

УДК 657.47

Василішин С.І.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Харківського національного аграрного університету
імені В.В. Докучаєва***Ярова В.В.***кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри статистики і економічного аналізу
Харківського національного аграрного університету
імені В.В. Докучаєва***МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ****METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR INVENTORIES
OF AGRICULTURAL ENTERPRISES****АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена обґрунтуванню теоретико-методичних аспектів обліку виробничих запасів аграрних підприємств. Установлено економічну сутність та класифікацію виробничих запасів на аграрних підприємствах, охарактеризовано нормативно-правове забезпечення їх обліку на глобальному, національному та локальному рівнях. Визначено методичні засади визнання та оцінки виробничих запасів у бухгалтерському обліку та розкрито перелік форм первинних документів з обліку їх надходження та використання. Обґрунтовано методичні аспекти використання журнально-ордерної та автоматизованої форм бухгалтерського обліку виробничих запасів з урахуванням галузевих особливостей аграрних підприємств.

Ключові слова: виробничі запаси, бухгалтерський облік, первинні документи, синтетичний облік, форма обліку, оцінка, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена обоснованию теоретико-методических аспектов учета производственных запасов аграрных предприятий. Установлена экономическая сущность и классификация производственных запасов на аграрных предприятиях, охарактеризовано нормативно-правовое обеспечение их учета на глобальном, национальном и локальном уровнях. Определены методические основы признания и оценки производственных запасов в бухгалтерском учете и раскрыт перечень форм первичных документов по учету их поступления и использования. Обоснованы методические аспекты использования журнально-ордерной и автоматизированной форм бухгалтерского учета производственных запасов с учетом отраслевых особенностей аграрных предприятий.

Ключевые слова: производственные запасы, бухгалтерский учет, первичные документы, синтетический учет, форма учета, оценка, финансовая отчетность.

ANNOTATION

The article is devoted to the substantiation of theoretical and methodical aspects of the accounting for inventories stocks of agricultural enterprises. The economic essence and classification of inventories at agricultural enterprises are established, the legal and regulatory framework of their accounting is described at the global, national and local levels. The methodical principles of recognition and estimation of inventories in accounting are determined. The list of forms of primary documents of accounting for inventories is describes. The methodical aspects of the use of register-order and automated forms of inventories accounting into account branch features of agriculture enterprises are grounded.

Keywords: inventories, accounting, primary documents, synthetic accounting, form of accounting, estimation, financial reporting.

Постановка проблеми. Матеріальною основою будь-якого виробництва, сільськогосподарського зокрема, є ключові фактори виробництва: земля, праця, капітал, підприємницькі здібності. Причому не останню роль відіграє саме капітал як сукупність засобів та предметів праці, на основі поєднання яких із працею людини та підприємницьким хистом отримується кінцевий продукт для подальшого споживання. Поруч із необоротними активами (основними засобами) однією із частин капіталу як фактора виробництва є оборотні засоби, які втілюють у собі вартість предметів праці, необхідних для здійснення виробничого процесу. Виробничі запаси як їх складник є одним із невід'ємних складників ресурсного потенціалу аграрних підприємств, а їх наявність та ефективне використання є запорукою безперебійного та нормального протікання операційного циклу.

Одним із найперших факторів зростання суми матеріальних витрат у структурі собівартості є підвищення ціни на виробничі запаси, які споживаються у сільському господарстві. Це насамперед паливо, корми, мінеральні добрива, засоби захисту рослин і тварин, будівельні матеріали, запасні частини тощо. Крім того, у разі зростання цін на промислові матеріальні ресурси і послуги підвищується собівартість засобів виробництва власного виготовлення, що неминуче приводить до виникнення ефекту «відлуння» – збільшення витрат у наступних виробничих циклах [1].

Водночас показник матеріаломісткості (відношення суми матеріальних витрат до вартості виробленої продукції) є одним із головних індикаторів зниження собівартості саме в аграрному виробництві. Тому важливу роль в управлінні собівартістю сільськогосподарської продукції відіграє раціонально побудована система бухгалтерського обліку виробничих запасів, витрати яких формують розмір матеріальних витрат, що у сільському господарстві досягає понад 65% у витратах основного

виробництва. Саме від вчасної, доречної та достовірної інформації щодо наявності та руху виробничих запасів залежать ефективні управлінські рішення менеджерів різних ланок. Указані позиції підтверджують актуальність теми наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливим складником управління формуванням та ефективним використанням виробничих запасів аграрних підприємств є його інформаційне забезпечення, яке об'єднує в одну систему первинний, аналітичний та синтетичний бухгалтерський облік.

Облік виробничих запасів досліджувався численними вітчизняними та зарубіжними науковцями, серед яких суттєвий внесок у розвиток цього питання зробили В.Г. Андрійчук, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, М.Ф. Огійчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко та ін.

Виділення раніше не вирішених частин загальної проблеми. Теоретичні та методичні аспекти організації обліку виробничих запасів всебічно досліджені та обґрунтовані, проте саме в аграрних підприємствах ці питання вивчені недостатньо глибоко та потребують подальшого опрацювання й дослідження.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних аспектів обліку виробничих запасів аграрних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основними методичними аспектами обліку виробничих запасів аграрних підприємств, на нашу думку, є

- 1) дослідження економічної сутності та класифікації;
- 2) визначення нормативно-правових засад обліку;
- 3) установа методичних аспектів визнання та оцінки;
- 4) порядок відображення операцій у первинному, синтетичному та аналітичному обліку з використанням різних форм обліку;
- 5) представлення інформації у фінансовій звітності.

Виробничі запаси як об'єкт бухгалтерського обліку є складником оборотних активів. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено, що оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [2].

Стандартами передбачено визнання активу лише за умови отримання у майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням, що віддзеркалює економічну сутність оборотних активів як предметів праці та фондів обігу, за допомогою яких створюється готовий продукт та отримується прибуток.

Запаси згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» визначаються як активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [3].

Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів аграрних підприємств, на нашу думку, слід розглядати на глобальному, національному та локальному рівнях (рис. 1).

Важливою передумовою бухгалтерського обліку виробничих запасів аграрних підприємств є правильна та раціонально побудована їх класифікація залежно від цілей та потреб управління, яка багато в чому визначає черговість оперативних дій бухгалтерів на різних ланках облікового процесу. Із філософського та загальнонаукового погляду класифікація (від лат. *classis* – розряд і *facere* – робити) – це поділ певного об'єкта пізнання на певні структурні елементи – класи, види, підвиди, використовуючи інструментарій формальної логіки. У загальному розумінні класифікація є розподілом на класи, види та розряди предметів, явищ та понять залежно від їхніх загальних ознак.

Згідно з чинними нормативними документами, передусім із Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6], виробничі запаси класифікують на такі групи, як сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

Щоб правильно організувати облік, виробничі запаси саме в аграрних підприємствах поділяються на такі класифікаційні групи, як:

- насіння і садивний матеріал;
- корми – концентровані, грубі, соковиті, тваринного походження, мінеральні корми тощо;
- мінеральні добрива – азотні, фосфорні, калійні;
- медикаменти (для потреб тваринництва);
- нафтопродукти – газ, бензин, дизельне паливо, ніграл, автол, дизельне мастило, солідол, технічний вазелін тощо;
- тверде паливо – дрова, вугілля, торф, брикет тощо;
- різна сільськогосподарська сировина для переробки на млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо;
- запасні частини, будівельні й ремонтні матеріали;
- інші матеріали (канцтовари, бланки документів тощо).

Ринкова економіка з її динамізмом та високим рівнем впливу на управління оборотними

засобами суб'єктів господарювання ставить принципово нові завдання до методики оцінки активів підприємств, найбільшу питому вагу в структурі яких займають виробничі запаси. Оцінка є одним із найуніверсальніших елементів методу бухгалтерського обліку та контролю, завдяки якому виробничі запаси у натуральному вимірнику легко трансформуються у вартісне вираження. При цьому від особливостей застосування тих чи інших методів оцінки запасів прямо залежить величина собівартості, що важливо під час управління оборотними засобами за умов ринкової економіки.

Більшість учених, зокрема М.Ф. Огійчук, класифікують оцінки за групою ознак: стосовно вимірювального об'єкта (індивідуальні та агрегатні); за суб'єктом вимірювання (історичні, калькуляційні); за критеріями визначення оцінок (об'єктивні, суб'єктивні); за моментом визначення оцінок (минулі, сучасні, майбутні); за методами розрахунків оцінки (початкова, відновлювальна, реалізаційна, рентна) [8].

Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» [3] матеріально-виробничі запаси відображаються в бухгалтерській звітності відповідно до правила нижчої з двох оцінок – за собівартістю або за ринковою ціною (чиста вартість реалізації). Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», п. 7 визначає, що чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку ті самі запаси можна обміняти між обі-

знаними та зацікавленими покупцями та продавцями на ринку [4]. Поверхневий аналіз П(С)БО 9 та МСБО 2 дає підставу дійти висновку про певну ідентичність більшості положень, що є очевидним, однак деякі аспекти оцінки запасів мають відмінності (табл. 1).

Нині в Україні можуть використовуватися п'ять методів оцінки списання виробничих запасів: ідентифікованої собівартості запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Віднедавня з цього переліку виключили метод «ЛІФО», який ґрунтується на використанні в обліку останньої ціни їх придбання. Використання цього методу дає можливість маніпулювати показником прибутку, тому метод ЛІФО заборонено використовувати. На підставі того, що на більшості сільськогосподарських підприємств за рахунок впливу сезонності запаси надходять нерівномірними партіями протягом року, вважаємо, що найдоцільнішим є застосування методу середньозваженої собівартості.

Від ефективно організованого первинного обліку матеріальних ресурсів залежить правильність списання вартості запасів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності.

Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведені в табл. 2.

Облік наявності та руху виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції і товарів ведеться за центрами

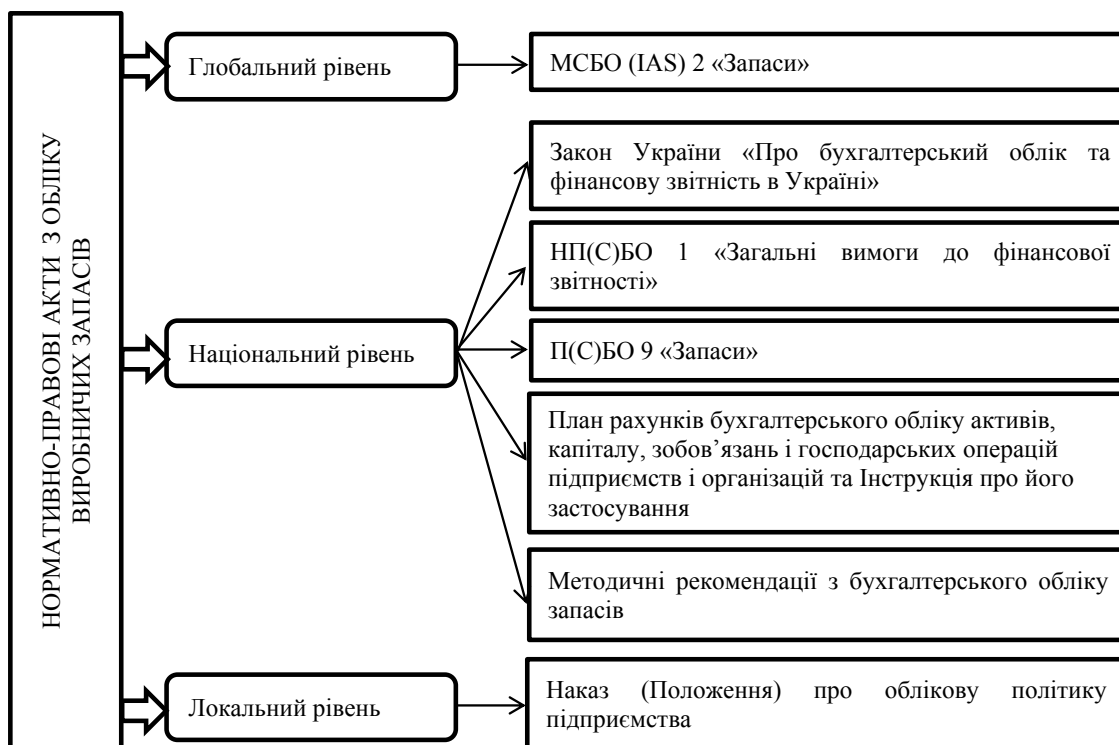


Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання обліку виробничих запасів

Джерело: систематизовано на основі [2–6].

Таблиця 1

Порівняння відмінностей оцінки виробничих запасів в окремих нормативних актах

Характеристика	П(С)БО 9 «Запаси» [3]	МСБО 2 «Запаси» [4]
Відображення знецінення запасів	на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів (п. 28).	якщо за тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (п. 33).
Оцінка витрат, пов'язаних із переробкою запасів	не регламентується, а визначена П(С)БО 16 «Витрати»	визначена п. 12-14
Методи оцінки під час вибуття	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу (п. 16).	конкретна ідентифікація (п. 23); ФІФО (п. 25), середньозважена собівартість (п. 27)

Таблиця 2

Перелік форм первинних документів для обліку матеріальних ресурсів, що використовуються аграрними підприємствами

№ форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно-транспортна накладна
М-6	Товарно-транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
ВЗСГ-1	Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей
ВЗСГ-2	Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин
ВЗСГ-3	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин
ВЗСГ-4	Акт витрати насіння і садивного матеріалу
ВЗСГ-5	Акт на списання виробничого та господарського інвентарю
ВЗСГ-6	Відомості дефектів на ремонт машин
ВЗСГ-7	Товарна накладна
ВЗСГ-8	Накладна (внутрігосподарського призначення)
ВЗСГ-9	Відомість витрати кормів
ВЗСГ-10	Книга складського обліку

відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання) в Книгах складського обліку в кількісному вираженні за видами і сортами цінностей.

Щомісяця в строки, передбачені графіком документообігу, матеріально відповідальні особи складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і разом із підтверджувальними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально відповідальній особі. Звіт про рух матеріальних цінностей складають окремо за

кожним синтетичним рахунком (субрахунком). Матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» [9].

Проаналізувавши стан первинного обліку аграрних підприємств, слід зазначити, що його організація має певні недоліки. Зокрема, господарства не повною мірою забезпечені бланками первинних документів установленої форми. Тому деякі господарські операції фіксуються на нетипових бланках, виготовлених працівниками бухгалтерії вручну. Також допускаються ситуації несвоєчасного оформлення і надання в бухгалтерію первинних документів та відсутність деяких обов'язкових реквізитів на них, що приводить до несвоєчасної бухгалтерської обробки документів.

Синтетичний та аналітичний облік оборотних засобів ведеться відповідно до тих форм бухгалтерського обліку, які передбачені обліковою політикою аграрного підприємства, найбільшого розвитку серед яких, поруч із журнально-головною та меморіально-ордерною, набули журнально-ордерна та автоматизована форми.

Слід зазначити, що розробниками реєстрів журнально-ордерної форми обліку саме для аграрних підприємств на замовлення Міністерства аграрної політики та продовольства України є кафедра бухгалтерського обліку та аудиту Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Відповідно до розроблених реєстрів запропоновані Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390 [10].

Кредитові обороти по синтетичних рахунках (субрахунках) з обліку виробничих запасів, МШП, готової продукції і товарів з Журналу-ордеру № 5 А с.-г. переносять в Головну книгу (рис. 2). Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених

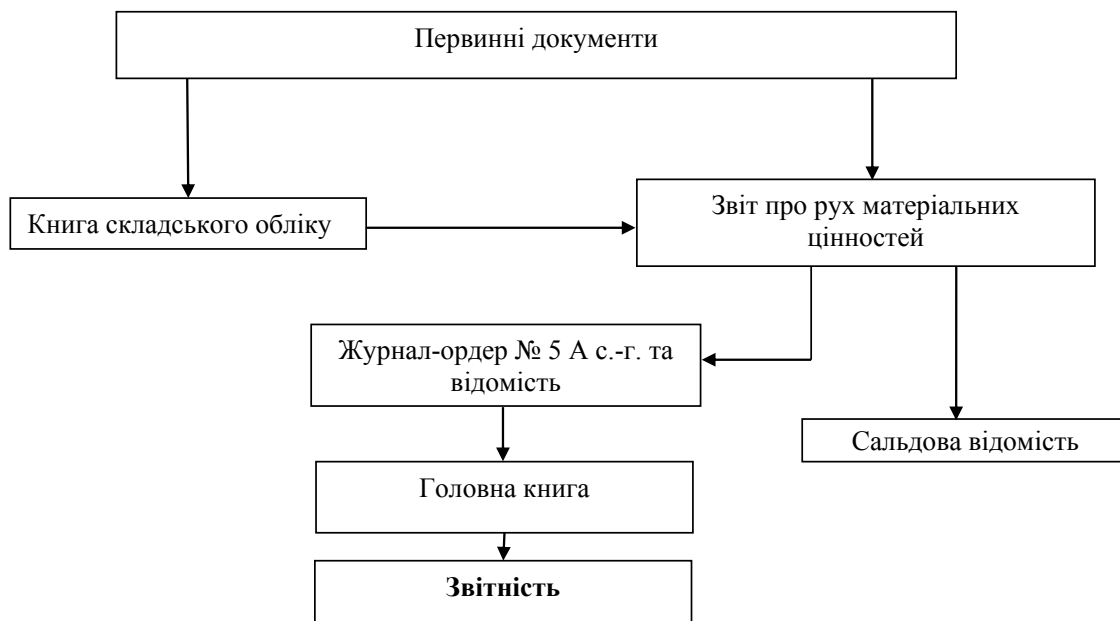


Рис. 2. Схема запису в регістрах з обліку виробничих запасів із використанням журнально-ордерної форми обліку

та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей. Підсумки залишків за синтетичними рахунками (субрахунками) сальдової відомості зв'язують із даними про залишки матеріальних цінностей, відображених у Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості (дебет рахунків) у розрізі матеріально-відповідальних осіб. Залишки виробничих запасів, МШП, готової продукції і товарів у Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості зіставляють із підсумковими даними сальдових відомостей за кожним синтетичним рахунком (субрахунком).

За умов сучасних технологій значного поширення набуває комплексна автоматизація облікового процесу як головний спосіб суттєвого зниження тривалості окремих бухгалтерських процедур. Облік виробничих запасів на аграрних підприємствах, особливо складський, є однією з найбільш трудомістких ділянок унаслідок значного розмаїття їх номенклатури.

Ринок бухгалтерських програм досить великий. Серед найбільш використовуваних аграрними підприємствами – «АБ Офіс 2000», «Акцент», «Бест-Про», «РС-Фінанси», «Універсал», «Парус», «Фінанси без проблем», «М.Е. Дос» тощо. Використання сучасних бухгалтерських програм дає можливість вести облік (бухгалтерський та податковий) декількох різних підприємств в одній інформаційній базі.

Обліково-технічна архітектура та послідовність відображення інформації у регістрах складського обліку виробничих запасів у програмних продуктах наведена на рис. 3.

Так, довідник «Номенклатура» призначений для зберігання інформації про товари, продукцію, зворотну тару, матеріали, послуги, об'єкти будівництва, обладнання тощо. У разі

опису об'єкта номенклатури в довідковій системі крім назви необхідно визначити ряд додаткових властивостей. Частина з них буде у подальшому використовуватися як значення за замовчуванням у разі підстановки в реквізити документів, тобто такі властивості задаються не жорстко і можуть бути перевизначені в будь-який момент.

Одним із найголовніших елементів методу бухгалтерського обліку на підприємстві є документування господарських операцій. У програмних продуктах документи призначені для зберігання основної інформації про всі події, що відбуваються на підприємстві.

Вважаємо, що впровадження автоматизації на аграрних підприємствах підвищить ефективність роботи бухгалтерського апарату підприємства, зекономить витрати на обслуговування поточної діяльності та дасть змогу приймати більш раціональні управлінські рішення на основі облікової інформації.

Останнім етапом облікового циклу є представлення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності. Так, згідно з нормами П(С) БО 9 «Запаси», у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, у заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів [3]. Проте у МСБО 2 «Запаси» передбачено додатково розкривати інформацію про суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду; суму

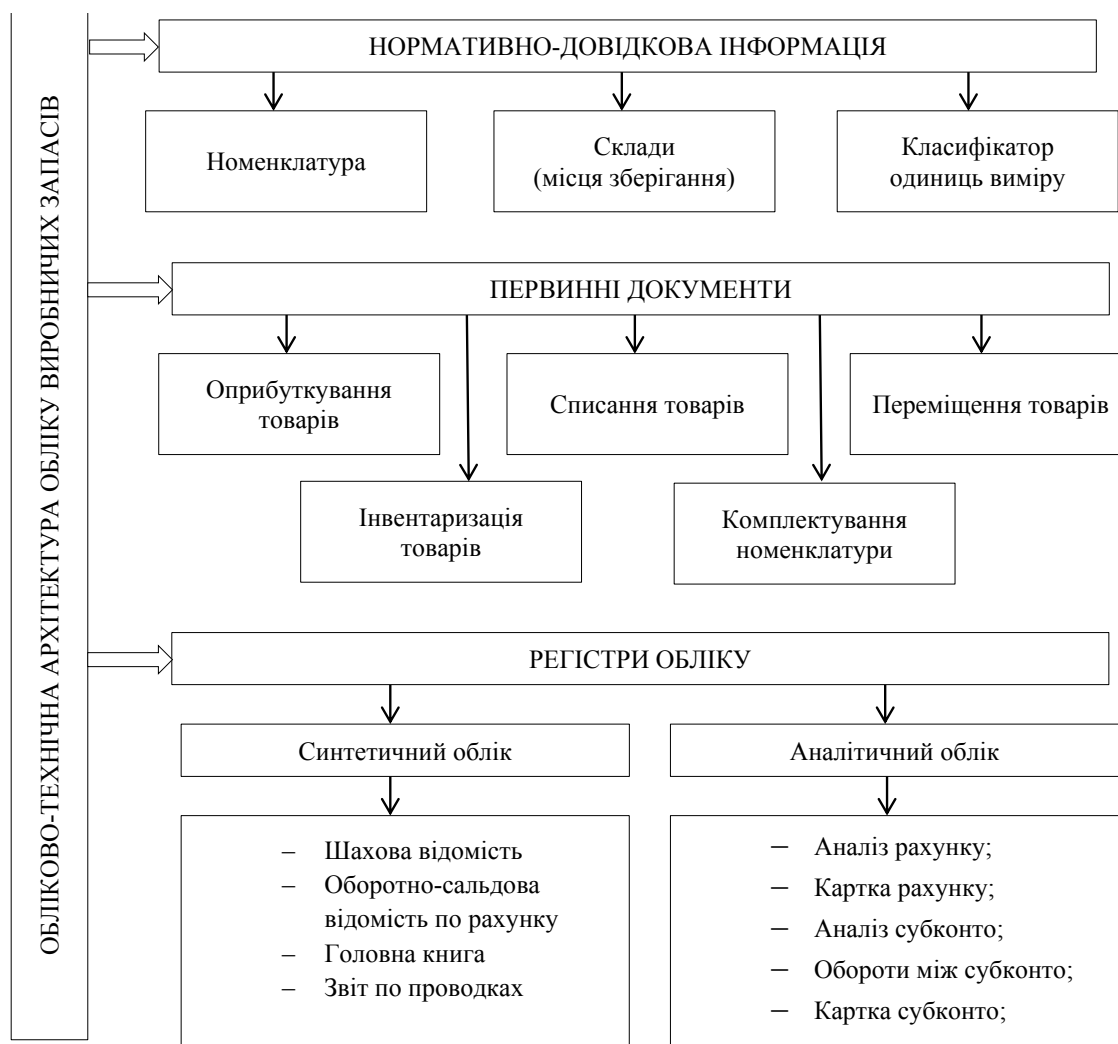


Рис. 3. Обліково-технічна архітектура та орієнтовна послідовність відображення інформації у регістрах обліку виробничих запасів у бухгалтерських програмних продуктах

будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду; обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів [4]. Вважаємо, що гармонізація вказаних положень міжнародного та національного стандартів підвищить інформативність приміток до фінансової звітності в частині розкриття інформації про виробничі запаси.

Висновки. Таким чином, однією із найважливіших передумов ефективного управління формуванням та використанням ресурсного потенціалу господарюючих суб'єктів є раціональна побудова бухгалтерського обліку надходження, руху та використання їх виробничих запасів. В аграрних підприємствах склалася низка галузевих особливостей, передусім специфіка кругообігу капіталу, яка має свій вплив на організацію системи обліку та контролю за рухом виробничих запасів, що слід врахувати під час розроблення облікової політики господарських формувань.

Установлено методичні аспекти побудови бухгалтерського обліку з урахуванням його

нормативно-правового забезпечення на глобальному, національному та локальному рівнях, задля ефективності якого слід досягти методологічної точності та доцільності у використанні методів оцінки виробничих запасів, відображення операцій з ними у первинному обліку, використання прогресивних форм обліку, що у кінцевому результаті підвищить інформаційну, аналітичну та контрольну функції бухгалтерського обліку у процесі прийняття управлінських рішень щодо діяльності аграрних підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андрійчук В.Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу: підруч. Київ: КНЕУ, 2013. 779 с.
2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України

- № 246 від 20.10.1999 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 2 «Запаси» URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
 6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: www.liga.kiev.ua.
 7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10 січня 2007 р. URL: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/ MetodRek/zapasi.aspx>.
 8. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підруч. / М.Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / за ред. проф. М.Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.
 9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
 10. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України № 390 від 04 червня 2009 р. URL: www.ligazakon.ua.
 11. Соколов Я. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1996. № 2. С. 15–22.