

УДК 336.657

**О.М. Шинкаренко, доц., канд. екон. наук, Н.М. Бразілій, доц., канд. екон. наук**  
*Черкаський державний технологічний університет*

## **Проблеми обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах та напрями їх вирішення**

В статті розглянуто особливості обліку виробничих запасів та продукції сільського господарства на сільськогосподарських підприємствах та запропоновані способи їх вирішення.  
**облік, аналіз, виробничі запаси, паливо, продукції сільськогосподарського виробництва**

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та прийняття національних стандартів змінюються вимоги до обліку й аналізу ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ними завдання.

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його виробничими запасами. Відмінною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення.

Сьогодні сільськогосподарські підприємства потребують суттєвого реформування структури управління господарською діяльністю. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини виробничих запасів на підприємствах, оскільки матеріальні витрати на цих підприємствах займають найбільшу питому вагу.

Особливістю сільськогосподарського виробництва є те, що як виробничі запаси воно використовує значну частину виробленої власної продукції у вигляді кормів, насіння, а також продукти і відходи, одержані від переробки продукції у власному господарстві чи на стороні.

Тому актуальність проблеми обліку і аналізу виробничих запасів сільськогосподарського підприємства не викликає сумніву і потребує дослідження.

Свій внесок у розвиток теорії та практики обліку і аналізу виробничих запасів зробили такі вітчизняні вчені як: Ф.Ф. Бутинець, В.П. Завгородній, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, Н.В. Чебанова, М. Кухарський, В.Д. Шквір, Т.Г. Камінська, М.І. Телегунь, Н. Алпатова, В. Громов, Н. Ткаченко, І. Назаренко, Я.А. Гончарук, В.Г. Швець, М.Г. Чумаченко, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев та інші.

Метою досліджень є виявлення проблем обліку виробничих запасів та продукції сільськогосподарського виробництва на сільськогосподарських підприємствах, а також пошук шляхів їх вирішення.

Зміни в законодавстві, що регулює бухгалтерський облік в Україні відбуваються досить часто. Це стосується і обліку виробничих запасів. Так, найбільших змін бухгалтерський облік зазнав протягом 1999 – 2000 рр.

У 2000 році в Україні було впроваджено новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який повинні були застосовувати всі підприємства на території України, а також було затверджено Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств й організацій. Незадовго до цього наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 було затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

Але ці нормативно – правові акти не досить зручно використовувати для ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах. Це пояснюється специфікою діяльності цих підприємств.

Відповідно до Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 для обліку виробничих запасів призначено синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси», який має такі субрахунки: 201 «Сировина і матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 203 «Паливо», 204 «Тара і тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали»; 206 «Матеріали, передані в переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали».

Але на практиці виявилось, що в Інструкції щодо застосування Плану рахунків існує суперечність щодо обліку виробничих запасів. З одного боку облік кормів, насіння й саджанців (як куплених, так і власного виробництва), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин на підприємстві, пропонується вести на субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» рахунку 20 «Виробничі запаси».

З іншого боку в цій же Інструкції пропонується вести облік продукції власного виробництва, призначеної для продажу та іншого невиробничого споживання (видачі або продажу працівникам, передачі для інших невиробничих підрозділів підприємства) на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Також автори Інструкції пропонують на цьому ж рахунку вести облік продукції, призначеної для споживання в тваринницьких підрозділах підприємства як корми, продукцію, яка вирощена спеціально для відгодівлі тварин (наприклад зелену масу, корм, а також побічну продукцію і відходи, одержані в процесі доведення продукції до товарного вигляду, а насіння – до садивного матеріалу.

Тобто, одні й ті ж запаси, які мають одне й те ж призначення, потрібно обліковувати на двох рахунках. Але насіння, садивний матеріал, корми, побічна продукція та відходи належать до виробничих запасів, так як вони будуть використовуватися на підприємстві, тому доцільніше вести їх облік на субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» рахунку 20 «Виробничі запаси», а не на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського призначення». Відповідно й у балансі ця продукція також має відобразитися у складі виробничих запасів.

На рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського призначення» має відобразитися лише та сільськогосподарська продукція (не промислова), що призначена для реалізації, тобто не буде використана на даному підприємстві.

Також існують суперечності між Інструкцією про застосування Плану рахунків та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». У балансі немає статті «Продукція сільськогосподарського виробництва», а є стаття «Готова продукція», в якій передбачено показувати запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам [3, С. 24 ]. Тут йде мова про промислову продукцію, облік якої ведеться на рахунку 26 «Готова продукція», а не про продукцію сільськогосподарського виробництва, що обліковується на рахунку 27. Тому виникає питання: де сільськогосподарським товаровиробникам відобразити у балансі сільськогосподарську продукцію?

Отже, потрібно внести зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків та П(С)БО 2 «Баланс» з уточненням їх дії на сільськогосподарські підприємства.

Найкраще вести облік сільськогосподарських виробничих запасів (насіння, кормів, садивного матеріалу тощо) на аналітичних рахунках субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», які кожне підприємство відкриває самостійно в залежності від видів таких запасів.

Також потрібно окремо вести облік куплених виробничих запасів і власного виробництва, оскільки методи їх оцінки при надходженні та вибутті різні.

Облік продукції сільськогосподарського виробництва краще здійснювати на рахунку 27 у розрізі субрахунків, які підприємство відкриває самостійно в розрізі видів продукції:

- продукція рослинництва;
- продукція тваринництва;
- промислова продукція.

На цьому рахунку доцільно обліковувати лише продукцію сільськогосподарського виробництва, призначену для продажу на сторону, видачі працівникам у рахунок оплати праці, використання в невиробничих цілях. На цей рахунок слід також оприбутковувати з виробництва продукцію, призначення якої відразу не можна визначити, а після первинної обробки такої продукції та визначення використання у вигляді насіння чи кормів її слід переносити з рахунку 27 на субрахунок 208, тобто зараховувати до складу виробничих запасів [6, С. 8].

Продукцію сільськогосподарського виробництва, що призначена для використання у вигляді кормів, насіння, слід оприбутковувати на рахунок 208 (сінаж, силос, зелена маса, солома озимих і ярих зернових культур, кормові буряки, зерно з насінницьких ділянок та ін.), тобто зразу зараховувати до складу виробничих запасів.

У бухгалтерському балансі необхідно виділити окрему статтю «Продукція сільськогосподарського виробництва», в якій показувати вартість продукції, яка призначена для продажу, видачі працівникам та використання у невиробничих цілях.

Специфікою обліку на сільськогосподарських підприємствах є закриття рахунків обліку витрат в кінці року. Це здійснюється шляхом калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, тобто доведення планових цін на неї до фактичних. Витрати сільськогосподарських підприємств протягом року накопичуються, а списуються лише в кінці року. Першим закривається рахунок обліку допоміжних виробництв, тобто обслуговуючих підрозділів підприємства, а далі – решта рахунків за ступенем збільшення їх значення для підприємства. Останнім, як правило, закривається рахунок обліку витрат рослинництва або тваринництва (залежно від напрямку діяльності підприємства).

Тому для більшої зручності на сільськогосподарських підприємствах можна до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського призначення» відкрити аналітичні рахунки, на яких буде вестися облік сільськогосподарської продукції окремо за плановою та окремо за фактичною собівартістю.

Також проблемним є облік палива на підприємствах АПК та контроль за його витрачанням. Досі не створена Інструкція з обліку та зберігання палива для сільськогосподарських підприємств, що створює труднощі з обліку паливно – мастильних матеріалів, оскільки з'являються нові форми розрахунків за паливо, які передбачають заправку транспортних засобів по талонах, за платіжними електронними картками, використання для роботи автомашин рідкого та газоподібного палива. Тому потрібно розробити таку Інструкцію з огляду на специфіку галузі. Досить важливим питанням, яке необхідно з'ясувати є питання як обліковувати отримані сільгосппідприємствами талони на пальне: як грошові документів, бланки суворої звітності чи як пальне?

Інструкція з застосування Плану рахунків дозволяє обліковувати оплачені талони на пальне безпосередньо на рахунок 203 «Паливо». Але треба мати на увазі, що за своєю економічною суттю талони є незаперечним правом на отримання пального при його пред'явленні на АЗС постачальника, тому отримані від постачальника талони можуть бути визнані активами, оскільки їх вартість визначена в накладній на відпуск талонів, а у майбутньому очікується отримати економічну вигоду від їх використання. Разом з тим талони мають характеристики бланків грошових документів, так як кожен талон має свою вартість, що визначається вказаною на ньому кількістю палива та їх вартістю за договірними цінами [7, С. 147].

Тому з метою контролю за зберіганням і використанням талонів на пальне пропонується оприбутковувати їх на рахунок 203 «Паливо» на окремий субрахунок «Паливо по талонах», де вони будуть обліковуватися як отримане паливо за його видами і марками, за кількістю палива, а також за вартістю його придбання відповідно до ПСБО №9 «Запаси»

На сьогодні, на жаль, ще багато сільськогосподарських підприємств ведуть журнально – ордерну форму обліку. Це дуже трудомісткий процес, особливо враховуючи специфіку обліку в сільському господарстві. Тому доцільніше впровадити на підприємствах АПК автоматизовану форму ведення обліку.

Комп'ютеризована форма обліку запасів допоможе: зробити їх оприбуткування своєчасним і повним; правильно документувати надходження й використання запасів; покращити контроль за їх зберіганням; додержуватись встановлених норм витрат запасів та їх використання за цільовим призначенням; правильно визначати повну собівартість придбаних запасів; правильно провести інвентаризацію й виявити запаси, що не використовуються в господарстві; контролювати відображення операцій по руху запасів в облікових регістрах.

Створена для сільськогосподарських підприємств конфігурація в програмі «1С: Підприємство - Бухгалтерський облік для України 7.7» забезпечує високий рівень адаптації програмного засобу як до особливостей суб'єкта господарювання, так і до змін в обліковій політиці та в діючому законодавстві. Комп'ютеризація вирішує багато проблем у системі обліку. Автоматизація обліку запасів приносить точність і полегшення в роботі бухгалтера, зменшення часу обробки інформації, презентабельний вигляд внутрішньої та зовнішньої звітності.

Отже, внесення запропонованих змін до інструктивних документів, впровадження їх у практику буде сприяти впорядкуванню бухгалтерського обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва та відображення їх наявності в бухгалтерському балансі.

Автоматизація ведення обліку на підприємстві сприяє чіткій організації обліку й контролю з тим, щоб своєчасно одержати достовірну інформацію про наявність, надходження і витрачання запасів на сільськогосподарському підприємстві.

## Список літератури

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 р. №291.
2. Інструкція з застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291 (зі змінами і доповненнями).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 2 «Баланс», затверджене наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
4. Н.В. Бублик, Б.В. Мельничук. Облік зерна на складі сільськогосподарського підприємства // Облік і фінанси АПК, 2005. - № 8. – С. 29-38.
5. Т.Г. Камінська. Облік запасів у конфігурації програми «1С: Підприємство 7.7 Бухгалтерський учет для України» для сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК, 2006. - № 12. – С. 30-37.

6. М. Кухарський, З. Гулик. До питання обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва в сільськогосподарських підприємствах // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2005. - № 8. – С. 6 – 8.
7. М.І. Телегунь. Облік і контроль палива на сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК, 2005. - № 9 – 10. – С. 146-150.
8. А. Харитоновна. Запаси: обліковуємо правильно // Баланс, 2007.- № 45.– С.4-5.

*О. Шинкаренко, Н. Бразилій*

**Проблеми учета производственных запасов на сельскохозяйственных предприятиях и способы их решения**

В статье рассмотрены вопросы учета производственных запасов и продукции сельскохозяйственного производства на аграрные предприятия и предложены способы их решения.

*O. Shynkarenko, N. Brazili*

**The problem of accounting of production inventories in agricultural enterprises and methods or their solved**

The article is dedicated the problem of accounting of production inventories and agricultural product.

Одержано 05.11.09