

# Проблеми та шляхи удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах

У статті розглянуто особливості застосування методів обліку виробничих запасів та визначені шляхи удосконалення їх бухгалтерського обліку, що дає економію часу на виконання окремих операцій та прискорює отримання інформації, допомагає у створенні належної системи управління витратами тощо.

**Ключові слова:** виробничі запаси, оцінка, собівартість, методи обліку, відхилення.

В статье рассмотрены особенности применения методов учета производственных запасов и определены пути совершенствования их бухгалтерского учета, что дает экономию времени на выполнение отдельных операций и ускоряет получение информации, помогает в создании надлежащей системы управления затратами и т.д.

**Ключевые слова:** производственные запасы, оценка, себестоимость, методы учета, отклонения.

Article is about features apply methods of accounting of inventory and identified ways to improve their accounting saves time to perform certain operations and accelerate information helps in establishing a proper system of cost management and more.

**Keywords:** inventory, assessment, cost, accounting methods, the deviation.

**Постановка проблеми.** Перехід економіки України на ринкові засади вимагає значної перебудови бухгалтерського обліку, приведення його у відповідність до міжнародних стандартів, формування економічної інформації згідно до вимог потрібних для управління суб'єктами економіки.

У сільськогосподарських підприємствах для обліку окремих видів запасів застосовують різні методи обліку, правильне їх застосування дає можливість зменшити час на опрацювання бухгалтерських документів, допомагає у створенні належної системи управління витратами тощо.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Проблеми удосконалення обліку запасів висвітлювалося у роботах провідних вчених розвинених країн: А. Апчерча, Р.С. Каплана, С.А. Діпіази (мол.), К. Друрі, Б. Нидлза, Ч.Т. Хонгрена, Р. Ентоні А. Яругової; російських вчених: М.Х. Жебрака, М.І. Кутера, В.Ф. Палія, В.К. Радостовца, В.Я. Соколова; українських вчених: М.Г. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, Л.В. Нападівської, П.П. Німчинова, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, П.Т. Саблука, В.В. Сопко, Л.К. Сука, В.Г. Швеця, О.В. Шевчука, М.Г. Чумаченка.

**Мета статті** – розглянути особливості застосування методів обліку виробничих запасів та визначити шляхи удосконалення їх бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Особливість сучасного стану обліку запасів на підприємствах України полягає в тому, що в П(С)БО 9 і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 №2, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів, їх обліку на складі та в бухгалтерії і недостатньо приділено уваги особливостям методики обліку окремих видів запасів (у рекомендаціях подано лише відмінності щодо обліку тари).

Вивчення досвіду ведення бухгалтерського обліку засвідчило істотні відмінності, щодо виконання цих робіт на сільськогосподарських підприємствах України. Це залежить від функціонування господарського механізму, технологічних та організаційних особливостей виробничих процесів, номенклатури запасів, побудови складського господарства, порядку відпуску цінностей, кваліфікації облікової служби та матеріально відповідальних осіб тощо.

Діючий порядок обліку запасів передбачає ведення складського обліку, його на більшості сільськогосподарських підприємств веде завідувач складом або інша особа, уповноважена власником чи менеджером, з якою укладається угода про повну матеріальну відповідальність.

Разом із первинними документами Звіт про рух матеріалів здають у встановлений строк у бухгалтерію, де перевіряють правильність його складання та такують одержані та витрачені запаси. При цьому решту запасів на початок місяця оцінюють за цінами, які були в попередньому звіті (сальдовій відомості), а цінності, що надійшли, – за первісною або справедливою вартістю.

У малих підприємствах, які використовують для обліку витрат лише рахунки класу 8, до первісної вартості придбаних запасів не включають вартість транспортних і вантажно-розвантажувальних робіт, виконаних власними силами.

Оцінка витрачених цінностей у видатковій частині матеріального звіту здійснюється за допомогою методів:

- ідентифікованої собівартості, наприклад, якщо на підприємство надходили три партії одного виду запасів за різними цінами, а витрачені були лише запаси другої партії, то потрібно списати матеріали за цінами другої партії;

- середньозваженої собівартості, коли витрачені цінності списують за середньою вартістю запасів, яка розраховується за даними про їх наявність на початок та одержаних протягом звітного періоду.

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Близькою до середньозваженої собівартості є оцінка використаних запасів за постійними обліковими цінами з уособленим обліком відхилень від них, тобто облік придбаних запасів ведуть за цінами постачальника з уособленим обліком транспортно-заготівельних витрат на окремому аналітичному рахунку або субрахунку. При цьому таксування прибуткової і видаткової частини звіту здійснюють за названою методикою, а в кінці звітної періоду відхилення від постійних облікових цін (цін постачальника), що нагромаджені на окремому рахунку (субрахунку), списують на ті рахунки, куди були списані запаси, у встановленому відсотку;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФФО);
- готової сільськогосподарської продукції та додаткових

біологічних активів власного виробництва за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за нормативними витратами (плановою собівартістю).

Розглянуті вище положення щодо обліку більшості видів виробничих запасів є загальними для підприємств різних галузей народного господарства. Однак у сільськогосподарських підприємствах України спостерігаються істотні особливості, які стосуються не тільки документального оформлення надходження і реалізації та інших випадків вибуття запасів, а передусім методики ведення аналітичного обліку в бухгалтерії підприємств.

У практичній діяльності сільськогосподарських підприємств використовуються такі найбільш поширені варіанти ведення аналітичного обліку, номенклатурний (книжний) (в сучасних умовах його передбачено використовувати у бюджетних установах). Цей метод обліку запасів передбачає, що в бухгалтерії підприємства відкривають картки (книжки) аналітичного обліку, а рахунки ведуть за видами матеріальних цінностей. Записи роблять на підставі матеріальних звітів або первинних документів. Практикуючі бухгалтери визнали, що номенклатурний (книжний) метод дуже трудомісткий, адже при цьому в бухгалтерії дублюються дані складського обліку. Разом із цим одержують інформацію, яка відсутня при всіх інших методах, а саме – дані про наявність цінностей певного виду в цілому по підприємству, що досягалося за допомогою форми книги з обліку продукції і матеріалів, де узагальнювалися дані про наявність і рух цінностей в цілому по підприємству (за кількістю і вартістю), а в окремих колонках деталізувалися дані по кожній матеріально відповідальній особі (за кількістю).

Сальдовий метод має таку істотну перевагу порівняно з номенклатурним це менші витрати часу облікового персоналу з урахуванням нормативу часу на виконання окремих операцій, інші [354, с. 136–144] – на підставі хронометражу особистого часу, витраченого на виконання роботи, або шляхом підрахунку кількості знаків у записях при різних методах.

Однак при цьому не приймаються до уваги інші фактори, зокрема, строки завершення облікових робіт і можливості прискорення надання керівному персоналу даних, необхідних для прийняття управлінських рішень, тобто для порівняння

ефективності передових форм і методів обліку поряд з економією часу на ведення обліку додатково слід враховувати оперативність завершення обробки облікової інформації.

Сумарний метод обліку передбачає фіксацію руху запасів лише за вартістю. Він пропонується до впровадження методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України від 10.01.2007 №2, зокрема для обліку товарів.

Безкнижний метод обліку. Суть цього методу полягає в тому, що сальдова відомість не застосовується взагалі, а весь облік цінностей зосереджується у звіті про рух матеріальних цінностей, особливість заповнення якого передбачає фіксування даних про наявність і рух усіх цінностей, що знаходяться в підзвіті конкретної особи [1, с. 150].

Ефективність цього методу досягається при обліку тих видів запасів, значна частина яких перебуває у русі, зокрема паливо-мастильних матеріалів. Його перевага полягає ще й у тому, що звіт наочно відображає рух цінностей, включаючи ті об'єкти, по яких не було руху у звітному періоді. З метою посилення контрольних функцій обліку, а також для належного оформлення його наслідків при безкнижному методі доцільно матеріальні звіти конкретної відповідальної особи підшивати в окремі папки та зберігати окремо від первинних документів.

Слід зазначити, що такий метод обліку запасів дає змогу спростити роботу бухгалтерії шляхом передачі облікових функцій матеріально відповідальним особам.

Як відомо, чинною практикою і рекомендаціями з обліку матеріалів передбачається, що матеріали, які надійшли від постачальника, доставляються на склад покупця експедитором або іншою уповноваженою особою. Завідувач складу після доставки звіряє фактично одержану кількість і якість цінностей з даними супровідних документів і безпосередньо на них робить запис про одержання запасів.

При цьому оформляючи приймальну накладну, перший примірник якої залишається на складі, а другий – у той самий день експедитор передає в бухгалтерію разом із документами постачальника як звіт про використання довіреності.

Бухгалтер матеріального відділу на підставі одержаних документів постачальника та матеріального звіту за попередній місяць починає складати звіт шляхом занесення даних у програму комп'ютера. В кінці місяця цей роздрукований примірник звіту передається завідувачу складу для перевірки правильності записів про надходження цінностей у картці (книзі) складського обліку та відображення даних про вибуття цінностей.

Звичайно, це спрощує роботу завідувача складу та бухгалтерії, бо, з одного боку, за допомогою програмного забезпечення в одному обліковому процесі відобразатимуться операції з обліку заборгованості перед постачальником і оприбуткування цінностей складом, а з іншого – фіксація операцій із надходження цінностей відображаються не в кінці місяця, а в той самий чи на другий день після здійснення операції. Крім того, полегшується заповнення звіту завідувачем складу та подальша перевірка його складання.

У цих сільськогосподарських підприємствах найбільші складності пов'язані з обліком таких оборотних активів, як біологічні активи. У багатьох країнах світу використовується методика ведення обліку «затрати–випуск», яка поширюється на малі підприємства, в тому числі і в Україні, що регламентовано П(С)БО 25. При застосуванні цієї методики не передбачено обчислювати собівартість продукції, прибуток розраховується порівнянням виручки від реалізації продукції з понесеними витратами за елементами, скоригованими на різницю перехідних залишків незавершеного виробництва та готової продукції на початок і кінець року. Ці залишки оцінюються за «справедливою вартістю» або чистою вартістю реалізації зменшеною на суму витрат на місці продажу.

Перевірка на практиці наслідків впровадження П(С)БО 30 засвідчила, що при цьому виникає ряд питань, які потребують належного вивчення, а саме:

- наскільки при цьому витримані теоретичні положення;
- які є можливості застосування П(С)БО 30 у підприємствах України;
- чи відповідає методика визначення фінансових результатів міжнародним стандартам;
- які наслідки впровадження П(С)БО 30 на всю систему обліку в сільськогосподарських підприємствах України.

Для з'ясування місця П(С)БО 30 «Біологічні активи» в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств України слід вияснити можливості узгодження цього стандарту із системою управлінського обліку, насамперед із Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції, які затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132, а також зі звітністю, що подається органам статистики.

Складності, що виникають при цьому, стосуються дуже багатьох теоретичних і практичних положень. При побудові інформаційного забезпечення на макrorівні найбільш важливими слід визнати такі:

- з початку обчислення собівартості продукції у всіх сільськогосподарських підприємствах змінюється методика розрахунку прибутку, адже його розраховують по валовій продукції; це призводить до неспівставності наслідків діяльності аграрної сфери з іншими галузями національної економіки. При цьому змінюється система оціночних показників діяльності сільськогосподарських підприємств;
- справедлива вартість для оцінки продукції при первісному визнанні в умовах України має обмежене розповсюдження через нерозвинену систему ринкових відносин, наприклад, у сучасних умовах заготівельні організації купують лише певні види рослинницької продукції (пшениця, ячмінь, кукурудза) та молоко і м'ясо у живій вазі;
- зміна методики оцінки продукції при первісному визнанні зумовить подальше зниження рентабельності тварин-

ницької продукції через підвищення вартості кормів і невправильну оцінку молодняка, що призведе до спаду виробництва продукції цієї галузі;

– доцільно запровадити порядок регулювання взаємовідносин між виробниками і покупцями сільськогосподарської продукції шляхом застосування форвардних і ф'ючерсних контрактів, що б заздалегідь визначати ціни на продукцію.

Попередньо слід розглянути можливості узгодження П(С)БО 30 із системою управлінського обліку, що почала формуватися у сільськогосподарських підприємствах.

### Висновки

У сільськогосподарських підприємствах для обліку окремих видів запасів слід застосовувати безкнижний метод обліку, при якому в матеріальному звіті складу відображають дані про рух всіх видів цінностей, а не лише тих, по яких відбувся рух. При цьому сальдову відомість складати не обов'язково, що спрощує роботу бухгалтерії.

Приймаючи до уваги складності, пов'язані із використанням справедливої вартості при оцінці сільськогосподарської продукції при первісному визнанні та при складанні періодичної та річної звітності, обмеженість застосування у підприємствах України системи обліку «затрати–випуск» та неординарність отриманих при цьому даних про наслідки діяльності сільськогосподарських підприємств, неспівставність результатів їх діяльності з підприємствами інших галузей народного господарства, закріплення застосування первісної вартості при оцінці активів та методу нарахування при обліку доходів, як це передбачено діючим законодавством, необхідність створення належної системи управління витратами тощо, вважаємо, що дія П(С)БО 30 має розповсюджуватися лише на фермерські господарства України, які складають звітність за формами малих підприємств.

### Список використаних джерел

1. Шваб В.М. Облік матеріальних цінностей в сільськогосподарських підприємствах / В.М. Шваб, І.І. Кононенко. – К.: «Урожай», 1973. – С. 162.
2. Моссаковський В.Б. Облік біологічних активів / В.Б. Моссаковський, Т.В. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит, 2006, №7.
3. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою вартістю) затверджені методологічною радою з питань обліку і фінансів агропромислового виробництва Мінагрополітики України, протокол №1 від 10.01.2008.
4. Мизиковский И.Е. Концепция справедливой стоимости / И.Е. Мизиковский, М.Н. Чинченко // Международный бухгалтерский учет, 2006, №11.
5. Кропивко М.Ф. Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом / М.Ф. Кропивко. – К.: ІАЕ УААН, 1997. – 252 с.