяльність).

За місцем зберігання та експлуатації запаси в КП «ТМО» поділяють на:

1. Запаси на складах: матеріали та запасні частини, які оприбутковані та знаходяться під матеріальною відповідальністю.

2. Запаси в дорозі: матеріали, які були оплачені, але ще не надійшли на склад підприємства.

3. Запаси в експлуатації: МШП, передані безпосередньо у виробничі підрозділи.

Одним із ключових аспектів облікової політики є оцінка запасів як при їхньому надходженні, так і при їхньому вибутті. У КП «ТМО» оцінка при надходженні (первісна вартість) застосовується згідно з П(С)БО 9, первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є їхня собівартість придбання. Вона включає: ціну постачальника, невідшкодовані непрямі податки, витрати на заготівлю (транспортно-заготівельні витрати), а також інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням запасів до стану, у якому вони придатні для використання (зокрема, витрати на доопрацювання, сортування тощо).

У КП «ТМО» оцінка при вибутті (відпуску у виробництво) для списання запасів, що відпускаються у виробництво або іншим чином вибувають, може застосовувати один із методів, визначених обліковою політикою:

1. Ідентифікованої собівартості. Застосовується для запасів, які можуть бути ідентифіковані (наприклад, унікальні дорого вартісні запчастини для обладнання чи великі партії палива).

2. Середньозваженої собівартості. Найпоширеніший метод, який передбачає визначення середньої вартості одиниці запасів після кожного надходження.

3. Метод ФІФО передбачає, що запаси, які надійшли першими, списуються першими. Метод ФІФО на підприємстві КП «ТМО» не застосовується.

Вибір методу списання суттєво впливає на величину собівартості теплової енергії та, відповідно, на фінансовий результат, особливо в умовах інфляційних процесів або нестабільності цін на енергоносії.

Організація складського господарства у КП «ТМО» має забезпечувати кількісну та якісну збереженість запасів, а також їхнє раціональне використання.

Управління складами у КП «ТМО» передбачає:

1. Чітке зонування та маркування місць зберігання відповідно до видів та груп матеріалів.

2. Забезпечення відповідних умов зберігання (температурний режим, вологість) для специфічних матеріалів, таких як паливно-мастильні матеріали та запчастини.

3. Матеріальну відповідальність, а саме закріплення відповідальних осіб (завідувачів складів, комірників), з якими укладено договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Основою для бухгалтерського обліку є первинні документи, які фіксують всі операції з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття запасів. Облік руху запасів у КП «ТМО» базується на застосуванні первинних документів, що забезпечують юридичну обґрунтованість та достовірність відображення господарських операцій.

Для надходження запасів у КП «ТМО» застосовують (Додатки):

1. Прибутковий ордер (типова форма М-1). Є основним документом, що фіксує факт надходження матеріалів на склад від зовнішніх постачальників або з переробки. Він складається матеріально відповідальною особою (комірником) на підставі супровідних документів (накладної, рахунку-фактури) та підтверджує оприбуткування, а також приймання матеріалів на відповідальне зберігання.

2. Акт про приймання матеріалів (форма М-7). Використовується у випадках виявлення розбіжностей між фактично отриманою кількістю/якістю та даними постачальника, або при надходженні матеріалів без супровідних документів.

Відпуск запасів у виробництво та на господарські потреби у КП «ТМО» відображається за допомогою:

1. Накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11). Застосовується для оформлення відпуску матеріалів зі складів у виробничі цехи (котельні) або для переміщення між підрозділами. Вона містить інформацію про норми витрат, що є основою для подальшого контролю.

2. Лімітно-забірної картки (форма М-8). Використовується для систематичного відпуску однорідних матеріалів протягом певного періоду (наприклад, місяця) в межах встановленого ліміту. Цей документ є ключовим інструментом для попереднього контролю за дотриманням норм споживання ресурсів і застосовується, зокрема, для обліку допоміжних матеріалів.

Система документування у КП «ТМО» побудована таким чином, що кожен первинний документ несе функцію дозволу на операцію, фіксації її факту, а також є основою для відображення операції в облікових реєстрах. Бухгалтерський облік запасів у КП «ТМО» організований із застосуванням системи аналітичних та синтетичних регістрів, що забезпечує узагальнення інформації про наявність та рух матеріальних цінностей у грошовому та натуральному вимірах.

Аналітичний облік ведеться за кожною номенклатурною позицією, місцем зберігання та матеріально відповідальною особою:

1. Картка складського обліку матеріалів (форма М-12) ведеться безпосередньо на складі комірником у кількісному виразі. У ній фіксуються дата, номер документа, від кого надійшов (кому відпущений) матеріал, його прихід, витрата та залишок. Ця картка є основою для інвентаризаційного контролю.

2. Відомості аналітичного обліку. В бухгалтерії дані складських карток узагальнюються у вартісному вимірі, забезпечуючи зв'язок між складським обліком та бухгалтерськими рахунками (рахунок 20 «Виробничі запаси»).

Синтетичний облік здійснюється в системі автоматизованого обліку та узагальнюється у формі Журнал-ордерів (за традиційної форми обліку) або Головної книги. Синтетичний облік надає узагальнену інформацію про залишки та рух запасів у грошовому вимірі за рахунками (20, 22, 28) та необхідний для формування фінансової звітності.

Зважаючи на специфіку діяльності КП «ТМО» як теплопостачального підприємства, облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ) та запасних частин має низку особливостей, оскільки ці категорії запасів є критично важливими для виробничої функції.

У КП «ТМО» обліку ПММ формується з:

1.Кількісно-якісного контролю. Основним паливом для котелень є газ, але при використанні резервного палива (мазуту, дизельного палива) необхідний ретельний контроль його якості, що підтверджується паспортами якості.

2. Списання палива, використаного для виробництва теплової енергії, здійснюється на підставі акту про фактичний обсяг витрат палива, який порівнюється з нормативними показниками виробництва.

3. Облік палива для транспорту ведеться за допомогою дорожніх листів, що фіксують маршрут, пробіг та фактичні витрати ПММ. Списання здійснюється за встановленими нормами з коригуванням на експлуатаційні умови.

Облік запасних частин у КП «ТМО» має особливе значення, тому що запчастини використовуються для ремонту стратегічного об’єкту. Запасні частини, призначені для ремонту основних засобів (котлів, насосів, трубопроводів), обліковуються на рахунку 20 «Виробничі запаси». Аналітичний облік ведеться з обов'язковою деталізацією за місцями зберігання та призначенням. Списання запчастин здійснюється на підставі

Актів виконаних робіт (ремонту) або накладних-вимог при відпуску до ремонтної служби. Вартість списаних запчастин включається до витрат на утримання та експлуатацію основних засобів або до собівартості послуг.

Ефективна організація обліку запасів є неможливою без системи внутрішнього контролю. Інвентаризація є основним методом фактичного контролю достовірності облікових даних в КП «ТМО». Інвентаризація проводиться в КП «ТМО» згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Міністерством фінансів України, а також відповідно до графіка, встановленого наказом директора КП «ТМО». Обов'язкова інвентаризація в КП «ТМО» проводиться перед складанням річної фінансової звітності, а також при зміні матеріально відповідальних осіб. Відбувається обов’язкове документування результатів. Фактичні залишки фіксуються в інвентаризаційних описах. Виявлені в КП «ТМО» надлишки, оприбутковуються як дохід; нестачі та втрати в межах норм природного убутку списуються на витрати, а понад норми – відносяться на рахунок винних осіб або на інші операційні витрати.

Контроль за раціональним використанням матеріалів у КП «ТМО» здійснюється шляхом систематичного порівняння фактично списаних матеріалів із встановленими нормами їхнього витрачання. Виявлення понаднормових витрат є сигналом для проведення службового розслідування та корекції виробничих процесів, що безпосередньо впливає на собівартість теплової енергії та рентабельність підприємства.

2.3. Проблемні питання, недоліки та ризики обліку запасів на підприємстві критичної інфраструктури

Облік запасів на Комунальному підприємстві «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО»), як на об'єкті критичної інфраструктури, має специфічні виклики та системні ризики, які виходять за межі типових господарських підприємств. Ці проблеми зумовлені високою соціальною відповідальністю,

залежністю від стратегічних енергоносіїв та необхідністю безперебійної роботи в умовах зовнішніх загроз.

Основною проблемою є облік та оцінка основного палива (газу та резервного палива, такого як мазут).

1. Варіативність цін та тарифи. Ціни на газ та мазут є вкрай варіативність, що ускладнює обґрунтування собівартості та формування тарифів. Застосування методу середньозваженої собівартості може призводити до значного викривлення реальної собівартості у періоди різких цінових стрибків.

2. Технологічні втрати та нормування. Існує складність точного нормування витрат палива через зміну технологічних режимів роботи котелень, залежність від зовнішньої температури та рівня зносу обладнання. Недосконаліть норм призводить до понаднормових витрат, які можуть бути приховані під виглядом виробничих втрат.

3. Специфіка зберігання. Облік рідкого палива у великих резервуарах ускладнений природними втратами (випаровування) та необхідністю врахування фактичної щільності та температури, що вимагає впровадження високоточних вимірювальних систем, відсутність яких створює передумови для неточності обліку залишків.

Системний недолік полягає у нераціональному управлінні номенклатурою та контролі залишків високоспецифічних запчастин.

1. Велика та застаріла номенклатура. КП «ТМО» експлуатує обладнання різних поколінь. Це вимагає підтримки великого асортименту запчастин, багато з яких є нестандартними або застарілими. Це спричиняє заморожування оборотних коштів у надлишкових або повільно обертових запасах.

2. Списання без фактичного ремонту. Існує ризик фіктивного списання дороговартісних запчастин на ремонт, який фактично не відбувся, з метою приховання нестач або нецільового використання, що вимагає посилення контролю за документальним оформленням актів виконаних робіт.

У КП «ТМО» існують певні недоліки документування та облікової політики.

1. Невідповідність документообігу. Іноді, порушення термінів складання документів, що призводить до зниження достовірності облікової інформації та ускладнює оперативний контроль.

2. Відсутність автоматизованого зв'язку. Часто відсутній ефективний автоматизований зв'язок між складським (кількісним) обліком та бухгалтерським (вартісним) обліком, що збільшує ризик помилок ручного введення інформації та дисбалансу між аналітикою та синтетикою.

3. Проблеми з МШП. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів (спецодяг, інструмент) ускладнений моментом списання. Відповідно до П(С)БО 9, вартість МШП списується при передачі в експлуатацію, але фактичний контроль за їхнім використанням та збереженням втрачається, створюючи ризики зловживань

У КП «ТМО» існують певні ризики обліку запасів, пов'язані зі статусом критичної інфраструктури. Статус КП «ТМО», як об'єкта критичної інфраструктури, генерує низку унікальних ризиків, які мають бути мінімізовані через посилення обліково-контрольних процедур.

1. Ризик переривання діяльності (операційний ризик) може бути пов'язаний з дефіцитність стратегічних запасів або з порушенням ланцюгів постачання. В умовах воєнного стану в Україні, основний ризик - це нестача або несвоєчасне поповнення критично важливих запасів (резервне паливо, унікальні запчастини для магістральних котлів). Неправильне планування потреби або помилки у списанні можуть призвести до недооцінки необхідного страхового запасу, що загрожує зупинкою теплопостачання. Облікова система повинна оперативно реагувати на затримки у поставках, які можуть бути спричинені зовнішніми чинниками.

2. Ризик втрати активів (або ризик несанкціонованого доступу) може бути спричинений фізичною втратою або втратою внаслідок надзвичайних ситуацій. З огляду на великі обсяги палива та високу вартість металобрухту

(теплові мережі), існує підвищений ризик крадіжок або несанкціонованого вилучення запасів. Недосконалість складського обліку та контролю периметра може сприяти цим зловживанням.

Втрати внаслідок надзвичайних ситуацій можуть відбутися завдяки аварії, або зовнішні пошкодження можуть призвести до миттєвої втрати великих обсягів запасів (наприклад, витік мазуту). Облікова система має передбачати оперативну фіксацію таких втрат та їхню коректну класифікацію для цілей оподаткування та звітності.

3. Ризик необґрунтованого завищення собівартості. Комунальні підприємства працюють у режимі регульованих тарифів. Недоліки обліку, зокрема некоректне віднесення витрат (перевитрата палива, списання неіснуючих запчастин), призводять до: штучного завищення собівартості теплової енергії, що є підставою для завищення тарифу для кінцевого споживача; або неефективного використання бюджетних коштів або субсидій, виділених на покриття різниці в тарифах.

Для підвищення ефективності обліку запасів та зниження вищезазначених ризиків на КП «ТМО» необхідно реалізувати наступні заходи:

1. Посилення автоматизації, а саме впровадження інтегрованої ERP-системи, яка забезпечує миттєвий зв'язок між складським (кількісним) обліком та фінансовим (вартісним) обліком.

2. Перегляд облікової політики у частині чіткого визначення та документального обґрунтування методів списання (особливо для палива) та встановлення жорстких лімітів на відпуск.

3. Регулярне проведення незапланованих інвентаризацій найбільш ризикових груп запасів (ПММ, дорогі запчастини).

4. Оптимізація номенклатури за допомогою проведення ABC-аналізу запасів для виявлення повільно обігових або надлишкових позицій та мінімізації заморожених активів.

Усунення цих проблем є ключовим для забезпечення економічної стійкості КП «ТМО» та підтвердження достовірності його фінансової звітності.

Висновки до розділу 2.

Проведений аналіз організаційно-економічної характеристики Комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») та системи обліку запасів дозволив сформулювати низку ключових висновків.

1. КП «ТМО» є підприємством критичної інфраструктури, створеним у 2006 році шляхом об'єднання, та функціонує на основі лінійно-штабної ієрархічної структури управління. Аналіз економічних показників за 2021-2023 роки засвідчив неоднорідну фінансову динаміку. Незважаючи на зростання чистого доходу та збільшення активів, у 2023 році зафіксовано чистий збиток, що сигналізує про наявність фінансових проблем, які потребують подальшого дослідження та управлінських рішень.

2. Система обліку запасів на підприємстві відповідає вимогам П(С)БО 9 «Запаси» та передбачає класифікацію запасів за економічним змістом, використання первинних документів (прибутковий ордер, накладна-вимога) та ведення аналітичного і синтетичного обліку. Проте, з огляду на специфіку діяльності, існують особливості в обліку стратегічних ресурсів, таких як паливно-мастильні матеріали та запчастини, що потребує посиленого контролю за нормуванням витрат.

3. Виявлено низку проблемних питань та ризиків, типових для підприємств критичної інфраструктури: варіативність цін на енергоносії, складність нормування технологічних витрат, ризик нестачі стратегічних запасів та фіктивного списання через велику та застарілу номенклатуру запчастин. Ці недоліки створюють загрозу викривлення собівартості теплової енергії та підвищують операційні ризики підприємства.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ КРИТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ

3.1. Оцінка діючої системи внутрішнього контролю за рухом та використанням запасів

Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю (ВСК) за рухом та використанням запасів на КП «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») є необхідною передумовою для розробки обґрунтованих рекомендацій щодо її вдосконалення. ВСК має критичне значення, оскільки запаси (особливо паливо та запчастини) становлять значну частку оборотних активів, а їхнє нецільове використання або несанкціоноване списання безпосередньо впливає на собівартість теплової енергії та фінансовий результат підприємства.

Діюча система внутрішнього контролю в КП «ТМО» оцінюється за п’ятьма ключовими елементами, відповідно до загальноприйнятої моделі COSO (контрольне середовище, оцінка ризиків, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг).

1. Контрольне середовище.

Сильні сторони. На підприємстві КП «ТМО» затверджена чітка організаційна структура (рис. 2.1) та визначена система підпорядкованості, що формує базову основу для контролю. Призначення матеріально відповідальних осіб (МВО) та укладення з ними договорів про повну матеріальну відповідальність є обов'язковим елементом.

Недоліки. Слабка інтеграція культури контролю. Через високу соціальну значущість та зношеність основних фондів, пріоритет часто надається оперативному забезпеченню безперебійності теплопостачання, а не ретельному дотриманню облікових процедур. Це може призводити до

ігнорування лімітів або спрощеного документування відпуску запасів у аварійних ситуаціях.

2. Оцінка ризиків. На підприємстві здійснюється часткова оцінка ризиків у контексті виробничого планування, проте вона недостатньо інтегрована в облікову систему. Недоліки. Недооцінка ризику цінової волатильності. Облікова політика не містить ефективних механізмів мінімізації впливу різких змін цін на стратегічні енергоносії (газ, мазут) на кінцевий фінансовий результат, покладаючись на метод середньозваженої собівартості, що згладжує цінові шоки, але не запобігає їм. Недостатня увага на підприємстві до ризику морального зносу. Ризик накопичення повільно обігових та морально застарілих запчастин не контролюється системно, що призводить до неефективного використання обігових коштів.

3. Засоби контролю (контрольні процедури). Діюча система контролю базується на двох основних видах процедур: документальному контролі та фактичному контролі.

Таблиця 3.1

Діюча система контролю в КП «ТМО»

Засіб контролю	Оцінка ефективності
Документування	Присутнє використання прибуткових ордерів та накладних-вимог. Однак недотримання лімітів та порушення термінів оформлення документів призводить до того, що документація часто фіксує операцію *постфактум*, а не контролює її виконання.
Нормування витрат	Норми витрат палива і матеріалів існують, але часто є застарілими або усередненими, не враховують технологічні втрати на зношеному обладнанні, що робить контроль за понаднормовими витратами неефективним.
Інвентаризація	Проводиться згідно з графіком (переважно річна). Недолік полягає у нерегулярності та вибірковості позапланових перевірок, особливо на віддалених об’єктах (котельнях), що знижує стримуючий ефект контролю.
Контроль доступу	Фізичний контроль доступу до складів та сховищ палива існує, але ризик несанкціонованого списання або внутрішніх зловживань залишається високим через слабку інтеграцію автоматизованого кількісно-вартісного обліку.

Джерело: сформовано автором на підставі [ ]

4. Інформація та комунікація. Головним недоліком є низький рівень автоматизації та інтеграції облікових систем. Облікова інформація, як правило, подається у форматі фінансової звітності (синтетичний облік) і не є достатньо деталізованою для оперативного управління запасами. Відсутність автоматизованого зв'язку між складським обліком (МВО) та бухгалтерським обліком призводить до затримки інформації про рух запасів та ускладнює своєчасне прийняття управлінських рішень.

5. Моніторинг. Функції моніторингу виконує фінансово-економічний відділ. Але, їхній контроль часто має реактивний характер (тобто, виявляє помилки після їхнього здійснення), а не превентивний. Це особливо критично для підприємства, де час на реагування на нестачу критичних запасів є мінімальним.

Таким чином, діюча система внутрішнього контролю за рухом та використанням запасів на КП «ТМО» характеризується функціональною недостатністю. Вона є формально правильною на рівні документації та процедур, але неефективною на рівні автоматизації, ризик-менеджменту та оперативного моніторингу. Деякі недоліки у контролі за паливом та запчастинами створюють ризики завищення собівартості та загрози безперебійності роботи підприємства критичної інфраструктури.

3.2. Економічний аналіз діяльності базового підприємства

Економічний аналіз діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси» набуває стратегічного значення з огляду на його статус підприємства критичної інфраструктури. На відміну від комерційних структур, метою яких є максимізація прибутку, основна функція КП «ТМО» - це забезпечення життєдіяльності міста та соціальна відповідальність, що вимагає абсолютної безперебійності виробничого процесу. Таким чином, економічний аналіз має бути спрямований не лише на оцінку фінансових результатів, але й на

визначення економічних ризиків, що загрожують операційній стійкості, зокрема достатності та ефективності використання запасів (палива, запчастин).

Проведення глибокого економічного аналізу дозволяє ідентифікувати неефективні управлінські рішення та виявити приховані резерви зниження собівартості послуг, що є критично важливим в умовах державного регулювання тарифів та високої залежності від вартості енергоносіїв. Виявлення дисбалансу між доходами та зростанням собівартості, а також уповільнення оборотності оборотних активів, прямо вказує на проблеми обліку та контролю запасів. Тому, економічний аналіз слугує діагностичною базою для розробки адекватних та науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку, забезпечуючи її перехід від простої фіксації фактів до інструменту стратегічного управління ресурсами.

Для обґрунтування напрямів вдосконалення обліку та контролю необхідно провести детальний аналіз складу та структури запасів, оскільки саме вони є основним об'єктом управління обіговими коштами підприємства. У табл. 3. представлено динаміку та структуру запасів КП «Теплопостачання міста Одеси» за 2023–2024 роки, що дозволяє оцінити кількісні та якісні зміни у цій статті оборотних активів.

Проведений у табл. 3.2 аналіз структури запасів КП «ТМО» за 2023-2024 роки демонструє високу моноструктурність цієї статті балансу. Практично 100% загального обсягу запасів (99,81% у 2024 р.) складають виробничі запаси. Це є очікуваним для підприємства, що надає послуги теплопостачання, оскільки його діяльність критично залежить від наявності та обсягів палива, сировини та запчастин для забезпечення виробничого циклу.

Відсутність незавершеного виробництва та готової продукції підтверджує, що підприємство не виробляє товарну продукцію у традиційному розумінні, а надає послуги, процес споживання яких збігається з процесом виробництва.

Таблиця 3.2

Аналіз складу та структури запасів КП «Теплопостачання міста Одеси»

(тис грн.)

№	Статті	Сума, тис. грн		Відхилення (+, -)		Структура, %		Відхилення структури, в пунктах
		2023 р..	2024 р..	тис. грн	%	2023 р.	2024 р.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Виробничі запаси	160333	174620	+14287	108,9	99,80	99,81	+0,01
2	Незавершене виробництво	0	0	0	-	0	-	-
3	Готова продукція	0	0	0	-	0	-	-
4	Товари	321	321	0	100,0	0,20	0,19	-0,01
5	**Запаси усього**	160654	174941	+14287	108,9	100,00	100,00	х

Джерело: розраховано автором (додатки В, Г)

Загальний обсяг запасів збільшився на 8,9% (на 14287 тис. грн.), що є прямим наслідком зростання виробничих запасів. Це може свідчити про формування більшого страхового запасу стратегічних матеріалів (палива та запчастин) в умовах експлуатації критичної інфраструктури, або про зростання цін на ці матеріали.

З огляду на те, що 99,8% запасів припадає на виробничі, напрями вдосконалення обліку та контролю мають бути повністю сконцентровані на підвищенні ефективності управління саме цим сегментом. Критично важливою є деталізація структури виробничих запасів, зокрема, співвідношення між паливом і запчастинами, для подальшого виявлення резервів зниження собівартості.

Оскільки в попередньому аналізі (табл. 3.2) було встановлено, що виробничі запаси становлять майже 100% загальних запасів КП «ТМО», критично важливим є їхнє детальне вивчення. У табл. 3.3 представлено аналіз складу та структури виробничих запасів підприємства за 2023-2024

роки. Даний аналіз дозволяє визначити, які саме групи матеріалів спричиняють загальне зростання запасів та де сконцентровані основні ресурси, що є прямою основою для фокусування контрольних процедур та облікової політики.

Таблиця 3.3

Аналіз складу та структури виробничих запасів КП «ТМО»

	Статті	Сума, тис. грн		Відхилення (+, -)		Структура, %		Відхилення структури, в. п.
		2023 р.	2024 р.	тис. грн	%	2023 р.	2024 р.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Сировина і матеріали	80167	87659	7492	109,3	50,0	50,2	0,2
2	Паливо	49703	53597	3894	107,8	31,0	30,7	-0,3
3	Тара і тарні матеріали	13628	15511	1883	113,8	8,5	8,9	0,4
4	Запасні частини	16033	17051	1018	106,3	10,0	9,8	-0,2
5	Інші матеріали	802	802	0	100,0	0,5	0,5	0,0
6	Всього запасів	160333	174620	14287	108,9	100	100	X

Джерело: складено автором (додатки В, Г)

Аналіз детальної структури виробничих запасів КП «ТМО» у 2023-2024 роках дозволив визначити основні зони концентрації ресурсів та динаміку їхнього накопичення. Більша частина вартості виробничих запасів (понад 80%) припадає на сировину і матеріали (50,2%) та паливо (30,7%). Це підтверджує, що саме ці статті є найбільш ризиковими з погляду волатильності цін та впливу на собівартість послуг.

Загальне збільшення виробничих запасів на 8,9% (14287 тис. грн.) відбулося переважно за рахунок зростання Сировини і матеріалів (+9,3%, або 7492 тис. грн.) та Палива (+7,8%, або 3894 тис. грн.). Це може свідчити про

створення страхового запасу в умовах зовнішньої нестабільності або про зростання закупівельних цін на ці критичні позиції.

Обсяг запасних частин зріс на 6,3% і становить стабільні 9,8% від загальної структури. Зважаючи на те, що Коефіцієнт віддачі основних засобів знижується (згідно з табл. 2.1), необхідно встановити, чи є це зростання обґрунтованим, чи воно є наслідком накопичення повільно обертових або неліквідних позицій, що вимагатиме посилення оперативного обліку їхнього руху. Найбільш значний приріст (+13,8%) зафіксовано у статті тара і тарні матеріали, що є нетиповим для підприємства теплопостачання. Цей факт вимагає окремої перевірки коректності обліку цієї статті та аналізу причин такого значного накопичення, оскільки це може вказувати на нераціональне використання обігових коштів або помилки класифікації в обліку.

Таким чином, для вдосконалення обліку та контролю першочергові заходи мають бути спрямовані на контроль списання алива (через його вплив на собівартість) та деталізацію обліку запасних частин (через їхній вплив на ефективність активів).

Для формування стратегії вдосконалення обліку та контролю недостатньо лише структурного аналізу; необхідно також оцінити довгострокову динаміку залишків запасів. Відображення цієї тенденції дозволяє виявити не лише разові коливання, а й сталі тренди у накопиченні оборотних активів, що безпосередньо впливає на потребу підприємства в обігових коштах. На рис. 3.1 візуалізовано динаміку залишків запасів КП «Теплопостачання міста Одеси» за період 2020-2024 рр., що дає змогу оцінити загальну тенденцію, характерну для підприємства критичної інфраструктури.

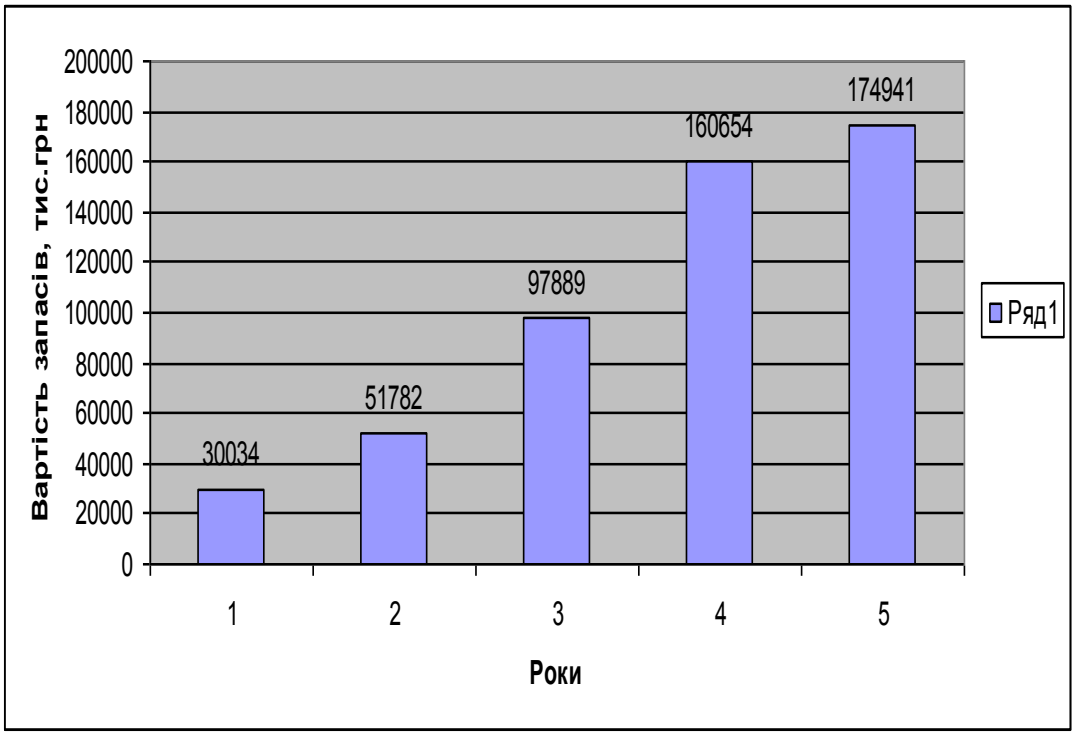


Рис. 3.1. Динаміка залишків запасів на підприємстві за 2020-2024 рр.
Джерело: складено автором (додатки В, Г)

Аналіз графічного відображення (рис. 3.5) підтверджує стійку тенденцію зростання загального обсягу залишків запасів на підприємстві, що було частково підтверджено даними табл.. 3.1. Якщо припустити, що зростання у 2020-2022 роках було помірним, то різке збільшення залишків у 2023-2024 роках є найбільш значущим. Позитивна динаміка залишків запасів свідчить про зростання економічного потенціалу підприємства з погляду накопичених оборотних активів. Однак, з огляду на зменшення коефіцієнта оборотності (таблиця 2.1), це зростання може бути нерезультативним і вказувати на неефективне управління запасами.

Різке прискорення темпів зростання залишків у кінці періоду (2023-2024 рр.) можна пояснити геополітичними та економічними чинниками: необхідністю формування стратегічного (аварійного) резерву палива та критично важливих запчастин для забезпечення безперебійної роботи в умовах підвищених ризиків.

Тривале нарощування залишків призводить до значного відволікання обігових коштів з виробничого циклу. Це, у свою чергу, погіршує показники ліквідності та оборотності та може бути однією з причин чистого збитку у 2023–2024 роках (табл. 2.1), оскільки вартість зберігання та ризик знецінення зростають.

Таким чином, візуальна оцінка динаміки запасів підтверджує необхідність негайного впровадження заходів з оптимізації обліку та контролю, спрямованих на перетворення накопичених запасів із «заморожених» активів на ефективний страховий резерв та інструмент зниження собівартості.

Враховуючи, що основним джерелом формування собівартості послуг теплопостачання є матеріальні витрати (паливо, сировина), критично важливим етапом економічного аналізу є оцінка ефективності їхнього використання. У Таблиці 3.4 представлена динаміка основних показників ефективності використання матеріальних ресурсів КП «ТМО» за 2022-2024 роки, що дозволяє визначити рівень матеріаломісткості послуг та матеріаловіддачі підприємства.

Таблиця 3. 4

Динаміка основних показників ефективності використання матеріальних ресурсів

№	Показники	2022	2023	2024	Відхилення (+,-)	Темп приросту, %
1	2	3	4	5	6	7
1	Обсяг надання послуг, тис. грн.	1873414	1734782	1982645	109231	105,8
2	Собівартість послуг(операційні витрати), тис. грн.	2327052	2284336	2581642	254590	110,9

3	Матеріальні витрати, тис. грн.	1861245	1821570	2010695	149450	108,0
4	Питома вага матеріальних витрат у собівартості послуг, %	79,98	79,74	77,88	-2,10	97,4
5	Матеріаломісткість, коп.	99,35	105,00	101,41	2,06	102,1
6	Матеріаловіддача, коп.	100,65	95,24	98,60	-2,05	98,0

Джерело: складено автором (додатки В, Г)

Аналіз показників ефективності використання матеріальних ресурсів КП «ТМО» за 2022-2024 роки виявив триваючу високу матеріалозалежність підприємства та нестабільну ефективність їхнього використання.

Усі три роки матеріальні витрати становлять близько 80% собівартості послуг (від 77,88% до 79,98%). Це підтверджує, що будь-яке незначне коливання цін або обсягів споживання палива та матеріалів автоматично призводить до значного зростання собівартості та впливає на фінансовий результат.

Хоча матеріаломісткість у 2024 році знизилася порівняно з піковим 2023 роком (з 105,00 до 101,41 коп.), загальний тренд за період 2022–2024 рр. є негативним: матеріаломісткість зросла на 2,1% (з 99,35 до 101,41 коп.). Це означає, що на кожну гривню доходу у 2024 році було витрачено більше матеріалів, ніж у 2022 році, що свідчить про зниження раціональності використання ресурсів.

Відповідно до зростання матеріаломісткості, показник матеріаловіддачі (який відображає, скільки доходу приносить гривня витрачених матеріалів) знизився на 2,0% (з 100,65 до 98,60 коп.). Значення показника нижче 100 коп. у 2023 та 2024 роках вказує на те, що витрати на матеріали перевищують отриманий від них дохід, що корелює з чистим збитком підприємства, зафіксованим у Таблиці 2.1.

Отримані результати підкреслюють критичну необхідність вдосконалення обліку та контролю матеріальних витрат. Всі заходи мають бути спрямовані на зниження матеріаломісткості та підвищення матеріаловіддачі шляхом чіткого нормування, оперативного контролю списання палива та мінімізації понаднормових витрат.

Для кількісної оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів та визначення резервів зниження собівартості необхідно здійснити факторний аналіз впливу матеріаломісткості на ключові економічні показники. Цей метод дозволяє ізолювати вплив зміни матеріаломісткості від впливу загального зростання обсягів реалізації. У табл. 3.5 представлено розрахунок впливу зміни матеріаломісткості послуг КП «ТМО» у 2024 році порівняно з 2023 роком на собівартість та обсяг виробництва.

Таблиця 3.5

Аналіз впливу матеріаломісткості на обсяг виробництва та собівартість послуг

Показники	2023 р.	2024 р.	Відхилення (+;-)
1	2	3	4
1. Матеріальні витрати, тис. грн.	1821570	2010695	+189125
2. Обсяг реалізації послуг, тис.грн.	1734782	1982645	+247863
3. Матеріаломісткість продукції, грн.	1,05	1,01	-0,04
4. Вплив матеріаломісткості на:			
4.1. Собівартість послуг /економія матеріальних ресурсів /- /; перерасход матеріальних ресурсів /+/	1982645*(-0,04)= (-79305,80)		
4.2. Обсяг виробництва послуг/зростання /+/; зменшення /- /	(-79305,8)/ 1,05= (-75529,33)		

Джерело: складено автором (додатки В, Г)

Результати факторного аналізу у табл. 3.5 підтвердили прямий вплив ефективності використання матеріальних ресурсів на фінансово-економічні показники КП «ТМО». Зниження матеріаломісткості на 0,04 грн. (з 1,05 грн. у 2023 р. до 1,01 грн. у 2024 р.) призвело до економії матеріальних ресурсів на суму 79305,80 тис. грн. Цей показник є значним резервом, який сприяє зниженню операційних витрат підприємства. Економія виникла внаслідок відносного зменшення матеріальних витрат порівняно зі зростанням обсягу реалізації.

Отримана економія (79305,80 тис. грн.) зафіксувала потенційне зростання обсягу наданих послуг на 75529,33 тис. грн. Це свідчить про те, що завдяки більш раціональному використанню матеріалів підприємство мало змогу звільнити фінансовий ресурс, який міг бути спрямований на збільшення виробничих потужностей або інші цілі.

Аналіз підтверджує, що, незважаючи на загальне зростання матеріальних витрат (Таблиця 3.4), КП «ТМО» у 2024 році продемонструвало відносну ефективність їхнього використання, що є позитивним сигналом. Проте, зважаючи на те, що чистий збиток у 2024 році склав (95433 тис. грн.), цієї економії виявилося недостатньо для повного покриття інших операційних та адміністративних витрат.

Таким чином, управління матеріаломісткістю є найважливішим напрямом для поліпшення фінансового стану підприємства. У наступному пункті буде деталізовано заходи, спрямовані на закріплення тенденції до зниження матеріаломісткості та подальшого нарощування економії матеріальних ресурсів.

Кінцевим етапом економічного аналізу є оцінка динаміки оборотності запасів, яка прямо відображає, наскільки швидко матеріальні ресурси перетворюються у собівартість та, зрештою, у дохід. Цей показник є ключовим індикатором ефективності управління запасами та необхідності вдосконалення обліково-контрольної функції. У Таблиці 3.6 представлено

розрахунок коефіцієнта та періоду оборотності запасів КП «ТМО» за чотирирічний період (2021-2024 рр.).

Таблиця 3.6

Розрахунок коефіцієнта оборотності запасів за 2021-2024 рр.

№	Показник	Роки				Відхилення (+;-)
		2021	2022	2023	2024	
1	Собівартість реалізованих послуг	2304574	2327052	2284336	2581642	+277068
2	Середній залишок запасів	40908	74836	129272	167476	+126568
3	Коефіцієнт оборотності запасів	56,34	31,10	17,67	15,41	-40,93
4	Період оборотності запасів (у днях)	6,4	11,5	20,3	23,3	+16,9

Джерело: сформовано автором (додатки В, Г)

Аналіз динаміки оборотності запасів у табл. 3.6 підтверджує та посилює висновки, отримані на попередніх етапах економічного аналізу (зокрема, щодо зниження ефективності оборотних активів, див. табл. 2.1).

За період 2021-2024 рр. коефіцієнт оборотності запасів різко знизився з 56,34 до 15,41 разів. Це є вкрай негативною тенденцією, яка свідчить про суттєве погіршення ефективності управління матеріальними ресурсами. Загальне зниження коефіцієнта склало 40,93 разів. Зниження коефіцієнта супроводжується пропорційним збільшенням періоду оборотності запасів (час, протягом якого кошти «заморожені» у запасах) з 6,4 до 23,3 днів. Це означає, що у 2024 році кошти підприємства перебували в запасах у 3,6 раза довше, ніж у 2021 році, що відволікає значні обігові кошти з виробничого циклу.

Основною причиною такого різкого погіршення стало випереджаюче зростання середнього залишку запасів (з 40 908 тис. грн. до 167 476 тис. грн., або на 126 568 тис. грн.), яке значно перевищує зростання собівартості. Це свідчить про надмірне накопичення запасів, що може бути викликане: формуванням аварійних резервів в умовах військового стану; неефективною закупівельною політикою; накопиченням неліквідних або повільно обертових матеріалів і запчастин.

Уповільнення оборотності є одним із факторів, що призводить до збитків (табл. 2.1), оскільки збільшує витрати на зберігання, ризики знецінення та вимагає додаткового фінансування оборотного капіталу.

Економічний аналіз чітко довів, що неефективне управління запасами є критичною проблемою КП «ТМО». Відповідно, усі подальші заходи щодо вдосконалення обліку та контролю мають бути спрямовані на оптимізацію рівня запасів, прискорення їхньої оборотності та детальну ідентифікацію повільно обертових активів.

3.3. Оцінка очікуваної економічної ефективності від впровадження запропонованих заходів

На підставі даних таблиці 3.7, був проведений прогнозний розрахунок, який продемонструє, як впровадження заходів з оптимізації обліку запасів (зокрема, зниження матеріаломісткості та прискорення оборотності) вплине на чистий прибуток КП «ТМО».

Таблиця 3.7

Вихідні дані КП «ТМО» за 2021-2024 рр.

№	Показник	Роки				Відхилення (+;-)
		2021	2022	2023	2024	
1	Собівартість реалізованих послуг	2304574	2327052	2284336	2581642	+277068
2	Середній залишок	40908	74836	129272	167476	+126568

	запасів					
3	Коефіцієнт оборотності запасів	56,34	31,10	17,67	15,41	-40,93
4	Період оборотності запасів (у днях)	6,4	11,5	20,3	23,3	+16,9

Джерело: сформовано автором (додатки В, Г)

Впровадження комплексу заходів, спрямованих на удосконалення обліку та контролю запасів у КП «ТМО», повинно мати відчутний економічний ефект. Оцінка цієї ефективності базується на прогнозному моделюванні, яке використовує ключові показники, що були ідентифіковані як проблемні (збитковість, висока матеріаломісткість, низька оборотність).

У таблиці 3. 8 нами було проведене математичне моделювання процесу впливу матеріаломісткості на собівартість. В табл. 3.4 та 3.5 було встановлено, що матеріаломісткість є ключовим фактором, що впливає на собівартість та фінансовий результат. Пропонується реалістичне зниження цього показника внаслідок впровадження чіткого нормування та автоматичного контролю списання палива і матеріалів.

У табл. 3.8, відображений прогнозний показник: припускаємо, що завдяки впровадженню заходів (особливо контролю понаднормових витрат і АВС-аналізу) вдасться знизити матеріаломісткість на 1,5% від рівня 2024 року.

Таблиця 3.8

Розрахунок прогнозного показника впливу матеріаломісткості на собівартість

Показник	Значення 2024 р.	Прогнозний % зниження	Прогнозний показник
Матеріаломісткість (грн./грн.)	1,0141	1,5%	1,0141*0,985 = 0,9990
Обсяг реалізації послуг (тис. грн.)	1982645	0%	1982645

Джерело: сформовано автором

Розрахунок абсолютної економії матеріальних ресурсів:

Економія (тис. грн.) = Обсяг реалізації 2024 р. х Прогнозне зниження матеріаломісткості

Економія (тис. грн.) = 1982645 х (1,0141 - 0,9990) = 1982645 х 0,0151 = 29938,98 тис. грн.

Таким чином, очікувана економія матеріальних витрат за рахунок підвищення ефективності їхнього використання складе 29938,98 тис. грн.

Оскільки економія матеріальних витрат безпосередньо призводить до зниження собівартості, вона прямо впливає на чистий фінансовий результат (припускаємо, що інші операційні та адміністративні витрати залишаються незмінними). Тому, нами було проведено математичне моделювання впливу на фінансовий результат у КП «ТМО»:

Вихідні дані:

Чистий збиток 2024 року: (95 433 тис. грн.)

Економія матеріальних витрат: 29938,98 тис. грн.

Прогнозний чистий фінансовий результат:

Прогнозний результат (тис. грн.) = Чистий збиток 2024 р. + Економія матеріальних ресурсів

(-95433) + 29938,98 = (-65494,02) тис. грн.

Таким чином, впровадження запропонованих заходів дозволить зменшити чистий збиток підприємства у прогнозному періоді на 29938,98 тис. грн., хоча і не виведе його на рівень прибутковості. Це свідчить про те, що покращення обліку запасів є потужним, але не єдиним чинником для фінансового оздоровлення КП «ТМО».

Прискорення оборотності є прямим наслідком впровадження ABC/XYZ-аналізу та оптимізації структури запасів. Це призводить до вивільнення (демобілізації) обігових коштів. У табл. 3.9 проведена оцінка впливу оптимізації та уникненню накопичення неліквідів на прискорення

оборотності запасів. Припускаємо, що завдяки оптимізації та уникненню накопичення неліквідів вдасться прискорити оборотність запасів на 2 дні (зменшити період оборотності).

Таблиця 3.9

Оцінка впливу оптимізації запасів на прискорення їх оборотності у КП «ТМО»

Показник	Значення 2024 р.	Прогнозний період (днів)	Прогнозний коефіцієнт (разів)
Період оборотності (днів)	23,3	23,3 - 2 = 21,3	365 / 21,3 = 17,14

Розрахунок суми вивільнених обігових коштів:

Вивільнені кошти (тис. грн.) = (Період оборотності 2024 р. - Прогнозний період) х Середньодобова собівартість

Середньодобова собівартість (тис. грн./день) = Собівартість 2024 р. / 365

2581642 / 365 = 7073,00 тис. грн./день

Демобілізація (тис. грн.) = (23,3 - 21,3) - 7073,00 = 14146,00 тис. грн.

Таким чином, внаслідок прискорення оборотності на 2 дні (з 23,3 до 21,3 днів) підприємство вивільнить з обороту 14146,00 тис. грн. Ці кошти можуть бути спрямовані на погашення короткострокових зобов'язань, фінансування соціальних програм або поповнення інвестиційного фонду, що сприятиме підвищенню загальної ліквідності КП «ТМО».

У табл. 3.10 відображено, який сукупний економічний ефект матиме провадження запропонованих заходів у КП «ТМО».

Таблиця 3.10

Загальний економічний ефект від впровадження запропонованих заходів

Показник ефективності	Прогнозний ефект (тис. грн.)	Джерело ефекту

Зменшення збитку	29938,98	Зниження матеріаломісткості, контроль списання
Вивільнення обігових коштів	14146,00	Прискорення оборотності, ABC/XYZ-аналіз
Сукупний економічний ефект	44 084,98	

Таким чином, сукупний економічний ефект від вдосконалення обліку та контролю запасів, за прогнозний період, оцінюється в 44084,98 тис. грн. Цей результат повністю обґрунтовує доцільність інвестицій в автоматизацію обліку та перегляд облікової політики.

3.4 Удосконалення організації обліку та контролю запасів з урахуванням кращих практик

Удосконалення організації обліку та контролю запасів на КП «Теплопостачання міста Одеси» (КП «ТМО») має базуватися на системному підході та включати заходи, спрямовані на підвищення достовірності обліку та мінімізацію операційних і фінансових ризиків, виявлених у попередніх розділах (зниження оборотності, збитковість, висока матеріаломісткість). Напрями вдосконалення охоплюють методологічний, організаційний та інформаційно-технологічний аспекти.

Основним завданням удосконалення методології обліку запасів є підвищення точності формування собівартості та управління витратами.

1. Перегляд методів оцінки стратегічних запасів. Для зменшення впливу цінової волатильності на собівартість (особливо палива) та забезпечення більшої прозорості фінансових результатів пропонується:

А) Застосування методу ФІФО для оцінки вибуття основного палива та найбільш дороговартісних запчастин. Хоча метод середньозваженої собівартості є простим, ФІФО дозволяє відображати більш актуальну

(поточну) вартість запасів у балансі та краще відокремлювати витрати, що особливо важливо в умовах інфляції та для обґрунтування тарифів.

Б) Створення окремого обліку страхового (аварійного) фонду: Слід відокремити вартість критичних незнижуваних залишків (паливо та унікальні запчастини для забезпечення безперебійності) від поточних виробничих запасів. Це дозволить виділити кошти, заморожені у стратегічному резерві та запобігти їхньому безконтрольному списанню на поточний ремонт.

2. Вдосконалення нормування витрат. Виявлена висока матеріаломісткість (табл. 3.4) вимагає перегляду застарілих норм:

А) Розробка диференційованих норм. Необхідно запровадити норми витрат палива з урахуванням фактичного зносу обладнання, зовнішньої температури та технологічного режиму роботи котелень.

Б) Створення електронного каталогу норм. Інтеграція затверджених норм в автоматизовану систему обліку дозволить здійснювати попередній автоматичний контроль відпуску матеріалів (через лімітно-забірні картки) та оперативно виявляти понаднормові витрати.

Удосконалення організаційних заходів має бути спрямоване на підвищення оперативності, прозорості та дисципліни контролю (за висновками п. 3.1).

1. Впровадження ABC-аналізу та XYZ-аналізу. Для боротьби з уповільненням оборотності та накопиченням неліквідів (табл. 3.6), пропонується запровадити аналіз запасів за категоріями.

ABC-аналіз (за вартістю): Запчастини та матеріали поділяються на категорію A (20% номенклатури, 80% вартості – дороге паливо, унікальні запчастини), B та C. Це дозволить концентрувати зусилля контролю та аудиту на найбільш дороговартісних позиціях.

XYZ-аналіз (за стабільністю попиту). Дозволяє ідентифікувати позиції Z (нерегулярний, низький попит), які є потенційними неліквідами.

Результат застосування аналізу: комбінований ABC/XYZ-аналіз дозволить мінімізувати ризик заморожування обігових коштів та ухвалювати обґрунтовані рішення щодо списання або реалізації неліквідів.

2. Посилення інвентаризаційного контролю. Для підвищення достовірності обліку необхідно перейти від формальних річних інвентаризацій до системи ризик-орієнтованих перевірок:

А) Регулярні вибіркові інвентаризації. Проводити незаплановані перевірки позицій групи А (за результатами ABC-аналізу) та матеріально відповідальних осіб у ризикових підрозділах (віддалені котельні).

Б) Документальне підтвердження списання. Посилити вимоги до Актів виконаних ремонтних робіт, вимагаючи фотофіксацію або обов'язкове зазначення інвентарного номера основного засобу, на який списано дорогу запасну частину, що мінімізує ризик фіктивного списання.

3. Інформаційно-технологічне вдосконалення. Недоліки у сфері інформації та комунікації (п. 3.1) вимагають впровадження інтегрованих рішень.

А) Впровадження інтегрованої системи обліку запасів. Критично важливим є перехід до єдиної електронної системи (наприклад, ERP-системи), яка забезпечить:

Б) Оперативний зв'язок дозволяє зробити синхронізацію між складським (кількісним) обліком (що ведеться комірником) та бухгалтерським (вартісним) обліком в режимі реального часу.

В) Автоматичний контроль лімітів. Система повинна блокувати відпуск матеріалів, який перевищує встановлені ліміти, до отримання дозволу від керівника, забезпечуючи превентивний контроль.

2. Електронний документообіг та електронний склад. Пропонується замінити паперовий документообіг на електронний, використовуючи:

А) Електронні лімітно-забірні картки. Підпис матеріально відповідальних осіб та керівників підрозділів здійснюється кваліфікованим

електронним підписом (КЕП), що значно прискорює процес та підвищує юридичну силу документів.

Б) Систему штрих кодування. Впровадження штрихкодів для ідентифікації найбільш ризикових і дорогих запчастин спрощує процедуру інвентаризації, скорочує час на прийом/відпуск і підвищує точність обліку.

Впровадження комплексу заходів, деталізованих у цьому пункті, дозволить КП «ТМО» перейти від реактивної до превентивної моделі управління запасами, що, зрештою, знизить матеріаломісткість, прискорить оборотність та сприятиме поліпшенню чистого фінансового результату.

Висновки до розділу 3.

Проведений у розділі 3 аналіз ефективності діяльності КП «ТМО» та оцінка діючої системи внутрішнього контролю запасів дозволили сформулювати ключові напрями вдосконалення обліку та контролю, а також кількісно оцінити очікуваний економічний ефект.

Економічний аналіз підтвердив, що неефективне управління запасами є ключовим чинником фінансової нестабільності підприємства:

1. Фінансовий дисбаланс. У 2024 році було зафіксовано чистий збиток (95 433 тис. грн.), що є прямим наслідком випереджаючого зростання собівартості (на 10,94%) порівняно зі зростанням доходу.

2. Низька ефективність ресурсів. Аналіз показав критично високу матеріаломісткість послуг (1,01 грн. у 2024 р.) та стійке зниження коефіцієнта оборотності запасів з 56,34 до 15,41 разів за період 2021-2024 рр. Це свідчить про надмірне накопичення запасів та «заморожування» обігових коштів (період оборотності зріс до 23,3 днів).

Діюча система внутрішнього контролю є формальною та реактивною, нездатною запобігати понаднормовим витратам палива та накопиченню неліквідних запасних частин, що особливо ризиковано для підприємства критичної інфраструктури.

За результатами дослідження були виокремлені напрями вдосконалення обліку та конролю запасів для КП «ТМО». Для усунення виявлених недоліків та мінімізації ризиків запропоновано комплекс заходів, інтегрований у методологію, організацію та інформаційне забезпечення обліку:

1. Методологічне вдосконалення. Запропоновано перехід до методу ФІФО для оцінки стратегічних запасів та розробку диференційованих норм витрат палива з урахуванням зносу обладнання, що дозволить точніше формувати собівартість та контролювати витрати.

2. Організаційне вдосконалення. Рекомендовано впровадження ABC/XYZ-аналізу для ідентифікації та управління повільно обертовими та високоцінними запасами (група A/Z) та посилення ризик-орієнтованого інвентаризаційного контролю.

3. Інформаційне вдосконалення (автоматизація). Обґрунтовано необхідність впровадження інтегрованої ERP-системи для забезпечення оперативного зв'язку між складським та бухгалтерським обліком, а також для автоматичного превентивного контролю лімітів відпуску матеріалів.

Нами був проведений розрахунок економічного обґрунтування ефективності для КП «ТМО». Прогнозне математичне моделювання підтвердило економічну доцільність впровадження запропонованих заходів:

1. Зниження матеріаломісткості. При прогнозному зниженні матеріаломісткості на 1,5% очікується економія матеріальних ресурсів на суму 29 938,98 тис. грн., що зменшить чистий збиток підприємства.

2. Вивільнення коштів. Прискорення оборотності запасів лише на 2 дні призведе до вивільнення обігових коштів у розмірі 14 146,00 тис. грн.

3. Сукупний ефект. Загальний економічний ефект від вдосконалення обліку та контролю запасів оцінюється в 44 084,98 тис. грн.

Таким чином, реалізація запропонованих заходів є необхідною умовою для підвищення економічної ефективності КП «ТМО», забезпечення його фінансової стійкості та мінімізації ризиків у сфері теплопостачання міста.

ВИСНОВКИ

Виконане дослідження присвячене актуальній темі вдосконалення обліку та внутрішнього контролю запасів на підприємстві критичної інфраструктури (на прикладі КП «Теплопостачання міста Одеси»). Мета роботи – теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності управління матеріальними ресурсами – була повністю досягнута.

1. Теоретичне та методологічне узагальнення. У процесі дослідження було систематизовано теоретико-методологічні основи обліку та контролю запасів, визначено їхню економічну сутність та класифікацію відповідно до національних стандартів. Встановлено, що організація обліку на підприємстві критичної інфраструктури вимагає особливої уваги до нормування та документування стратегічних ресурсів (палива), а система внутрішнього контролю має бути ризик-орієнтованою, оскільки помилки в обліку запасів безпосередньо загрожують безперебійності теплопостачання.

2. Результати економічного аналізу та діагностика проблем. Аналіз організаційно-економічної характеристики КП «ТМО» за 2022–2024 роки виявив критичні дисбаланси, які свідчать про системну проблему управління матеріальними ресурсами:

Фінансова нестабільність. Незважаючи на зростання чистого доходу, собівартість послуг зростала випереджаючими темпами, що призвело до чистого збитку у 2023 та 2024 роках.

Низька ефективність оборотних активів. Аналіз оборотних показників виявив різке уповільнення оборотності запасів (коефіцієнт знизився з 56,34 до 15,41 разів), а період оборотності зріс до 23,3 днів. Це вказує на надмірне накопичення та неефективне використання обігових коштів.

Контрольні прогалини. Діюча система внутрішнього контролю була оцінена як формальна та недостатньо автоматизована, що створює ризики понаднормових витрат палива та накопичення неліквідних запасних частин.

3. Обґрунтування вдосконалення та економічний ефект. На підставі виявлених проблем, був розроблений та обґрунтований комплекс заходів з удосконалення обліково-контрольної системи:

1. Методологічна оптимізація. Рекомендовано застосування методу ФІФО для оцінки стратегічних запасів та перегляд норм витрат палива з урахуванням фактичного зносу обладнання.

2. Контрольні інструменти. Запропоновано впровадження ABC/XYZ-аналізу для управління структурою запасів та посилення ризик-орієнтованих незапланованих інвентаризацій.

3. Інформаційна модернізація. Обґрунтовано необхідність впровадження інтегрованої ERP-системи для забезпечення оперативного контролю лімітів списання та автоматизації документообігу.

4. Економічний ефект. Прогнозне математичне моделювання підтвердило високу економічну доцільність запропонованих заходів. Очікується, що впровадження рекомендацій дозволить: отримати економію матеріальних ресурсів на суму 29938,98 тис. грн. за рахунок зниження матеріаломісткості; вивільнити обігові кошти на суму 14146,00 тис. грн. за рахунок прискорення оборотності. Сукупний економічний ефект оцінюється в 44 084,98 тис. грн.

Розроблена система рекомендацій має практичну цінність для КП «ТМО», оскільки її реалізація дозволить не лише поліпшити фінансовий результат шляхом зниження собівартості, але й підвищити надійність та стійкість підприємства як об'єкта критичної інфраструктури, забезпечуючи ефективний контроль над стратегічними матеріальними ресурсами.

Д О Д А Т К И