

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**АВРАМЧУК Наталія Вікторівна**

**Облік і оподаткування постачальницької діяльності  
сільськогосподарських підприємств / Accounting and taxation of  
supply activity of agricultural enterprises**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення  
агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОПЗзм-21  
Н. В. Аврамчук

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
“        ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри

---

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ЛОГІСТИЧНО-ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ</b> .....	<b>7</b>
1.1. Основні параметри логістично-постачальницької діяльності підприємства: теоретичні й організаційні особливості .....	7
1.2. Спектр нормативно-правового регулювання процесу постачання й обліку виробничих запасів .....	13
1.3. Міжнародна практика обліку й управління процесами постачання матеріальних ресурсів .....	20
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	<b>29</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ І УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ</b> .....	<b>30</b>
2.1. Бухгалтерський облік постачальницької діяльності сільськогосподарських підприємств .....	30
2.2. Методика обліку та оцінки надходження виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах .....	40
2.3. Облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат у процесі постачальницької діяльності .....	53
2.4. Оподаткування постачальницької діяльності сільськогосподарських підприємств .....	67
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	<b>74</b>
<b>РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</b> .....	<b>75</b>
3.1. Організація внутрішньогосподарського контролю за процесом постачання виробничих запасів .....	75
3.2. Організаційно-методичні аспекти проведення аудиту процесу постачання в агропромислових підприємствах .....	82
3.3. Особливості внутрішнього аудиту і аналізу процесу постачання матеріальних ресурсів .....	87
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	<b>98</b>
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	<b>99</b>
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>105</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасний стан сільськогосподарського бізнесу в Україні акцентує увагу на мікроекономічному рівні до посилення оптимального споживання ресурсів. Вирішення цієї проблеми вимагає від системи управління нових підходів щодо організації внутрішніх потоків інформації про рух матеріальних ресурсів, які формуються функціями обліку та контролю для задоволення різноманітних потреб користувачів. За таких обставин, необхідна більш оперативна, гнучка, пристосована до ринкових умов, надійна обліково-контрольна система, яка б стала фундаментом оновленого менеджменту матеріального забезпечення. Від зазначеного залежатиме підвищення економічної ефективності аграрного виробництва і розвиток обліково-контрольної системи галузі. Питання удосконалення обліку, контролю й оподаткування постачальницької діяльності розглядалися багатьма науковцями. Різноманітним їх аспектам присвячені праці: В.В.Виноградова, І.В.Герасимової, З.В.Гуцайлюка, В.А.Єрофєєвої, Л.В.Жилкіної, А.М.Кашаєва, Л.В.Лібермана, В.Д.Новодворського, А.В.Озерана, В.В.Сопка, В.Г.Швеця та інших.

Однак, ряд методологічно-організаційних аспектів обліку постачальницької діяльності продовжують залишатися дискусійними й потребують подальшого дослідження. Зокрема, недостатньо з'ясованими є: змістовне наповнення визначень, склад класифікаційних ознак, які є необхідними для поглиблення аналітичних можливостей обліку та посилення його контрольних функцій; невпорядкованість складу чинників та передумов, що впливають на систему обліку та контролю постачання матеріальних ресурсів та визначають шляхи її розвитку тощо.

Для повного розуміння сутності витрат на логістично-постачальницьку діяльність підприємств доцільно сформулювати зміст постачальницької діяльності. Як відомо з теорії і практики, ця сфера у багатьох підприємствах є складною, оскільки постачання може охоплювати значну різноманітність матеріально-технічних ресурсів, що постачаються від різних постачальників,

в тому числі й з-за кордону. Окрім того, нерідко під час постачання необхідних ресурсів слід враховувати і наявність внутрішнього постачання. Загалом теорією та практикою доведено, що у ринкових умовах господарювання ефективність логістично-постачальницької діяльності підприємств багато в чому підвищує їхню конкурентоспроможність і дає змогу зберегти та утримати конкурентні позиції на ринку.

Поряд з невирішеністю теоретичних питань звертають на себе увагу недоліки практики: недосконалість процесу обліку та контролю постачання матеріальних ресурсів; проблеми обґрунтування функцій обліку та контролю з позиції вирішення загальної мети системи управління; прогалини у виборі методики аналітичного обліку постачання запасів, узагальнення та розподілу транспортно-заготівельних витрат тощо. Це зумовило вибір теми магістерської роботи, визначило її мету та основні задачі, окреслило предмет і методи дослідження, сформувало базові напрями дослідження.

**Мета і задачі дослідження** полягають у розробці рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методології обліку й оподаткування процесу постачання в сільськогосподарських підприємствах України на підставі удосконалення параметрів застосування національних стандартів, галузевих рекомендацій та Плану рахунків бухгалтерського обліку з врахуванням передового досвіду зарубіжних країн і практики вітчизняних підприємств.

Для досягнення поставленої мети магістерського дослідження встановлено і виконано наступні задачі:

- 1) обґрунтування економічної сутності постачальницької діяльності сільськогосподарських підприємств;
- 2) дослідження нормативно-правового регулювання процесу постачання і обліку виробничих запасів;
- 3) вивчення світової практики організації управління процесами постачання запасів;
- 4) критичний аналіз концепції обліку процесу постачання виробничих запасів у агропромислових підприємствах України;

- 5) дослідження методики обліку та оцінки надходження виробничих запасів в господарство;
- 6) обґрунтування оптимального варіанту обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат в процесі постачання матеріальних ресурсів;
- 7) вивчення практики організації внутрішньогосподарського контролю за процесом постачання виробничих запасів;
- 8) обґрунтування необхідності проведення внутрішнього аудиту процесу постачання матеріальних ресурсів.

**Об'єктом дослідження** обрано методику обліку, контролю й оподаткування постачальницької діяльності Сільськогосподарського підприємства «Імені Воловікова» с. Горбаків Гощанського району Рівненської області.

**Предметом дослідження** виступають теоретико-методологічні й організаційно-методичні аспекти обліку, контролю й оподаткування процесу постачання в агропромислових підприємствах України.

**Методи дослідження.** При підготовці магістерської роботи використано наступні методи наукового дослідження: історичний підхід – для дослідження виникнення, формування і розвитку предмета дослідження у хронологічній послідовності; термінологічний метод – для вивчення історії термінів і позначуваних ними понять; системний аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливіші складові елементи; синтез – для узагальнення аспектів методики функціонування предмета дослідження; інформаційне моделювання – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу та синтезу теорії й практики предмета дослідження; конкретизації – для обґрунтування змісту форм методичного забезпечення предмета дослідження; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом – для виявлення їхньої відповідності щодо інформаційної ємності адекватно вимогам стандартів; статистичні та аналітичні розрахунки – для дослідження фактографічної облікової інформації; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; монографічний – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених.

**Наукова новизна одержаних результатів.** У магістерській роботі теоретично обґрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань методики й організації обліку, контролю й оподаткування процесу постачання:

- 1) уточнено економічні параметри й зміст постачальницької діяльності сільськогосподарських підприємств;
- 2) сформульовано сучасне трактування дефініції «витрати постачальницької діяльності»;
- 3) ідентифіковано послідовність логістично-постачальницької діяльності сільськогосподарського підприємства;
- 4) виявлено недоліки чинного в Україні порядку обліку і контролю процесу постачання;
- 5) сформульовано основні завдання організації обліку і контролю процесу постачання з врахуванням особливостей аграрної економіки;
- 6) доведено доцільність розподілу транспортно-заготівельних витрат за їх видами;
- 7) обґрунтовано доцільність введення до робочого Плану рахунків синтетичного рахунку 29 “Заготівля і придбання виробничих запасів”;
- 8) запропоновано накопичувати транспортно-заготівельні витрати на окремих субрахунках;
- 9) обґрунтовано необхідність посилення системи внутрішньогосподарського контролю за процесом постачання;
- 10) доведено необхідність застосування внутрішнього аудиту в агропромислових підприємствах.

**Практичне значення отриманих результатів.** Результати досліджень, викладені у магістерській роботі, володіють практичним змістом щодо оптимізації чинного в Україні порядку обліку процесу постачання, консолідації транспортно-заготівельних витрат на окремих субрахунках, розподілу транспортно-заготівельних витрат за їх видами, посилення контролю постачання. Практичне значення дослідження підтверджене довідкою про впровадження Сільськогосподарського підприємства «Імені Воловікова» Рівненської обл.

**РОЗДІЛ 1**  
**ОБЛІКОВО-ПРАВОВІ ОСНОВИ**  
**ЛОГІСТИЧНО-ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**  
**СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**1.1. Основні параметри логістично-постачальницької діяльності підприємства: теоретичні й організаційні особливості**

Поняття постачальницької діяльності підприємств досліджувалося багатьма науковцями, однак при аналізі комплексу праць простежуються відмінні підходи у розумінні і тлумаченні вищезначеної дефініції, зокрема щодо ідентифікації її сутності та окреслення типових параметрів.

Результати узагальнення наукових праць вітчизняних вчених дозволяють трактувати витрати постачальницької діяльності як вартість ресурсів, пов'язаних із будь-якою стадією логістично-постачальницьких операцій (замовлення, закупівля, транспортування, зберігання тощо) в межах логістичної підсистеми підприємства, сукупність яких формується шляхом поєднання матеріального, інформаційного й фінансового потоків забезпечує операційну діяльність підприємства.

Для повного розуміння сутності витрат на логістично-постачальницьку діяльність підприємств доцільно сформулювати зміст постачальницької діяльності. Як відомо з теорії і практики, ця сфера у багатьох підприємствах є складною, оскільки постачання може охоплювати значну різноманітність матеріально-технічних ресурсів, що постачаються від різних постачальників. Окрім того, нерідко під час постачання необхідних ресурсів слід враховувати і наявність внутрішнього постачання.

Загалом теорією та практикою доведено, що у ринкових умовах господарювання ефективність логістично-постачальницької діяльності підприємств багато в чому підвищує їхню конкурентоспроможність і дає змогу зберегти та утримати конкурентні позиції на ринку.

Вивчення теорії і практики дає змогу зробити висновок про те, що логістично-постачальницька діяльність підприємств узагальнено охоплює послідовність: «процес замовлення – процес придбання – процес транспортування – процес зберігання» (рис. 1.1).

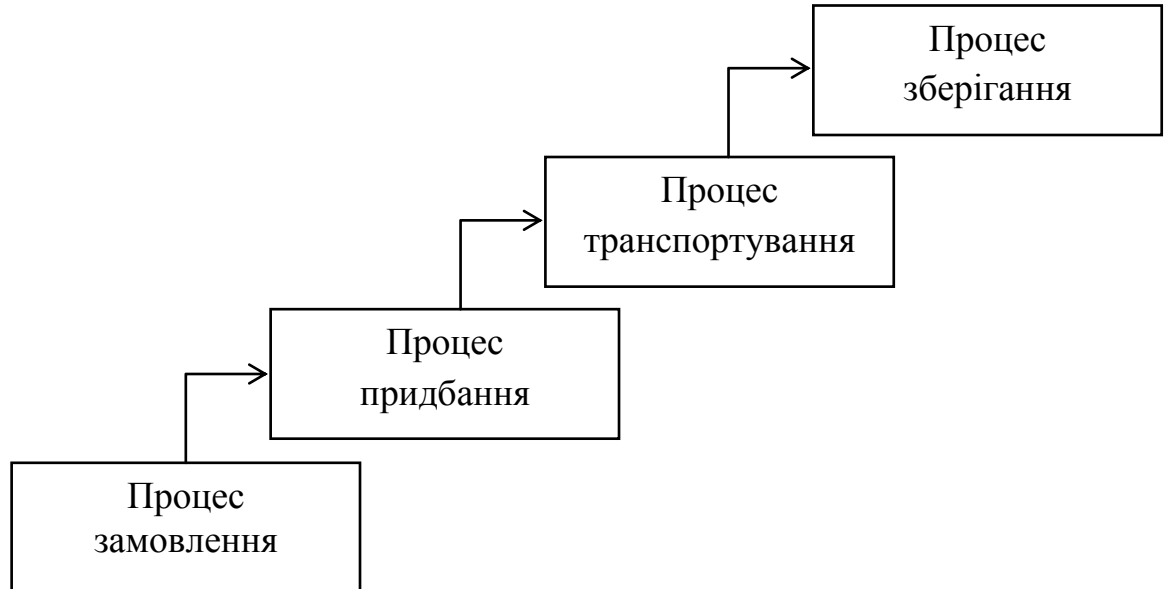


Рис. 1.1. Послідовність логістично-постачальницької діяльності сільськогосподарського підприємства

Огляд й узагальнення літературних джерел дає змогу стверджувати, що у науковій літературі до логістично-постачальницької діяльності інколи відносять й операції з транспортування готової продукції від складу до споживача чи посередника. Разом з тим, доцільно зауважити, що спектр таких операцій охоплюється іншим економічним терміном, а саме збутом. Відтак, очевидно, що постачання матеріально-технічних ресурсів на склади підприємства і постачання готової продукції замовникам – це кардинально інші сфери, у т.ч. з позиції логістики, тому повинні розглядатися окремо.

Розглядаючи, наприклад, процес пошуку постачальників, доцільно наголосити, що такий вибір безпосередньо впливатиме на час постачання матеріально-технічних ресурсів. Загалом, з урахуванням наведеної послідовності логістично-постачальницької діяльності підприємств шляхи зменшення витрат на таку діяльність можуть виявлятися на будь-якому її етапі.



Наприклад, у межах процесів зберігання матеріально-технічних ресурсів оптимізування витрат на логістично-постачальницьку діяльність суб'єктів господарювання може здійснюватися шляхом скорочення чисельності працівників складів; скорочення часу, що затрачається на приймання товарів на склад; впровадження інформаційних технологій управління продукцією на складі тощо. Під час процесів транспортування витрати на логістично-постачальницьку діяльність підприємств можуть бути оптимізованими завдяки оптимізуванню кількості та видів транспортних засобів, що здійснюють перевезення, розробленню оптимальних маршрутів перевезень, удосконаленню технічного забезпечення транспортних засобів тощо. Очевидно, що логістично-постачальницькі витрати підприємств пов'язані із різноманітними логістично-постачальницькими потоками, які, своєю чергою, характеризуються просторово-часовою послідовністю. Оптимізування таких витрат можна здійснювати шляхом раціонального використання транспортного парку, складських приміщень, скорочення виробничих запасів, кооперування постачання тощо. Водночас проблема полягає в тому, що чимало вітчизняних керівників доволі поверхнево знайомі із здійсненням постачання на засадах використання інструментів логістики. Ефективне управління постачанням на принципах логістики й кваліфіковане формування відповідних бізнес-процесів дає змогу ефективно планувати операційну діяльність підприємств. Вивчення теорії і практики, а також результати досліджень дають змогу стверджувати, що метою логістично-постачальницької діяльності підприємств є повне, надійне та своєчасне забезпечення операційної діяльності.

Логістично-постачальницькі процеси передбачають не лише рух матеріально-технічних ресурсів на підприємство, а й управління відповідними потоками фінансових активів, інформації, документації, а також охоплюють процеси підготовки матеріально-технічних ресурсів до використання у виробництві.

Логістично-постачальницька діяльність підприємств в умовах сьогодення є важливою складовою операційної системи загалом. Наприклад, будь-

які необґрунтовані управлінські рішення щодо вибору постачальників можуть призвести до неритмічності виробництва, простоїв обладнання, нераціонального енерговитрачання, підвищення собівартості виробництва, зниження продуктивності праці тощо.

Основні напрями діяльності постачання відображені на рис. 1.2.

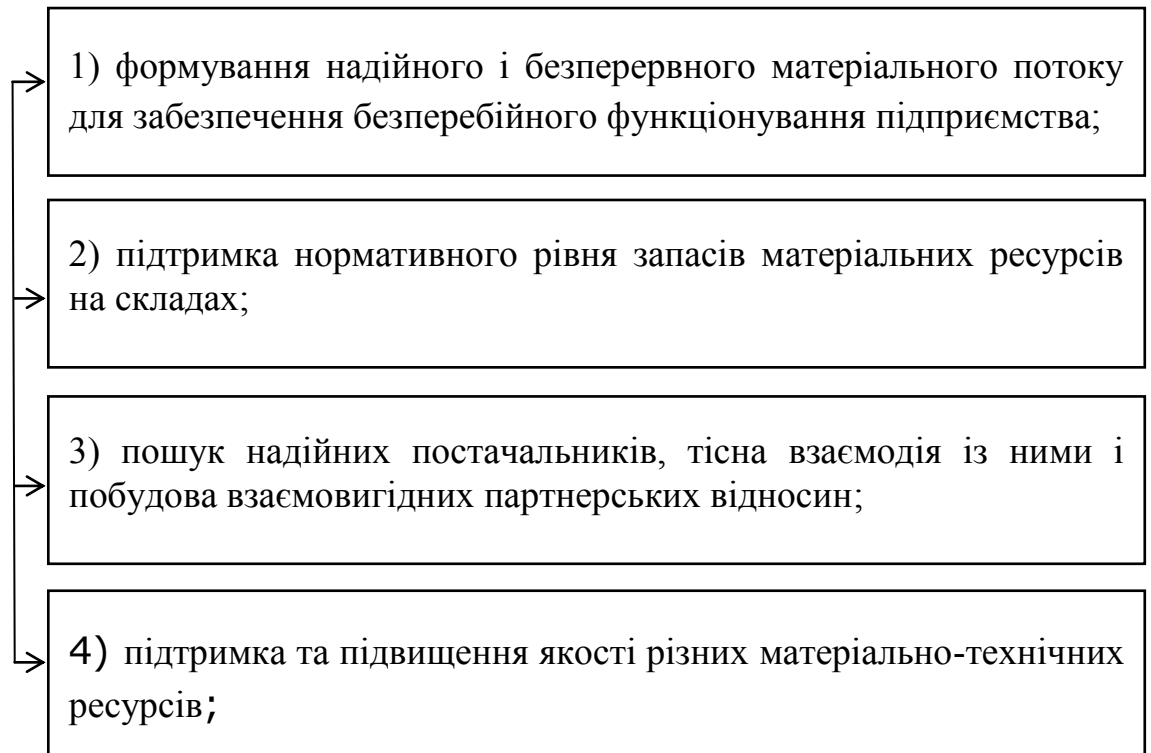


Рис. 1.2. Послідовність логістично-постачальницької діяльності сільськогосподарського підприємства

Враховуючи норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318, слід вказати, що об'єктом витрат на логістично-постачальницьку діяльність підприємств є «продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат».

Реалії сьогодення вимагають від вітчизняних підприємств акцентувати увагу не лише на сферу продажу, а й на процеси постачання, які багато в чому визначають ефективність збуту продукції. Відтак, важливим є

комплексне розуміння витрат на логістично-постачальницьку діяльність, уникнення помилковості в обчисленні величини таких витрат у різних площинах постачальницької діяльності, а також чітку ідентифікацію їхнього місця у структурі повної собівартості продукції підприємства.

Так як постачання є одним з основних видів діяльності (функціоналів) компанії будь-якої галузі, то історично склалося відокремлення окремих структурних підрозділів, що здійснюють закупівельну діяльність, в загальній організаційній структурі управління компанією.

Ці підрозділи мають різні назви, наприклад відділ матеріально-технічного постачання, відділ (служба) закупівель, департамент постачання і т.д. Подібна деталізація характерна для лінійно-функціональних і дивізіональних організаційних структур управління бізнесом. Однак, оскільки в постачанні перетинається кілька видів діяльності, то стає необхідною міжфункціональна координація, яка в даний час переважно здійснюється службою логістики.

З розвитком інтегрованої логістики та управління ланцюгами поставок постачальницька діяльність все більшою мірою стає складовою частиною управлінських повноважень департаментів логістики та SCM.

Як і в еволюції логістики, постачання пройшло зміну парадигм від вузькофункціонального виду діяльності до одного з інтегрованих макро-процесів в ланцюзі постачань. Тому розвиток оргструктур управління постачанням в конкретній галузі економіки потрібно розглядати саме з позицій цієї історичної перспективи. Звичайно, конкретні компанії в різних країнах знаходяться на різних витках еволюції оргструктур управління постачанням, що визначається не тільки загальносвітовими тенденціями, але й особливостями становлення бізнесу окремої фірми з позицій рівня макро-економічного потенціалу країни, культури управління, розвитку бази знань персоналу, наявних фінансових ресурсів і т.д.

Типова структура відділу постачання вітчизняного підприємства традиційно включає власне складське, а іноді і транспортне господарство, навіть незважаючи на наявність служби логістики. У функції відділу поста-

чання компанії входять: маркетингові дослідження ринку закупуваних предметів постачання і ринку постачальників; укладення та ведення договорів і контрактів на закупівлю; організація збору заявок підрозділів та планування потреби в предметах постачання; управління замовленнями на закупівлю і запасами продукції в складській системі; відстеження доставки продукції; робота з контрагентами та субпідрядниками; вхідний контроль за кількістю та якістю; оприбуткування та розміщення предметів постачання на складі; робота з рекламаций та ін. Залежно від розміру компанії перераховані функції закріплюються або за окремими менеджерами по закупівлях, або структурними підрозділами відділу постачання.

У більшості підприємств відділ закупівель повинен володіти повноваженнями щодо прийняття рішень у наступних базових сферах:

1. Вибір постачальника. Відділ закупівель повинен мати досвід у визначенні того, хто здатний виробляти потрібну продукцію і як аналізувати надійність постачальника.

2. Використання відповідного методу ціноутворення. Включає в себе визначення загальної вартості придбання та умов угоди. Є однією з головних експертних сфер відділу закупівель. Тут має бути місце для маневру, якщо необхідно досягти мінімальних цін і загальної вартості придбання ресурсів.

3. Вирішення питання сертифікації. Процес закупівель часто передбачає пошук альтернативних варіантів постачання.

4. Контроль за контактами з потенційними постачальниками. Відділ закупівель повинен підтримувати взаємини з потенційними постачальниками. Якщо співробітники компанії (наприклад, виробничого відділу) будуть безпосередньо самі працювати з постачальниками без повідомлення відділу закупівель, це сприятиме здійсненню продажу «з чорного входу», при якій потенційний постачальник буде впливати на специфікації таким чином, що це призведе до виникнення ситуації єдиного джерела постачання.

## 1.2. Спектр нормативно-правового регулювання процесу постачання й обліку виробничих запасів

При організації процесу постачання і бухгалтерського обліку виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України. Їх характеристика наведена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

### Характеристика нормативно-правової бази з обліку виробничих запасів

Назва нормативного документу	Ким і коли затверджений	Коротка характеристика змісту документу
1	2	3
Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	№ 996-XIV ВР від 16 липня 1999 р.	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності
Закон України „Про аудиторську діяльність”	№ 3125-XII від 22 квітня 1993 р.	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності
Податковий кодекс України	№ 2755-VI від 02.12.2010 р.	Визначає платників податків, об’єкти, базу і ставки оподаткування, порядок обліку звітності та сплати податку до бюджету
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Наказ Міністерства фінансів № 73 від 07.02.2013 р.	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”	Наказ Мінфіну України № 246 від 20.10.1999 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси і їх розкриття у фінансовій звітності

## Продовження таблиці 1.1

1	2	3
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів №291 від 30.11.1999 р.	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів
Інструкція „Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”	Наказ Міністерства фінансів №291 від 30.11.1999 р.	Визначає методологічні засади використання основних рахунків та субрахунків обліку виробничих запасів
„Про кореспонденцію рахунків”	Наказ Міністерства фінансів № 143 від 28.03.2002 р.	Визначає типові бухгалтерські проведення, пов'язані з обліком надходження, вибуття та виробництвом виробничих запасів
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Наказ Міністерства фінансів від 02.09.2014 року № 879	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів, та основні вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації
Інструкція „Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей”	Наказ Міністерства фінансів № 87 від 16.05.1996 р.	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Наказ Мінфіну № 2 від 10.01.2007 р.	Визначає методологічні засади організації та ведення бухобліку запасів на підприємстві

## Продовження таблиці 1.1.

1	2	3
Порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей	Наказ Мінфін № 69 від 11.08.1994 р.	Регулює порядок проведення до оцінки залишків матеріальних цінностей
„Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”	Постанова Кабінету Міністрів України № 16 від 22.11.1999 р.	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
„Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів”	Наказ Міністерства статистики України №193 від 21.06.1996 р.	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів
Методичні рекомендації про застосування регістрів бухг. обліку	Наказ Міністерства фінансів № 356 від 29.12.2000 р.	Надає методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку з обліку виробничих запасів
Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах	Наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73	Визначає параметри застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах України

Основою бухгалтерського обліку є Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Цей закон визначає правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звіт-

ності в Україні. Він поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством. Відповідно до цього закону бухгалтерський облік ґрунтується на таких принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичність.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про товарно-виробничі запаси та розкриття їх у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 „Запаси”, загальна структура якого наведена на рис.1.3.

Поряд із вище вказаними нормативно-правовими актами методологію обліку запасів регламентують: Податковий кодекс України, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань; постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів, Міністерства статистики, Міністерства аграрної політики і продовольства України тощо.

При огляді нормативно-правової бази неможливо не звернути увагу на міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку, оскільки Національні стандарти були розроблені на основі міжнародних з врахуванням особливостей економіки України. Тому, П(С)БО 9 „Запаси” має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 2 „Запаси”, зокрема, щодо: 1) умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; 2) рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; 3) розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності.





Рис. 1.3. Структурно-логічна модель П(С)БО 9 „Запаси”

Однак, поряд з вказаними спільними рисами можна виділити наступні відмінності у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” та Міжнародному стандарті фінансової звітності 2 „Запаси” (табл.1.2).

Таблиця 1.2.

Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”	Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 „Запаси”
1	2	3
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>1. При придбанні у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати.</p> <p>2. При виготовленні власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за Положенням (стандартос) 16 „Витрати”.</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>1. Витрати на придбання: ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження і інших витрат.</p> <p>2. Витрати на переробку: витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва.</p> <p>3. Інші витрати: інші витрати, пов'язані з придбанням запасів, якщо вони відбулися при доставці матеріальних цінностей до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</p>

## Продовження таблиці 1.2.

1	2	3
При надходженні	<p>3. При внесенні до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</p> <p>4. При безоплатному отриманні: справедлива вартість.</p> <p>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи: балансова вартість переданих запасів.</p> <p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів.</p> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; % за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські й інші витрати</p>	<p>До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж запасів.</p>
При витрачанні	<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість</p> <p>Нормативні затрати, ціни продаж</p>	<p>Собівартість останніх за часом надходжень (ЛІФО)</p>
На дату балансу	<p>Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації</p>	<p>Чиста вартість реалізації</p>

### 1.3. Міжнародна практика організації управління процесами постачання матеріальних ресурсів

Суперництво двох найбільших світових економічних систем – США і Японії в середині 80-х років характеризувалося явною перевагою останньої в сфері промислового виробництва. Основою конкурентною перевагою японців з'явилося різке зниження витрат виробництва і, як наслідок, ринкових цін на продукцію машинобудівної, електронної й інших капіталомістких галузей. Прийнята американцями політика протекціонізму у відношенні власних товаровиробників, як відповідна реакція на дешевий імпорт японських товарів, не давала бажаних результатів: азіатські конкуренти продовжували тіснити північноамериканських виробників на обох півкулях планети.

Дослідження, проведені ведучими аналітиками й економістами США і Європи показали, що однією з основних умов переваги японців є незначні (мінімальні) товарні запаси. Даний підхід до організації виробництва дозволив, у першу чергу, знизити інвестиційну базу, що у свою чергу значно збільшує прибутковість інвестицій (ROI) за інших рівних умов. Пізніше система, використовувана японськими менеджерами, одержала назву "точно в термін" (аббревіатура JIT), що і була надалі покладена найбільш успішними компаніями Америки в основу комплексного планування потреб у матеріалах (MRP). Сьогодні дана система трансформувалася в особливу економічну дисципліну – логістику. JIT означає, що процес виробництва повинний бути організований таким чином, щоб сировина і матеріали були доставлені до місця виробництва в той момент часу, коли в них виникає необхідність, а готові вироби відразу відправлені замовникові або споживачеві.

Одним із класичних прикладів перетворення в життя методу "точно в термін" є фірма Тойота, що побудувала свій бізнес таким чином, що близько 90% усіх постачальників цього автомобільного монстра зосереджені в передмісті Тойото. При цьому переважна більшість комплектуючих доставляються до місця зборки протягом декількох годин або хвилин до того як вони будуть

використані. Дана обставина дозволяє компанії значно скоротити операційні витрати і позбутися непродуктивної праці. Однак подібна організація конвеєра вимагає підвищених вимог до якості всіх елементів виробничого процесу: наявність навіть незначного браку в комплектуючих здатна паралізувати цілу виробничу лінію. Це ще раз доводить, що керування товарно-матеріальними запасами по системі JIT тісно взаємозалежне з менеджментом якості TQM.

Статистичний звіт, підготовлений Національною асоціацією виробників США в 2008 р., свідчить, що найбільшого успіху серед досліджених 385-ти підприємств досягли 16%, що впровадили систему JIT, а проведене опитування підтвердило готовність ще 53% компаній перейти до даної системи постачання. Не випадково серед першопрохідників JIT у США стали Ford, General Motors, Hewlett-Packard, Intel, Motorola, Campbell Soup, GE і багато інших великих виробників. Саме впровадження JIT багато в чому дозволило даним промисловим гігантам відстояти свої ринкові позиції].

Передова практика впровадження системи JIT показала, що поняття "точно в термін" набагато ширше, ніж звичайне скорочення товарних запасів. Сучасний найбільш прогресивний досвід менеджменту в сфері організації постачання і збуту був заснований на діалектичному розвитку чотирьох принципових елементів:

1. Статистичний контроль процесів (SPC). Цей підхід, по суті, і з'явився первісним прообразом JIT і був прийнятий на озброєння компаніями уже відразу після Другої Світової війни. Дана концепція була заснована на організації такої системи контролю на підприємстві, що виключає наявність "вхідного" браку на всіх етапах виробництва і, як результат, відсутність дефектів на "виході". Сучасні компанії не можуть цілком відповідати принципам системи "точно в термін", якщо постачальники (як зовнішні, так і внутрішні) допускають навіть незначний відсоток бракованих виробів.

Метод статистичного контролю процесів був заснований на так званій "ідеї відсутності дефектів", сформульованої Філіпом Кросбі, який стверджував, що "якість вільна".

2. Комплексне керування якістю (TQM). Концепція комплексного або тотального керування якістю з'явилася приблизно наприкінці 70-х - початку 80-х років як логічне продовження SPC і була заснована на необхідності підвищення якості всіх компонентів (факторів) виробництва. Застосування методів TQM вимагало підвищення всіх якісних показників виробництва і сервісу, а не тільки усунення дефектів сировини і продукції, що випускається.

Наукове обґрунтування методу комплексного (тотального) керування якістю зв'язують з ім'ям того ж Кросбі і його однодумців Демінга і Джурана, які вважали, що контролювати необхідно не якість продукту, а якість організації виробництва. При такому підході кожен співробітник повинний відповідати за підвищення якості на власній технологічній ділянці. Вони також вважали, що впровадження принципів TQM повинне позбавити компанії від необхідності містити величезні відділи технічного контролю (ВТК).

3. Реінжинерінг бізнес процесів (RBP). На рубежі 80-90-х рр. філософія TQM була доповнена новим комплексним поняттям у менеджменті корпорацій, що одержала назву RBP. Концепція реінжинерінгу була заснована на допущенні про можливість і необхідність перманентного удосконалювання всіх бізнесів-процесів, включаючи і керування запасами. Основним методом RBP став процес постійної оптимізації, а головними цілями – забезпечення максимальної економії витрат і повне знищення непродуктивної праці (NVA). Незважаючи на відносну молодість методу RBP, більшість ідей, покладених у його основу, відомі економістам уже не перше десятиліття.

Саме поняття реінжинерінга бізнесів-процесів і його принципи були вперше сформульовані в статтях, опублікованих у 1990 р. Хаммером і його колегами Давенпортом і Шортом.

4. Тотальне керування грошми (TCM). Із середини 90-х і до сьогоднішніх днів самою передовою концепцією в області менеджменту є концепція TCM, що заснована на пріоритеті грошових потоків над всіма іншими об'єктами керування. Але це не означає, що SPC, TQM і RBP "більше ні на що не придатні": дані елементи не втратили своєї актуальності, а стали усього лише

засобами в забезпеченні процесу тотального керування грошми. Система "точно в термін" також стала однією зі складових ТСМ. Відтепер філософія керування запасами повинна бути підлегла не якості або оптимальності, або "задоволенню запитів клієнтів" і т.д., а тільки збільшенню реального доходу. Іншими словами компанії, що прийняли на озброєння ТСМ-підхід, повинні випускати не якісний продукт, а той, котрий забезпечує максимальний прибуток у часі. Ще одним найважливішим досягненням ТСМ стала остаточна "перемога прибутку над маркетингом". Сьогодні найбільш прогресивні компанії зрозуміли, що маркетинг повинен бути підлеглий фінансовим цілям збільшення доходу, а не навпаки.

Батьком концепції тотального керування грошми по праву вважається Альфред М. Кінг, що вперше дав наукове обґрунтування методу ТСМ у своїй книзі Total Cash Management. Основна ідея роботи Кінга полягає в тому, що з метою керування компанією перевага повинна віддаватися грошовим потокам.

Організаційна побудова, характер і методи роботи служб постачання на вітчизняних підприємствах відзначаються своєрідністю. У залежності від обсягів, типів і спеціалізації виробництва, матеріалоемності продукції, і територіального розміщення підприємства складаються різні умови, що вимагають відповідного розмежування функцій і вибору типу структури органів постачання. На невеликих підприємствах, що споживають малі обсяги матеріальних ресурсів в обмеженій номенклатурі, функції постачання покладаються на невеликі чи групи окремих працівників господарського відділу підприємства.

На більшості середніх і великих підприємств цю функцію виконують спеціальні відділи матеріально-технічного постачання (ВМТП), що побудовані по функціональній чи матеріальній ознаці. У першому випадку кожна функція постачання (планування, заготівля, збереження, відпуск матеріалів) виконується окремою групою працівників. При побудові постачальницьких органів по матеріальній ознаці визначені групи працівників виконують усі функції постачання по конкретному виду матеріалів.

Характерний тип структури служби постачання – змішаний, коли товарні відділи, групи, бюро спеціалізовані на постачанні конкретними видами сировини, матеріалів, устаткування. Однак поряд з товарними до складу відділу постачання входять функціональні підрозділи: плановий, диспетчерський. Змішаний тип структури відділу постачання – найбільш раціональний метод, що сприяє підвищенню відповідальності працівників, поліпшенню матеріально-технічного забезпечення (МТЗ) виробництва.

Планове бюро (група) виконує функції по аналізу навколишнього середовища і ринкових досліджень, визначенню потреби в матеріальних ресурсах, оптимізації ринкового поведіння по найбільш вигідному забезпеченню, формуванню нормативної бази, розробці планів постачання й аналізу їхнього виконання, контролю за виконанням постачальниками договірних зобов'язань.

Товарне бюро (група) виконує комплекс планово-оперативних функцій по забезпеченню виробництва конкретними видами матеріальних ресурсів: плануванню, обліку, завезенню, збереженню і відпуску матеріалу у виробництво, тобто регулює роботу матеріальних складів.

Диспетчерське бюро (група) виконує оперативне регулювання і контроль за виконанням плану постачання підприємства і цехів сировиною і матеріалами; усуває неполадки, що виникають у ході постачання виробництва; контролює і регулює хід постачань матеріалів на підприємство.

На підприємствах служба постачання крім відділу МТЗ включає і відділ зовнішньої кооперації (чи бюро, групу), що може входити до складу відділу матеріально-технічного забезпечення.

Відділи (бюро, групи) зовнішньої кооперації забезпечують виробництво напівфабрикатами (заготовками, деталями, вузлами). Вони також можуть будуватися по функціональній чи товарній ознаці.

Для здійснення технічного переозброєння і реконструкції виробництва підприємство створює відділи устаткування, що звичайно входять до складу капітального будівництва.



Особливістю цього типу структури є те, що підрозділи мають свої служби постачання з функціями по плануванню й оперативному регулюванню постачання виробничих цехів і ділянок матеріальними ресурсами, а також по контролю за їх виконанням.

Формування нормативної бази, прогнозування і розробка планів МТЗ, установлення господарських зв'язків, і координація роботи служб постачання, що входять у підприємство, сконцентровані на базі служби постачання підприємства. Взаємодія підрозділів служби постачання підприємства здійснюється на основі функціональних зв'язків, а не адміністративного підпорядкування.

Одним з ланок організації МТЗ є складське господарство, основна задача якого полягає в прийомі і збереженні матеріалів, їхній підготовці до виробничого споживання, безпосередньому постачанні цехів необхідними матеріальними ресурсами. Склади в залежності від зв'язку з виробничим процесом підрозділяються на матеріальні, виробничі, збутові.

Прийняті матеріали зберігаються на складах по номенклатурних групах; сортах, розмірах. Стелажі нумеруються з вказівкою індексів матеріалів.

Завезення матеріалів і робота складів організуються на основі оперативно-заготівельних планів.

Постачання матеріальних ресурсів на підприємство здійснюються через господарські зв'язки. Господарські зв'язки являють собою сукупність економічних, організаційних і правових взаємин, що виникають між постачальниками і споживачами засобів виробництва. Раціональна система господарських зв'язків припускає мінімізацію витрат виробництва і звертання, повна відповідність кількості, якості й асортименту продукції, що поставляється, потребам виробництва, своєчасність і комплектність її надходження.

Господарські зв'язки між підприємствами можуть бути прямими й опосередкованими (непрямими), тривалими, і короткостроковими.

Прямі господарські зв'язки для підприємств є найбільш економічними і прогресивними в порівнянні з непрямими, тому що вони, крім посередників,

зменшують витрати звертання, документообіг, зміцнюють взаємини між постачальниками і споживачами. Постачання продукції стають більш регулярними і стабільними.

Опосередковані господарські зв'язки менш економічні. Вони вимагають додаткових витрат на покриття витрат діяльності посередників між підприємствами-споживачами і підприємствами-виготовлювачами.

З класифікацією зв'язків на прямі і непрямі тісно зв'язаний розподіл їх по формах організації постачань продукції. З цього погляду розрізняють транзитну і складську форми постачань.

При транзитній формі постачання матеріальні ресурси переміщуються від постачальника до споживача прямо, минаючи проміжні бази і склади посередницьких організацій. Крім того, підприємство, одержуючи матеріал безпосередньо від постачальника, прискорює доставку і скорочує транспортно-заготівельні витрати. Однак її використання обмежене транзитними нормами відпустки, менше яких постачальник не приймає до виконання. Використання цієї форми постачання для матеріалів з невеликою потребою приводить до збільшення запасів і зв'язаних з цим витрат.

При складській формі матеріальні ресурси завозяться на склади і бази посередницьких організацій, а потім з них відвантажуються безпосередньо споживачам.

Складська форма постачання відіграє велику роль у забезпеченні дрібних споживачів. Вона дозволяє їм замовляти необхідні матеріали в кількостях менше встановленої транзитної норми, під якою розуміють мінімально припустиму загальну кількість продукції, що відвантажуюється підприємством виготовлювачем споживачу по одному замовленню. При складській формі постачання продукція зі складів посередницьких організацій може завозитися малими партіями і з більшою частотою, що сприяє скороченню запасів матеріальних ресурсів у споживачів. Однак у цьому випадку останні несуть додаткові витрати за складську переробку, збереження і транспортування з баз посередницьких організацій.

Тому в кожному конкретному випадку потрібно економічне обґрунтування вибору форм постачання.

Існує два варіанти організації завезення матеріальних ресурсів: самовивіз і централізована доставка.

Самовивіз характеризується відсутністю єдиного органа, що забезпечує оптимальне використання транспорту. Підприємство самостійно домовляється з транспортними організаціями, не пред'являє твердих вимог до типів використовуваного транспорту – головне вивезти матеріальні ресурси. При цьому застосовуються історично сформовані технологічні процеси вантажо-переробки, як правило, не погоджені між собою. Відсутня необхідність використання строго визначених видів тари, часто відсутні умови для безперешкодного під'їзду транспорту, швидкого розвантаження і приймання матеріальних ресурсів.

При централізованій доставці підприємство-постачальник і підприємство-одержувач створюють єдиний орган, ціль якого оптимізувати сукупний матеріальний потік. Для цього розробляються схеми завезення продукції, визначаються раціональні розміри партій постачань і частота завезення; розробляються оптимальні маршрути і графіки завезення продукції; створюється парк спеціалізованих автомобілів і виконується ряд інших заходів.

Таким чином, централізована доставка дозволяє:

- 1) підвищити ступінь використання транспорту і складських площ;
- 2) оптимізувати товарні запаси, як у виробника, так і в споживача продукції;
- 3) підвищити якість і рівень матеріально-технічного забезпечення виробництва;
- 4) оптимізувати розміри партії постачань продукції.

Забезпечення матеріальними ресурсами виробничих цехів та інших підрозділів підприємства припускає виконання наступних функцій:

- а) устанавлення кількісних і якісних завдань по постачанню;
- б) підготовку матеріальних ресурсів до виробничого споживання;

- в) відпуск і доставку матеріальних ресурсів зі складу служби постачання на місце її безпосереднього споживання або на склад;
- г) оперативне регулювання постачання;
- д) облік і контроль за використанням матеріальних ресурсів у підрозділах підприємства.

## Висновки до розділу 1

1. Результати узагальнення наукових праць вітчизняних вчених дозволяють трактувати витрати постачальницької діяльності як вартість ресурсів, пов'язаних із будь-якою стадією логістично-постачальницьких операцій (замовлення, закупівля, транспортування, зберігання тощо) в межах логістичної підсистеми підприємства, сукупність яких формується шляхом поєднання матеріального, інформаційного й фінансового потоків забезпечує операційну діяльність підприємства.

2. Аналізуючи нормативну базу та різноманітні публікації в літературних джерелах, а також практичні дослідження щодо поняття та структури виробничих запасів аграрних підприємств можна зробити висновки, що в цій галузі відсутні чіткі галузеві рекомендації щодо впровадження П(С)БО 9 „Запаси”, а це свідчить про відсутність відомчого управління і має негативний вплив на: достовірність інформації про використання запасів; на вирішення питань щодо обґрунтування окремих елементів облікової політики на конкретних підприємствах; на державну політику щодо регулювання цін тощо.

3. Найефективнішою формою постачання вважаємо централізовану доставку, яка дозволяє: 1) підвищити ступінь використання транспорту і складських площ; 2) оптимізувати товарні запаси, як у виробника, так і в споживача продукції; 3) підвищити якість і рівень матеріально-технічного забезпечення виробництва; 4) оптимізувати розміри партії постачань продукції.

4. Забезпечення матеріальними ресурсами виробничих цехів та інших підрозділів підприємства припускає виконання наступних функцій: установлення кількісних і якісних завдань по постачанню (лімітування); підготовку матеріальних ресурсів до виробничого споживання; відпуск і доставку матеріальних ресурсів зі складу служби постачання на місце її безпосереднього споживання або на склад цеху, ділянки; оперативне регулювання постачання; чіткий облік і контроль за використанням матеріальних ресурсів у підрозділах підприємства.

## РОЗДІЛ 2

# ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ І УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

### 2.1. Бухгалтерський облік постачальницької діяльності сільськогосподарських підприємств

В обліковій літературі зустрічаються багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте, слід врахувати, що кожне з них має власне тлумачення. Так, в обліковій літературі часто поняття “виробничі запаси”, замінене поняттям “матеріали”. Деякі автори при визначенні поняття “матеріальні оборотні активи” застосовують термін “цінності”. Однак, поняття “цінність” є описовою категорією, ознакою, якісним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди. Запаси відносять до складу оборотних активів, тому що вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Застосування терміну “матеріально-виробничі запаси” пов'язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, оскільки охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі. Терміни “товарно-матеріальні активи” і “товарно-матеріальні запаси” не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів. Виникають і певні протиріччя, пов'язані із використанням терміну “предмети праці”. Поняття “предмети праці” достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці.

Термін “товарно-виробничі запаси” найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призна-

чення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах. Поряд з цим не можна не враховувати існування терміну “запаси”, який згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, об’єднує основні складові оборотних матеріальних активів. Використання цього терміну викликає певні протиріччя, які пов’язані із його тлумаченням в обліковій літературі. Так більшість авторів під терміном “запаси” розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто поняття “запаси” є досить специфічним. Не дивлячись на те, що термін “товарно-виробничі запаси” є найбільш прийнятним у застосуванні, термін “запаси” набув широкого вжитку.

Запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємства або в період одного року. Запаси становлять основу виготовлюваної продукції та сприяють процесу її виготовлення або поліпшують властивості готової продукції.

Методологічні засади формування інформації про визнання, оцінку запасів та їх розкриття у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 9 “Запаси”.

Згідно П(С)БО 9, запаси – це активи які:

- а) зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари, готова продукція);
- б) перебувають у процесі виробництва з метою дальшого продажу продукту виробництва (незавершене виробництво);
- в) зберігаються для споживання під час виробництва продукції та надання послуг, а також для управління підприємством (сировина, основні і допоміжні матеріали).

З метою обліку запаси групують так:

- 1) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, вико-

нання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- 2) незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- 3) готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- 4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- 5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- 6) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Схематично групи запасів підприємства відображено на рис.2.1.

Запаси визнаються підприємством за таких умов: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням; їх вартість може бути достовірно визначено.

Як правило, підприємство включає до складу запасів на дату балансу тільки фактично отримані цінності і списує їх зі складу запасів фактично відвантажені. Однак в окремих випадках за умовами договорів поставки у складі запасів можуть урахуватись і такі, що вже відвантажені з підприємства (право власності на які в нього залишилось), і такі, що повинні надійти, якщо підприємству-покупцю перейшло право власності на них, тобто товари в дорозі. Перехід права власності на товари в дорозі і пов'язані з ним ризики та вигоди визначаються умовами постачання.



Перелік умов постачання наводяться у Міжнародних правилах інтерпретації комерційних термінів “ІНКОТЕРМС”, якими користуються в багатьох країнах світу, в тому числі і в Україні. Найбільш поширені з них – FCA, EXW, FOB та інші.

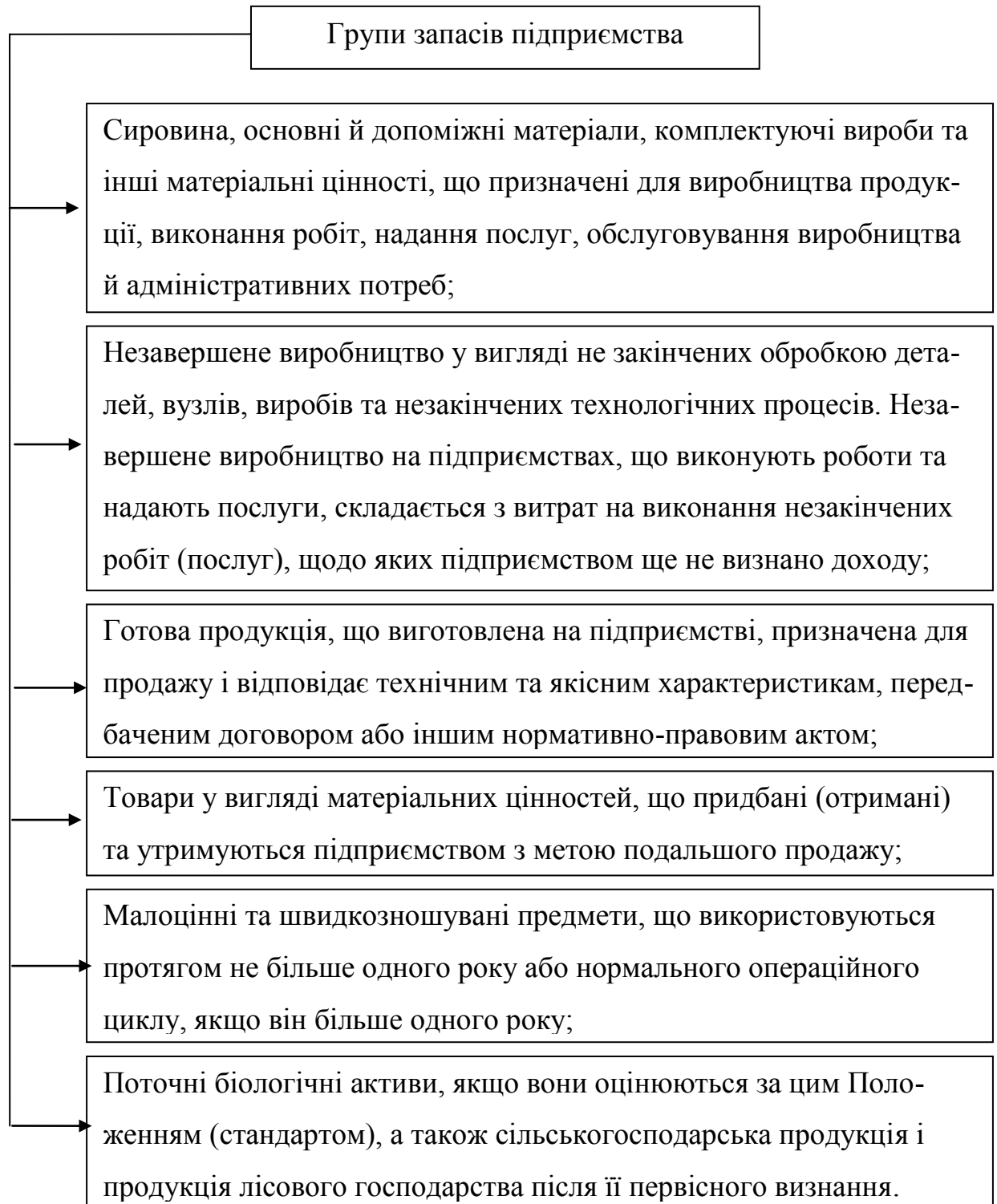


Рис.2.1. Групування запасів підприємства за П(С)БО 9 „Запаси”

Не визнаються запасами також суми попередньої оплати за запаси. У такому разі виникає заборгованість постачальника перед підприємством. Якщо підприємство фактично отримало запаси, але не отримало документів постачальника на них, то воно може визнати їх за балансом за таких умов:

- а) їх постачання передбачене раніше укладеними угодами;
- б) кількість і якість отриманих запасів задовільняє покупця;
- в) покупець може здійснити достовірну оцінку запасів.

Такі поставки називаються невідфактурованими.

Отже, підприємство включає до складу залишків запасів:

- 1) власні запаси, що перебувають на складах, у магазинах, виробничих цехах, які повністю ним контролюються;
- 2) власні запаси, що перебувають на складах, контроль яких обмежений;
- 3) запаси в дорозі, щодо яких за умовами укладених договорів підприємству, перейшло право власності;
- 4) невідфактуровані поставки.

Не включаються до складу запасів:

- 1) матеріали, прийняті на переробку;
- 2) матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання;
- 3) товари на комісії;
- 4) матеріальні цінності, отримані за договором схову;
- 5) матеріальні цінності, отримані в довірче управління;
- 6) попередня оплата за матеріальні цінності.

Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Запаси класифікуються за наступними ознаками (табл. 2.1).

Оцінка запасів відіграє значну роль при формуванні облікової політики. Важливим в оцінці запасів є принцип обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки запасів, що повинні запобігти завищенню оцінки активів, а також забезпечувати точність фінансових результатів підприємства.

Відповідно до П(с)БО в балансі запаси відображаються за:

Таблиця 2.1

Класифікація запасів та їх характеристика

№ п/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1.	За призначенням та причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються, при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2.	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		В дорозі	Продукція, відвантажена споживачу і ще не отримана, знаходиться в дорозі
3.	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягів запасів, необхідним для забезпечення безперервної роботи бізнесу
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4.	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5.	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які не можливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів

## Продовження таблиці 2.1.

1	2	3	4
6.	Відносно балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Поза-балансові	Запаси, що не належать фірмі і знаходяться у неї через певні обставини
7.	За походженням	Перинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися в вдруге у виробництві
8.	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9.	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться в процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10.	За складом і структурою	Запаси виробничі (запаси і предмети праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та неприйнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси продукції	Продукція закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Запаси товарні	Товари, що знаходяться у сфері бігу, продукція, що знаходиться в дорозі

- первісною вартістю – сума фактичних витрат на їх придбання або виготовлення;
- чистою вартістю реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;
- справедливою вартістю – сума, за якою можна обміняти актив чи погасити заборгованість за операцією між проінформованими, зацікавленими та незацікавленими сторонами.

На практиці для відображення в бухгалтерському балансі і фінансовій звітності запасів товарно-матеріальних цінностей у грошовій оцінці використовують ціни:

- 1) історичні, або ціни придбання, які були актуальними в минулому, тобто в момент отримання запасу;
- 2) поточні, що використовуються в момент виконання оцінки;
- 3) ціни відтворення, або репродукційні – це ціни передбачення визначених складових, відповідних у момент, коли цю складову буде замінено.

Первісна оцінка запасів здійснюється залежно від шляхів їх надходження на підприємство (табл. 2.2)

Для правильного визначення первісної вартості придбаних запасів необхідно враховувати, те що не всі витрати, пов'язані з надходженням запасів, включаються до їх первісної вартості.

Так первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів яка складається з таких фактичних витрат:

- а) суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- б) суми ввізного мита;
- в) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- г) транспортно – заготівельних витрат за вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;

- д) інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях.

Таблиця 2.2

Визначення первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження

№	Напрями надходження	Первісна вартість
1.	Придбання за плату	Усі витрати пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях
2.	Придбання за рахунок кредитів банку	Усі витрати на придбання запасів без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку
3.	Власне виробництво запасів на підприємстві	Собівартість їх виробництва, яка визначається П(с)БО 16 "Витрати"
4.	Внесок до статутного капіталу	Узгоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість
5.	Одержання безоплатно	Справедлива вартість
6.	Обмін на подібні активи	Балансова вартість переданих запасів (якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то початковою вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість)
7.	Обмін на неподібні активи	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну
8.	Виявлення як надлишок при інвентаризації	Справедлива вартість

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

- а) понаднормові втрати і недостачі запасів;
- б) відсотки за користування позиками;
- в) надані знижки;

- г) витрати на збут;
- д) адміністративні та інші витрати, не пов'язані безпосередньо з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, то такі запаси можуть оцінюватись та відображатись за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості. За чистою вартістю запаси відображаються, якщо: ціна на запаси знизилась; запаси втратили первісну економічну вигоду: зіпсовані, застарілі.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом відрахування з очікуваної ціни продажу, суми очікуваних витрат на завершення виробництва і на їх реалізацію.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та за іншого вибуття згідно з п.16 П(С)БО 9 "Запаси" їх оцінка здійснюється за одним із методів:

- 1) ідентифікованої собівартості;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних витрат;
- 5) ціни продажу.

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, підприємства застосовують тільки один з наведених методів.

Дійсне визначення вартості дає важливу інформацію, яка вказує на призначення окремого продукту, відповідність виробу вимогам споживачів. У зв'язку з цим оцінка вартості дає змогу зробити певні висновки, порівняти результати з початковими судженнями або проконтролювати кожну зміну крок за кроком, орієнтуючись на отримання максимальної віддачі. Саме правильний вибір обліку вартості може створити атмосферу боротьби за максимальний прибуток і скоординувати плани з метою досягнення кращих результатів встановленням реальної ціни на продукцію.

## 2.2. Методика обліку та оцінки надходження виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах

Для правильного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають наукові методи їх обчислення, особливо оцінки запасів.

Оцінка запасів – це спосіб вираження їх у грошовому вимірнику, а сам процес оцінювання полягає в проведенні факту господарського життя у відповідність з комплексом уявлень про ці факти.

Міжнародними стандартами оцінки передбачені загальні поняття, що використовуються для оцінки майна та відображення його у фінансовій звітності. При цьому мається на увазі, що: ринок – система, в якій товари переходять від продавця до покупця за допомогою цінового механізму; ціна – певна грошова сума, що вимагається, припускається або сплачується за товар; собівартість – є ціна, що сплачена за товар, або сума, що необхідна для його виробництва.

Питання оцінки запасів досить дискусійне. У світовій та вітчизняній літературі є різні підходи відносно оцінок та їх класифікацій.

Досить поширена думка класифікувати оцінки за групою ознак:

- 1) відносно вимірювального об'єкта (індивідуальні і агрегатні);
- 2) за суб'єктом вимірювання (історичні, калькуляційні);
- 3) за критеріями визначення оцінок (об'єктивні, суб'єктивні);
- 4) за моментом визначення оцінок (минулі, сучасні, майбутні);
- 5) за методами розрахунків оцінки (початкова, відновлювальна, реалізаційна, рентна).

Під індивідуальною оцінкою розуміється вимірювання вартості одиниці активу (наприклад трактора, комбайна або станка).

Агрегатні оцінки необхідні для обчислення вартості деякої сукупності активів (наприклад одного центнера зерна, одної голови приплоду тварин).

Історична (первісна) оцінка запозичується із вже приведених вимірювань, а калькуляційна – визначається в господарстві розрахунковим шляхом.



Так, до історичних (початкових) слід віднести більшість бухгалтерських оцінок матеріальних ресурсів, що запозичується з первинних, а до калькуляційних – економічні і бухгалтерські оцінки собівартості.

Об'єктивні оцінки ґрунтуються на єдиному критерії для цього вимірювання. До них відносяться, перш за все, ті оцінки, обчислення яких засноване на цінах угоди.

Суб'єктивні оцінки опираються на внутрішні для цього вимірювання критерії, які впливають з цілей вимірювання, характеру вимірювальної величини, а також поглядів і переваги експертів. При цьому, критеріями цих оцінок можуть бути: експлуатаційна значимість різних видів майна, їх якісна характеристика, дохідність і таке інше.

За моментом вимірювання всі оцінки належить відносити до сучасного моменту. Але оцінки можуть характеризувати вартість майна в різних періодах часу і бути оцінками минулого, сучасного або майбутнього. Усі вони знаходять своє застосування: оцінки минулого – при аналізі економічної динаміки, оцінки майбутнього – в прогнозах і планових розрахунках, а оцінки сучасного – у всіх інших випадках.

Найбільш різноманітна класифікація оцінок за методом розрахунку.

Серед них, початкова оцінка, що уявляє собою сукупність витрат на придбання або виробництво активів, що обчислюється в номінальних цінах на момент оцінювання.

Відновлювальна оцінка визначає витрати на відновлення створеного в минулому активу в теперішньому або майбутньому часі. Відомі основні форми оцінок: за вартістю відтворення існуючих засобів, за вартістю засобів, аналогічних існуючим, але створеним з врахуванням технічного прогресу.

Реалізаційна оцінка є вирахований або передбачуваний дохід від реалізації майна. До неї відносяться ліквідаційна, роздрібна, оптова, закупівельна, договірна та інші оцінки.

Рента або капіталізована оцінка визначає цінність активу, що вимірюється розміром доходу або ренти, який може мати підприємство від використання активів, котрі оцінюються.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- 1) суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- 2) суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- 3) суми ввізного мита;
- 4) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- 5) затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- 6) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається собівартість їх виробництва, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то сервісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених ( зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- 1) понаднормові втрати і нестачі запасів;
- 2) відсотки за користування позиками;
- 3) витрати на збут;
- 4) загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених Положенням (стандартом) № 9.

В більшості підприємств агропромислового виробництва облік надходження запасів відображається за найменшою з двох оцінок:

- 1) первісною вартістю;
- 2) чистою вартістю їх реалізації.

Щодо документування надходження виробничих запасів, то у відповідності до виробничої програми і норм витрат підприємства визначають потребу у виробничих запасах. Вони можуть бути придбані, виготовлені власними шляхами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані в результаті обліку тощо.

Розглянемо первинні документи, якими найчастіше оформляється надходження виробничих запасів:

1. Журнал обліку надходження вантажів – застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів з залізниць, водним шляхом та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів та запису даних про оплату рахунку, відмову від акцепту тощо.

2. Довіреність – призначено для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів.
3. Прибутковий ордер – призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Застосовується при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткованні запасів з переробки. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного та статистичного обліку надходження запасів.
4. Товарно-транспортна накладна – призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх привезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного і якісного обліку запасів.
5. Акт про приймання матеріалів – застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів.
6. Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) – заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих потреб.
7. Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів – застосовується для обліку руху матеріалів всередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів в бухгалтерії.
8. Реєстр приймання-здачі документів – оформляється при прийманні-передачі первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом з первинними документами і необхідними додатками.
9. Відомість обліку залишків матеріалів на складі – складається на основі матеріальних звітів матеріально відповідальних осіб і показує рух матеріальних цінностей на складі за день.
10. Надходження виробничих запасів оформляється й іншими документами. Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок-фак-

тура, платіжна вимога, платіжне доручення є підставою для якісного та кількісного приймання партії запасів, що надійшли, використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

Облік виробничих запасів Планом рахунків передбачено вести на рахунку 20 “Виробничі запаси”, по якому пропонується вести дев’ять субрахунків:

- 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”.

Основна маса виробничих запасів надходить від постачальників і лише матеріали сільськогосподарського призначення виготовляються безпосередньо в сільськогосподарському підприємстві.

Розглянемо особливості обліку окремих видів запасів по субрахунках рахунка 20 “Виробничі запаси”.

Для обліку сировини і матеріалів призначено субрахунок 201 “Сировина і матеріали”. На ньому відображуються наявність та рух сировини і основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється або є необхідними компонентами при її виготовленні. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201.

Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки також відображають її вартість на цьому субрахунку.

Якщо сільськогосподарські підприємства мають переробні підприємства і заготовляють сировину, яка є компонентом продукції, що виробляється, то ця сировина також обліковується в межах субрахунку 201 “Сировина і матеріали”.

Паливо виділяється в окрему групу матеріалів у зв’язку з його значною роллю в народному господарстві і великою питомою вагою в загальних витратах виробничих запасів на виробництво. Тому на субрахунку 203 “Паливо” обліковуються всі види пального і мастильних матеріалів – бензин за марками, гас, дизельне паливо та ін.

Облік нафтопродуктів ведеться за її видами і матеріально відповідальними особами. Пальне зі складу відпускається по лімітно-забірним карткам, а підставою для списання пального на витрати виробництво є Обліковий лист тракториста-машиніста, Дорожній лист вантажного (легкового) автомобіля.

На субрахунку 203 відображується також наявність та рух твердого палива (дров, вугілля, торфу), газу в балонах та інше паливо.

Надходження та витрачання палива відображається в звіті про рух пального та мастил.

При списанні пального на автомобільному транспорті використовуються такі види норм витрат палива: лінійні норми, які регламентують витрати палива в процесі руху автомобіля; норми витрати палива на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілях.

Лінійні норми встановлюються для кожної марки автомобіля, які експлуатуються і відповідають умовам роботи автомобільного транспорту. Використовуються три види лінійних норм: базова норма на 100 кілометрів пробігу, норма 100т/км транспортної роботи і норма на поїздки з вантажем (враховуються збільшення витрат палива, що зв’язане з маневруванням у пунктах завантаження і розвантаження, наприклад, при збиранні врожаю).

Облік будівельних матеріалів ведеться на субрахунку 205 “Будівельні матеріали”, де підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які

належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 205 обліковуються будівельні матеріали за групами, прийнятими в народному господарстві, а саме: силікатні матеріали (цегла, цемент, вапно, алебастр, пісок, камінь і т.п.); лісні матеріали (ліс круглий, пиломатеріали та ін.); будівельний метал (залізо листове, сталь); метало-вироби (цвяхи); санітарно-технічні матеріали (крани, трійники, фланці та ін.); електротехнічні матеріали (провід, шнур, патрони, лампи), хімічні матеріали (фарба, оліфа, толь, руберойд, асфальт).

На окремих аналітичних рахунках обліковують різні конструкції і деталі, а також виробниче, енергетичне і технологічне обладнання, що призначене до встановлення на об'єктах капітального будівництва і потребує монтажу, тобто прикріплення до будь-яких несучих конструкцій будинків і споруд. До них належать, наприклад, підвісні дороги, автопоїлки і т.п. Обладнання, що не потребує монтажу на субрахунку 205 не обліковується.

Облік по субрахунку 205 ведеться за видами матеріалів і, як правило, за укрупненою номенклатурою. Так, на одному рахунку обліковуються цвяхи різних розмірів за умови, що ціни на них не дуже відрізняються. Це робиться з метою спрощення обліку.

В звітах про рух матеріальних цінностей необхідно групувати в розрізі будівельних об'єктів. Окремо необхідно показувати витрати матеріалів на точні і капітальні ремонти.

Матеріали, передані в переробку обліковуються на субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку". Тут відображуються, перш за все, матеріали, передані в переробку на сторону, та, які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами.

Для обліку запасних частин призначено субрахунок 207 “Запасні частини”, на якому ведеться облік запасних частин, призначених для ремонту різних машин і механізмів: тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин, автомобілів, будівельних і дорожніх машин тощо. Тут же обліковується і гума, що є в запасі.

Автомобільні шини (покришки, камери), що на колесах і в запасі при автомобілі та включені в купівельну ціну, а значить і в інвентарну вартість, обліковуються в складі основних засобів.

Для обліку запасних частин відкриваються такі аналітичні рахунки: запасні частини до тракторів; запасні частини до автомобілів; запасні частини до комбайнів; запасні частини до сільськогосподарських машин; інші запасні частини. В книгах або картках складського обліку завідувачі складів або комірники ведуть облік запасних частин за їх преїскурантними номерами.

Видача запасних частин із складів проводиться за відомістю дефектів на ремонт машин, лімітно-забірними картками або накладними, які виписуються окремо на кожну машину, що ремонтується. Витрати запасних частин на ремонт основних засобів, якщо ремонт проводиться в своїй майстерні, списуються в дебет рахунка 23 “Виробництво”. При поточному ремонті поза ремонтною майстернею, безпосередньо у виробничих умовах, витрачені запасні частини списуються на витрати відповідних виробництв.

Деякі особливості має облік шин. Шини для машин, що зберігаються на складах, обліковуються на рахунку 207 в оцінці їх придбання на окремих рахунках. Ці рахунки відкриваються за марками машин, для яких призначено шини. При списанні автомобілів та причепів часто знімають шини, ще придатні для використання, і, які оприбутковуються бухгалтерською проводкою дебет субрахунка 207 кредит субрахунка 746, як виручка від ліквідації основних засобів.

Якщо шини знімаються з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, то вони приймаються на облік по субрахунку 207 з кредиту



рахунка затрат виробництва, на яких обліковувалися витрати по роботі автотранспорту (23). Зняті шини можуть бути в різному стані: деякі з них придатні для відновлення, інші придатні тільки для здачі на переробку на регенерат. Тому вартість оприбуткованих старих шин і, відповідно, порядок відображення на рахунках цих операцій теж буде різний. Непридатні до відновлення шини приймаються на облік на субрахунок 205. Шини, придатні для відновлення, зараховуються на дебет рахунка 207, на окремий аналітичний рахунок “Автошина, що підлягає відновленню”.

При здачі шин для відновлення на шиноремонтний завод з обміном на відновленні, вартість зданих шин відображується в межах рахунка 207, тобто дебетується субрахунок 207 і кредитується субрахунок 207 із застосуванням окремих аналітичних рахунків. При одержанні відновлених шин на склад дебетується субрахунок 207 аналітичний рахунок “Автошини на складі” і кредитується субрахунок 207 аналітичний рахунок “Шини на відновленні”. На аналітичний рахунок “Шини на відновленні” відносяться всі витрати, що пов’язані з відновленням шин.

Для обліку матеріалів сільськогосподарського призначення застосовується субрахунок 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”, на якому сільськогосподарські підприємства відображають мінеральні добрива, засоби захисту рослин, біопрепарати, медикаменти.

Біопрепарати, медикаменти і хімікати в бухгалтерії підприємства обліковуються тільки в грошовому виразі. Кількісний облік ведуть працівники ветеринарної служби підприємства.

Слід мати на увазі, що добрива, засоби захисту рослин списуються на витрати виробництва за Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів.

Деякі особливості має облік медикаментів. Видача медикаментів проводиться за рецептами і підтверджується записом в амбулаторному журналі. Щомісяця ветеринарний спеціаліст складає на підставі первинних документів звіт про рух біопрепаратів і медикаментів і подає його в центральну бух-

галтерію господарства. Списання біопрепаратів і медикаментів проводиться за актами, складеними на підставі записів в амбулаторному журналі. Такі дефіцитні ліки, як спирт-ректифікат, опій, морфій, а також ліки, що вміщують отруйні і сильнодіючі засоби, з метою контролю необхідно списувати тільки за рецептами.

Саджанці, насіння і корми одержані від врожаю і призначені для Власних потреб на підставі первинних документів повинні бути оприбутковані на рахунок 20 “Виробничі запаси” субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”. На цьому субрахунку обліковується рух насіння, саджанців і кормів як власного виробництва, так і тих, що куплені на стороні.

Аналітичний облік ведуть по кожному виду продукції із зазначенням кількості, ціни і вартості (на складах, в коморах та інших місцях зберігання – за кількістю). При цьому облік насіння зерна ведуть за назвою кожної культури та її ботанічного сорту. Зерно, що зібране з насінневих ділянок і призначене на насіння обліковується на окремих аналітичних рахунках. Сіно багаторічних і однорічних трав, а також природних сінокосів на субрахунку 208 обліковується на одному аналітичному рахунку “Сіно всіх видів”. Солому озимих і ярових культур обліковують на загальному рахунку “Солома”, на окремих аналітичних рахунках обліковують силос і коренеплоди.

Оприбуткування зерна при зборі врожаю проводиться в початковій бункерній масі. Після сортування та сушіння зерна, втрати його, що викликані доробкою (відходи, що не використовуються, втрати вологи та тому подібне) на підставі Актів на сортування і сушку продукції рослинництва сторнуються по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” субрахунка 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” і кредиту рахунка 23 “Виробництво”.

Скошена і згодована тваринами зелена маса оприбутковується на дебет субрахунка 208 з кредиту рахунка 23 “Виробництво” і одночасно списується на витрати по тваринництву на ту групу тварин, для годівлі яких вона використана. Кількість зеленої маси визначається шляхом зважування всієї маси,

або на підставі зважування з контрольних ділянок з подальшим переведенням на всю скошену площу, про що складається Акт з участю агронома і зоотехніка.

Корми, що використані шляхом випасу на пасовищах і вигонах, не оприбутковуються, а затрати по догляду за випасами і посівами списуються безпосередньо на витрати по утриманню відповідних груп тварин. При цьому дебетується субрахунок 232 “Тваринництво” і кредитується субрахунок 231 “Рослинництво”. При заготівлі кормів на стороні (господарством) всі витрати, пов’язані з такими заготовками, обліковуються на рахунку 23 “Виробництво”. Після виявлення всіх витрат по заготівлі кормів визначається їх собівартість і оприбутковують по субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”.

Витрати на перебирання картоплі, сортування овочів та іншої продукції рослинництва минулих років обліковуються на рахунку 23 на відповідних аналітичних рахунках. З кредиту цих рахунків оприбутковується повноцінна продукція за фактичною собівартістю, що склалася, включаючи вартість сільськогосподарської продукції, направленої на перебирання і сортування.

Неповноцінна продукція, що використана на годівлю тварин, відноситься на зменшення вартості продукції, одержаної після переробки, в оцінці, що відповідає кормовим коренеплодам або зеленій масі.

При переробці кормів і готової продукції їх кількість і вартість списується з кредиту субрахунка 208 в дебет рахунка 23. Одержану продукцію оприбутковують з кредиту рахунка 23 в дебет рахунка 208.

Рахунок 20 “Виробничі запаси” призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тім числі сировини і матеріалів, які є в дорозі та переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” відображують надходження запасів на підприємство, їх дооцінку, за кредитом – витрачання на вироб-

ництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку тощо.

Рахунок 20 “Виробничі запаси” кореспондує з різними рахунками.

Найбільш розповсюджену кореспонденцію рахунків з надходження виробничих запасів наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення на бухгалтерських рахунках надходження виробничих запасів у Сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» Рівненської обл.

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування вартості цінностей, що надійшли від постачальників по акцептованих рахунках:			
	- без ПДВ	20	63	9500,00
	- на суму податку на додану вартість	64	63	1900,00
2	Оприбуткування матеріалів, вартість яких сплачена із підзвітних сум:			
	- без ПДВ	20	372	150,00
	- на суму ПДВ	64	372	30,00
3	Оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних при ліквідації основних засобів	20	746	168,00
4	Безоплатно отримані запаси	20	718	662,50
5	Оприбуткування матеріалів по ціні можливого використання від списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	20	719	–
6	Отримані виробничі запаси від списання запасів, знищених внаслідок надзвичайних подій	20	75	950,00

Продовження таблиці 2.3.

1	2	3	4	5
7	Оприбуткування матеріальних цінностей, внесених засновниками в рахунок вкладів у статутний капітал	20	46	–
8	Внутрішнє переміщення матеріальних цінностей	20	20	–
9	Надлишки матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації	20	719	–

### 2.3. Облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат у процесі постачальницької діяльності

Одним з видів витрат, що формують первісну вартість запасів, придбаних за плату, є транспортно-заготівельні витрати.

Це положення не є новим для підприємств виробничої сфери, в тому числі й агропромислових, які й раніше згідно з Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою КМУ від 03.04.1993 року № 250, включали до складу фактичної собівартості сировини, матеріалів, купованих комплектуючих виробів, напівфабрикатів, пально-мастильних матеріалів та інших матеріальних ресурсів також витрати на транспортування, зберігання і доставку, здійснювані сторонніми організаціями, а також витрати, пов'язані з транспортуванням (у тому числі витрати на вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом підприємства.

В наукових працях та фахових виданнях часто висвітлюють проблеми, пов'язані із реалізацією стандартів у обліковій практиці, які стосуються дотримання П(С)БО 9 “Запаси” [36].

Проте, відсутні публікації щодо особливостей формування облікової політики для агропромислових підприємств відповідно П(С)БО 9 “Запаси”.

Відповідно пункту 9 П(С)БО 9 “Запаси” первинною вартістю сировини, яка придбана за плату, є її фактична собівартість, до складу якої включаються витрати на заготівлю матеріальних цінностей, тобто транспортно-заготівельні витрати (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Формування первинної вартості ресурсів у процесі постачання

Науковцями значна увага приділяється обліку транспортно-заготівельних витрат при заготівлі сільськогосподарської сировини [33].

Більшість авторів вважають важливою проблему вдосконалення обліку витрат, пов'язаних із придбанням сировини, а саме накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат, оскільки на цьому етапі формується первісна вартість матеріальних ресурсів.

В багатьох публікаціях є пропозиції щодо шляхів вдосконалення обліку накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат. Зокрема, заслуговує на увагу думка щодо групування цих витрат у розрізі окремих субрахунків (за видами матеріалів) [41], а також рекомендації щодо відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат на спеціальному рахунку [33].

В своїх працях російських вчених Соколов Я.В., зазначає, „... рахунок транспортно-заготівельних витрат з однієї сторони – це калькуляційний рахунок, бо показує суму витрат за певним господарським процесом, з іншої сторони – регулюючий, доповнюючий, оскільки уточнює оцінку матеріалів. Проте, якщо цей рахунок не застосовують, то такі витрати записують на рахунок матеріалів, внаслідок, рахунок транспортно-заготівельних витрат розглядається як інвентарний. Якщо матеріали обліковують за визначеною раніше вартістю, цей рахунок можна трактувати, як матеріальний. Але якщо за дебетом цього рахунку нараховують всі витрати, пов’язані з їх придбанням, то рахунок називають калькуляційним” [101, с. 496].

Практика свідчить, що на деяких підприємствах цьому питанню не приділяється належної уваги. Проведене нами дослідження дозволяє зробити висновок про багатоваріантність методів накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат, що є неефективним та свідчить про наявність суттєвих методичних помилок. Так, одні підприємства транспортно-заготівельні витрати накопичують на 91 рахунку „Загальновиробничі витрати”, інші відносять на рахунки запасів, або зовсім не відокремлюють та списують на адміністративні витрати. На інших підприємствах накопичення транспортно-заготівельних витрат здійснюється “котловим” методом, а не за окремими групами матеріалів.

У сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» витрати із заготівлі та придбання сировини накопичуються на рахунку “Сировина і матеріали”. Недоліком є й те, що на підприємстві ні в Наказі про облікову політику, ні у обліковій практиці не вирішені питання щодо розподілу транспортно-заготівельних витрат і їх врахування у відповідності П(С)БО 9 “Запаси”.

Отже, фактично впровадження П(С)БО стало механічною трансформацією, і до того ж на деяких підприємствах не враховано особливості господарської діяльності при побудові робочого Плану рахунків.

Відповідно до пункту 9 П(С)БО 9 ”Запаси” до складу витрат, пов’язаних із заготівлею сировини відносять (рис. 2.3):

- 1) суми, що сплачуються згідно з договором постачальників, включаючи інформаційні, посередницькі, інші послуги, пов'язані з пошуком і придбанням сировини, та сум непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству, але мають зв'язок із придбанням запасів;
- 2) затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- 3) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, придатного для використання у запланованих цілях.

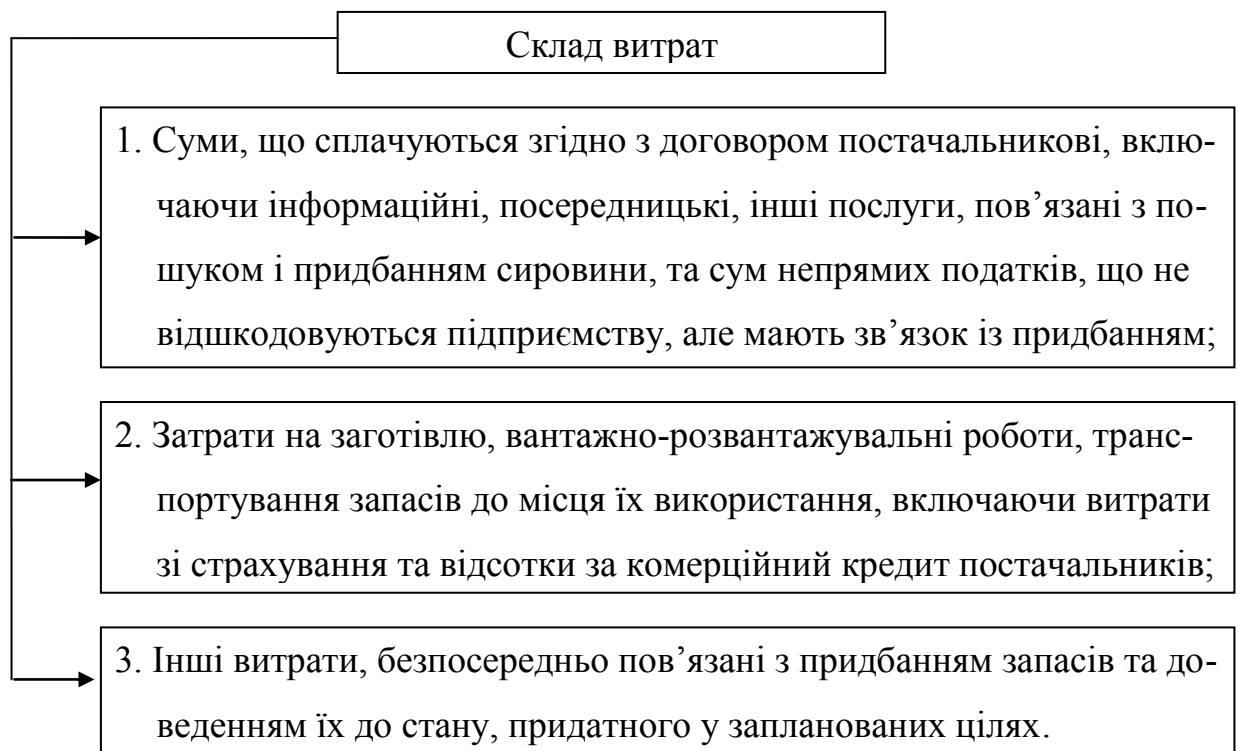


Рис. 2.3. Склад витрат, пов'язаних з процесом постачання ресурсів відповідно до пункту 9 П(С)БО 9 "Запаси"

Аналіз облікової практики свідчить про неузгодженість П(С)БО з галузевими інструкціями та положеннями, які застаріли. Невідповідність між зазначеними нормативними документами спричиняє суттєві проблеми в обліковій практиці аграрних підприємств.

Зокрема, до транспортно-заготівельних витрат не належать витрати на відрядження, пов'язані із погодженням технічних умов на постачання матері-



алів та з оформленням договорів. Останні витрати включаються до складу адміністративних витрат; витрати на протипожежну й сторожову охорону при транспортуванні матеріальних цінностей тощо.

На перший погляд не має протизаконних дій, тому що це відповідає вимогам П(С)БО 16 „Витрати” (п. 18), але згідно з П(С)БО 9 „Запаси” (п. 9) до собівартості запасів включаються зазначені витрати, що суперечить базі розподілу транспортно-заготівельних витрат. Для аграрних підприємств дані витрати доцільно відносити на заготівельні, тому що вони пов’язані із заготівлею виробничих запасів і мають бути включені до складу їх собівартості.

Оскільки транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів, їх доцільно накопичувати на окремому субрахунку, що значно спростить отримання у разі потреби відповідної інформації. Щомісячно транспортно-заготівельні витрати розподіляють між сумою залишку на кінець звітного місяця і сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані) за звітний місяць. Враховуючи особливості аграрних підприємств, доцільно транспортно-заготівельні витрати розподіляти за видами витрат, а їх структуру визначати у відповідності до П(С)БО 9 „Запаси”.

Таким чином, витрати, пов’язані з придбанням сировини неоднорідні, а їх складовими є вартість сировини та витрати підприємства з її транспортування та доведення до стану, придатного для технологічної переробки.

Традиційно, як і для інших галузей економіки, для обліку операцій з придбання запасів на аграрних підприємствах використовували рахунки “Заготівля й придбання матеріальних цінностей” та “Транспортно-заготівельні витрати”. Чинним Планом рахунків аналогу цим рахункам не передбачено, що викликало певні труднощі в обліковій практиці досліджених підприємств.

Рахунок „Заготівля й придбання матеріальних цінностей” за економічним змістом відноситься до групи рахунків господарських процесів, а за призначенням і структурою – до калькуляційних.

Упродовж місяця в дебет рахунку “Заготівля і придбання матеріальних цінностей” відносили закупівельну вартість сировини з усіма встановленими

доплатами та знижками, таким чином формувалася собівартість заготовленої сировини. Рахунок „Транспортно-заготівельні витрати” в обліковій практиці був призначений для обліку витрат із доставки та зберігання запасів. Зібрані на рахунку „Транспортно-заготівельні витрати” дані наприкінці місяця списували на рахунок “Заготівля і придбання матеріальних цінностей” та включали до собівартості заготовлених запасів.

Можливим шляхом вирішення питання щодо обліку транспортно-заготівельних витрат на аграрних підприємствах є введення до робочого Плану рахунків синтетичного рахунку 29 “Заготівля і придбання виробничих запасів”, Аналітичний облік надходження сировини має бути організовано за кожним постачальником з відповідним накопиченням необхідних даних на окремому субрахунку. За дебетом вказаних рахунків зростаючим підсумком із початку року доцільно відображати кількісні дані та всі витрати, пов’язані із заготівлею сировини у розрізі за кожним постачальником; а за кредитом – кількість та вартість запасів.

Слід зауважити, що „невіднесення” транспортно-заготівельних витрат до складу собівартості придбаних запасів не тільки є порушенням правил ведення бухгалтерського обліку, а й призводить до завищення сум валових витрат (якщо такі запаси не витрачені (не реалізовані) на кінець звітнього кварталу), а отже, і до заниження оподаткованого прибутку. Це пов’язане з тим, що витрати на транспортування, потрапляючи до первісної вартості запасів, беруть участь у перерахунку згідно з Податковим кодексом України.

Суттєвість внесених до П(С)БО 9 «Запаси» змін зводиться до того, що запропоновано конкретний механізм розподілу транспортно-заготівельних витрат. Транспортно-заготівельні витрати згідно з абзацем 6 пункту 9 П(С)БО 9 включають до себе витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів.

Визначившись зі складом транспортно-заготівельних витрат, перейдемо до питання стосовно віднесення таких витрат до складу первісної вартості товарів, тобто методу розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Існує два основних методи такого розподілу:

- 1) метод прямого підрахунку;
- 2) метод середнього відсотка.

Метод прямого підрахунку. Згідно з П(С)БО 9 одним з методів розподілу транспортно-заготівельних витрат є їх безпосереднє включення до складу собівартості придбаних за плату запасів.

Цей метод може бути застосований у випадках, якщо можна точно визначити витрати, пов'язані з транспортуванням тих чи інших одиниць запасів у вартісному або натуральному виразі. Наприклад, підприємство перевозить одним транспортним засобом запаси однієї номенклатури, у зв'язку з чим витрати на транспортування таких запасів можна розподілити, поділивши всю суму витрат на кількість продукції, що перевозиться.

Сільськогосподарське підприємство «Імені Воловікова» придбало 400 кг бензину загальною вартістю 8400 грн. (у тому числі ПДВ – 1400 грн.).

Для доставки бензину на склад Сільськогосподарське підприємство «Імені Воловікова» уклало договір з автотранспортним підприємством. Вартість послуг згідно з договором склала 900 грн. (у т. ч. ПДВ – 150 грн.).

Використовуючи метод прямого підрахунку розподілу витрат, отримаємо такі результати:

- 1) вартість бензину, сплачена постачальнику (без урахування ПДВ) – 7000 грн.;
- 2) сума транспортно-заготівельних витрат (без урахування ПДВ) – 750 грн.;

Разом собівартість такої партії бензину – 7750 грн.

Таким чином, вартість 1 кг бензину складе 19,37 грн. (7750 грн. / 400 кг).

У регістрах бухгалтерського обліку має бути зроблено такі записи:

Таблиця 2.4

Відображення в обліку процесу постачання бензину А-76  
у Сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова»  
у листопаді 2017 року

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Оплачено послуги автотранспортному підприємству (передоплата)	371	311	900
2. Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644	150
3. Оприбутковано бензин на склад:			
– на вартість постачальника (без ПДВ)	203	631	7000
– на вартість транспортних послуг (без ПДВ)	203	631	750
4. Відображено суму податкового кредиту по бензину	641	631	900
5. Списано суму раніше відображеного податкового кредиту щодо транспортних послуг	644	631	150
6. Відображено зарахування заборгованостей по автотранспортному підприємству	631	371	900
7. Оплачено постачальнику вартість бензину	631	311	8400

Як бачимо, на рахунку 203 «Паливо» в обліку бензин значиться за вартістю 8400 грн., тобто з урахуванням ціни постачальника і суми транспортно-заготівельних витрат.

Ще раз відзначимо, що сфера застосування цього методу розподілу транспортно-заготівельних витрат дуже обмежена. Крім того, розподіл транспортно-заготівельних витрат за методом прямого підрахунку досить трудомісткий, тому він застосовується здебільшого підприємствами з невеликим обсягом обороту запасів.

Метод середнього відсотка. Цей метод добре знайомий виробничим підприємствам, які до реформування системи бухгалтерського обліку для обліку транспортно-заготівельних витрат використовували однойменний рахунок 16.

Сутність методу полягає у визначенні відсоткового співвідношення між сумою залишку транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат, понесеними у звітному періоді, та сумою залишку запасів на початок звітнього місяця і придбаними у цьому ж звітному періоді запасами. Знаючи таке співвідношення, досить просто визначити суму транспортно-заготівельних витрат, що відповідають залишку запасів на кінець звітнього періоду, а також суму транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули (використані у виробництві матеріали, реалізовані запаси).

Запропонований П(С)БО метод розподілу транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком на відміну від методу прямого підрахунку не застосовується безпосередньо при одержанні запасів. Згідно з П(С)БО 9 при використанні методу розподілу за середнім відсотком транспортно-заготівельних витрат загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума цих транспортно-заготівельних витрат щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані тощо).

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули, визначається таким чином:

$$ТЗВ_{\text{виб}} = V_{\text{виб}} \times \text{Сер. \% ТЗВ},$$

де:  $TЗВ_{\text{виб}}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули у звітному місяці;

$V_{\text{виб}}$  – вартість запасів, що вибули;

Сер. % ТЗВ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається за формулою:

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = (TЗВ_{\text{поч}} + TЗВ_{\text{пост}}) / (V_{\text{поч}} + V_{\text{пост}})$$

де:  $TЗВ_{\text{поч}}$  – залишок транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця;

$TЗВ_{\text{пост}}$  – транспортно-заготівельні витрати за звітний місяць;

$V_{\text{поч}}$  – вартість залишку запасів на початок звітного місяця;

$V_{\text{пост}}$  – вартість запасів, що надійшли за звітний місяць.

Запаси беруть участь у розрахунках за вартістю постачальника, тобто за так званою купівельною вартістю, яка не включає до себе транспортно-заготівельних витрат.

Списання транспортно-заготівельних витрат, які припадають на вартість запасів, що вибули, здійснюється наприкінці звітного місяця на ті ж рахунки, на які списувалася вартість самих запасів.

При використанні методу розподілу транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком транспортно-заготівельні витрати розподіляються не між одиницями запасів, а між запасами, що вибули, і залишком запасів на кінець звітного місяця. Іншими словами, відбувається формування собівартості проданих запасів і тих, що залишилися в залишку.

Сільськогосподарське підприємство «Імені Воловікова» за даними бухгалтерського обліку має дані:

На початок звітного періоду:

Залишок на складі:

– матеріалів – 2000 грн. (сальдо Дт 201);

– бензину – 1500 грн. (сальдо Дт 203);

– запасних частин – 900 грн. (сальдо Дт 207).

Залишок транспортних витрат – 240 грн. (сальдо Дт 20 / „Транспортно-заготівельні витрати”).

Протягом звітного періоду:

- надійшли матеріали від постачальника – 2400 грн. (у тому числі ПДВ – 400 грн.);
- придбано бензин – 300 грн. (у тому числі ПДВ – 50 грн.);
- понесено витрати на транспортування пального і матеріалів від постачальника (послуги сторонньої організації) – 180 грн. (у тому числі ПДВ – 30 грн.);
- передано матеріали у виробництво – 3000 грн.;
- витрачено бензин для адміністративних потреб – 1000 грн.;
- використано запасні частини для ремонту обладнання загальнови-робничого призначення – 100 грн.;

На кінець звітного періоду:

- залишок матеріалів на складі – 1000 грн. (сальдо Дт 201);
- залишок бензину на складі – 750 грн. (сальдо Дт 203);
- залишок запасних частин на складі – 800 грн. (сальдо Дт 207);

Наприкінці звітного періоду необхідно здійснити розподіл транспортних витрат, що припадають на витрачені запаси і на залишок запасів на складі. Причому розподіляти транспортно-заготівельні витрати необхідно для кожного виду витрат. Визначимо суму транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули. Розрахунок покажемо в таблиці 2.5.

Розрахувавши суму транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули, необхідно розподілити цю суму за видами витрат. Цей розподіл покажемо в таблиці 2.6.

Як видно з таблиці, фактична собівартість запасів, що вибули, являє собою суму вартості запасів за ціною постачальників і транспортно-заготівельних витрат. У регістрах бухгалтерського обліку операції з формування первісної вартості запасів показані у табл. 2.7.

Таблиця 2.5.

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат,  
яка припадає на запаси, що вибули у Сільськогосподарському підприємстві  
«Імені Воловікова» за листопад 2017 року

Розрахункові дані	Мате- ріали (201)	Пальне (203)	Запасні частини (207)	Разом	Транспорт- но-заготівель- ні витрати
1	2	3	4	5	6
1. Залишок на початок місяця	2000	1500	900	4400	240
2. Надійшло протягом місяця	2000	250	0	2250	150
3. Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	4000	1750	900	6650	390
4. Середній відсоток транспортно-заготі- вельних витрат (ряд. 3 гр. 6 / ряд. 3 гр. 5) × 100 %	x	x	x	x	5,86
5. Вибуло протягом місяця (для граfi 6: ряд. 4 гр. 6 × ряд. 5 гр. 6) / 100 %	3000	1000	100	4100	240,45
6. Залишок на кінець місяця	1000	750	800	2550	149,55

Особливості використання власного автотранспорту. Якщо транс-  
портування запасів здійснюється власним автотранспортом, то транспорт-  
но-заготівельні витрати включають до себе, крім прямих витрат пального,  
також заробітну плату водіїв, відрахування до соціальних фондів від такої



заробітної плати, знос автомобіля тощо. У зв'язку з цим, перш ніж відобразити загальну суму транспортно-заготівельних витрат на доставку запасів на окремому субрахунку, необхідно сформувати суму витрат на експлуатацію автомобільного транспорту.

Таблиця 2.6.

Розподіл суми транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули, за видами витрат у Сільськогосподарському підприємстві «Імені

Воловікова» за листопад 2017 року

Найменування статей витрат	Вибуло протягом місяця	Транспортно-заготівельні витрати	Фактична собівартість запасів, що вибули (гр. 2 + гр. 3)
1	2	3	4
1. Виробництво	3000	175,94	3175,94
2. Адміністративні витрати	1000	58,65	1058,65
3. Загальновиробничі витрати	100	5,86	105,86
4. Разом	4100	240,45	4340,45

Уся сума витрат, які несе підприємство у звітному періоді в процесі експлуатації автотранспорту, відображається по дебету субрахунка „Транспорт” рахунка 232 „Допоміжне виробництво” в кореспонденції з кредитом рахунків 20, 13, 66, 65 тощо. Аналітичний облік витрат транспортного господарства ведеться щодо кожного виду транспортних засобів.

Наприкінці місяця фактичні витрати по автотранспортному господарству списуються залежно від виду наданих послуг і від виконаних автотранспортом робіт на підставі даних аналітичного обліку.

Для розподілу транспортних витрат диспетчер (інший працівник, на якого покладено ведення обліку роботи автотранспорту) подає до бухгал-

терії звіт про перевезення вантажів та здійснені інші роботи, виконані власним автотранспортом.

Таблиця 2.7.

Відображення у регістрах бухгалтерського обліку операції з формування первісної вартості запасів у Сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» за вересень-листопад 2017 року

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис.грн.
1	2	3	4
1. Оплачено послуги автотранспортного підприємства (передоплата)	371	311	180
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	30
3. Оприбутковано матеріали на склад за ціною постачальника	201	631	2000
4. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	400
5. Оприбутковано пальне	203	631	250
6. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	30
7. Підписано акт наданих транспортних послуг	20/ТЗВ	631	150
8. Списано суму раніше відображеного податкового кредиту ПДВ щодо транспортних послуг	644	631	50
9. Відображено зарахування заборгованостей по автотранспортному підприємству	631	371	180
10. Оплачено постачальнику вартість матеріалів	631	311	2400
11. Оплачено постачальнику вартість пального	631	311	300
12. Відпущено матеріали у виробництво	23	201	3000
13. Списано суму транспортно-заготівельних витрат, що припадає на витрачене пальне	23	20/ТЗВ	175,94
14. Витрачено пальне для адміністративних потреб	92	203	1000
15. Списано суму транспортно-заготівельних витрат	92	20/ТЗВ	58,65
16. Використано запасні частини для ремонту обладнання загальногосподарського призначення	91	207	100
17. Списано суму транспортно-заготівельних витрат	91	20/ТЗВ	5,86

У звіті зазначаються обсяг робіт, виконаних автотранспортом із заготівлі запасів, обсяг послуг, наданих структурним підрозділам підприємства і стороннім організаціям. На підставі даних про фактичні витрати щодо кожного виду транспорту і обсяги виконаних робіт визначають фактичну собівартість калькуляційної одиниці: тонно-кілометра, машино-години тощо.

Таким чином, відповідну частину витрат на експлуатацію автотранспорту буде списано на субрахунок „Транспортно-заготівельні витрати” рахунків обліку запасів. Після цього витрати, зібрані на таких субрахунках обліку запасів, будуть розподілятися сукупно з вартістю послуг з транспортування, наданих сторонніми підприємствами, в порядку, аналогічному розглянутому вище (тобто з використанням методу середнього відсотка).

#### **2.4. Оподаткування постачальницької діяльності сільськогосподарських підприємств**

Згідно статті 185.1 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з:

1) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Податкового кодексу України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендареві;

2) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Податкового кодексу України;

3) ввезення товарів на митну територію України;

4) вивезення товарів за межі митної території України;

5) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим, авіаційним транспортом.

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

Стаття 185 Податкового кодексу України визначає перелік операцій, що є об'єктами оподаткування податком на додану вартість. Зазначені операції поділяються на п'ять груп, визначених в статті. Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є саме операції, а не товари, роботи чи послуги. При цьому, перелік операцій, що є об'єктами оподаткування податком на додану вартість не є вичерпним, а операція вважається об'єктом оподаткування у випадку, якщо вона навіть і не вказана як така в тексті кодексу, однак відповідає тим обов'язковим ознакам, що містяться в ньому.

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України. Термін "постачання товарів" вживається в тексті податкового закону у значенні, відмінному від значення терміна "поставка", що надається йому цивільним або господарським законодавством. Сутність правового регулювання податкових відносин полягає в оподаткуванні операції, виходячи не з її правової форми, а з економічного змісту операції. З огляду на зазначене податкове право оперує власним понятійним апаратом, що використовується виключно для цілей оподаткування.

Визначення терміна постачання товарів наведено в п. 14.1.191 Податкового кодексу України. Сутність операцій, що підпадають під визначення постачання товарів полягає у відчуженні (передачі права на розпорядження) товарами будь-яким способом як за добровільним рішенням платника, так і при примусовому відчуженні за рішенням суду, як оплатно, так і безоплатно. При цьому, суд при вирішенні спору про віднесення або невіднесення операції до об'єктів оподаткування податком на додану вартість, повинен виходити з економічного змісту операції, а не з її правової форми (виду договору, що оформлює відповідну операцію). При цьому, для

перекваліфікації операції в цілях оподаткування визнання відповідного правочину недійсним не вимагається.

При цьому, до постачання товарів прирівнюються також і інші визначені п. 14.1.191 операції, прямо вказані в тексті закону. Зазначені операції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість не залежно від того, чи пов'язані вони з переходом права власності на товар чи ні. З метою оподаткування такі операції прирівнюються до постачання, набуваючи відповідний статус. До таких операцій, зокрема належить фактична передача товару за договором фінансового лізингу, що не пов'язана безпосередньо з моментом переходу права власності на товар, яке повинно мати місце не пізніше дати здійснення останнього платежу за відповідним договором.

До постачання товару прирівнюється також виведення товару із господарського обороту, що фактично переводить товар із виробничої сфери до сфери його споживання, або його ліквідація (підпункти "в", "д" пункту 14.1.191), що за логікою оподаткування повинно тягнути за собою оподаткування такої операції. До таких операцій, зокрема, належать: 1) передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; 2) передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню; 3) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника.

Окреме місце займають операції, що не призводять до відчуження майна платника та не виводять його із господарського обороту, однак відносяться до об'єкту оподаткування з метою, як правило, запобігання мінімізації оподаткування з використанням відповідних правових конструкцій. До таких операцій, зокрема, належать ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника

та передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення.

База оподаткування зазначених операцій визначається згідно ст. 188-189 Податкового кодексу України.

Визначення постачання послуг міститься в п. 14.1.185 Податкового кодексу України. Воно досить широке та включає будь-які операції, що не є постачанням товарів. Окремо до складу постачання послуг закон відносить операції з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності. Постачання послуг є об'єктом оподаткування податком незалежно від того, чи оплатно постачаються послуги, чи безоплатно, добровільно чи примусово.

Як і у випадку з постачанням товарів, сам термін "постачання послуг" та його зміст – є унікальним для податкового права та відрізняється від поняття послуг, що міститься, зокрема, в цивільному праві. Широке визначення постачання послуг дозволяє віднести до них будь-які операції, що мають економічну вартість.

Так само, як і у випадку з постачанням товарів до постачання послуг прирівнюються передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності та передача (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг. До постачання послуг відноситься також досягнення домовленості утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору, що на практиці може викликати певні складнощі у зв'язку з складністю визначення постачальника послуг, тобто особи, яка одержує вигоду від зазначеної домовленості, якщо договір є безоплатним.

Наступним об'єктом оподаткування є операції з ввезення товарів на митну територію України. Відповідно до статті 4 Митного кодексу України ввезення товарів, транспортованих засобів на митну територію України, вивезення товарів, транспортних засобів за межі митної території України - це сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів, транспортних засобів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку.

В даному випадку об'єктом оподаткування, на відміну від об'єкту, вказаного в підпункті "а" пункту 185.1 є не перехід права власності на товари, а сам факт переміщення товарів через митний кордон України на митну територію України. Визначення митної території України міститься в ст. 9 Митного кодексу України. Податок на додану вартість є податком на внутрішнє споживання, а тому будь-який товар (якщо інше не зазначено в законі), що надходить на територію держави обкладається податком в момент допуску до вільного обігу. При цьому платником податку є не власник товару, а особа, яка фактично здійснює операцію з ввезення товару на митну територію України. Митна вартість товару визначається відповідно до статей 49 - 66 Митного кодексу України. База оподаткування зазначених операцій визначається згідно ст. 190 Податкового кодексу України.

Підпункт "г" визначає об'єктом оподаткування вивезення товарів за межі митної території України. Відповідно до статті 4 Митного кодексу України ввезення товарів, транспортованих засобів на митну територію України, вивезення товарів, транспортних засобів за межі митної території України – це сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів, транспортних засобів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку. Особливістю зазначеного виду операцій є їх оподаткування за нульовою ставкою (ст. 195), що, з одного боку, відповідає змісту ПДВ, як податку на внутрішнє споживання, а з іншого боку, спрямоване на захист та підтримку вітчизняного експортера. Так, відповідно до пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України, за нульовою ставкою оподатковуються операції з вивезення товарів за межі митної території України: а) у митному

режимі експорту; б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до Митного кодексу України; в) у митному режимі безмитної торгівлі та г) у митному режимі вільної митної зони.

Визначення митного режиму експорту визначено в статті 82 Митного кодексу України. Відповідно до цієї статті Митного кодексу України експорт (остаточне вивезення) - це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення.

Реекспорт, відповідно до статті 85 Митного кодексу України, – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Митний режим безмитної торгівлі визначений у статті 140 Митного кодексу України, згідно із яким безмитна торгівля – це митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних і водних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі видів контролю, зазначених у частині першій статті 319 цього Кодексу. Відповідно до частини першої статті 319 Митного кодексу України, товари, що переміщуються через митний кордон України, крім митного контролю, можуть підлягати: а) державному санітарно-епідеміологічному контролю; б) ветеринарно-санітарному контролю; в) фітосанітарному контролю; г) екологічному контролю та г) радіологічному контролю.



Митний режим вільної митної зони розкритий у статті 130 Митного кодексу України, в силу якої вільна митна зона – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони із оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання.

Пункт 185.1 статті 185 Податкового кодексу України окремо виділяє операцію з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом, як окремий об'єкт оподаткування. При цьому в тексті статті відсутнє посилання на те, що передумовою оподаткування операції є розташування місця постачання послуг на митній території України.

Коментованою статтею визначається, що в цілях оподаткування ПДВ до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України. Відповідно до Митного кодексу України (стаття 70) запроваджені такі митні режими: 1) імпорт (випуск для вільного обігу); 2) реімпорт; 3) експорт (остаточне вивезення); 4) реекспорт; 5) транзит; 6) тимчасове ввезення; 7) тимчасове вивезення; 8) митний склад; 9) вільна митна зона; 10) безмитна торгівля; 11) переробка на митній території; 12) переробка за межами митної території; 13) знищення або руйнування; 14) відмова на користь держави. Поміщення товарів у митний режим, згідно зі статтею 71 Митного кодексу України, здійснюється шляхом їх декларування та виконання митних формальностей, передбачених Кодексом.

## Висновки до розділу 2

1. У сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» недоліком є те, що на підприємстві ні в Наказі про облікову політику, ні у обліковій практиці не вирішені питання щодо розподілу транспортно-заготівельних витрат і їх врахування у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси». Отже, фактично впровадження П(С)БО стало механічною трансформацією. До того ж на більшості аграрних підприємств не враховано особливості діяльності при побудові робочого Плану рахунків.

2. Можливим шляхом вирішення питання щодо обліку транспортно-заготівельних витрат на аграрних підприємствах є введення до робочого Плану рахунків синтетичного рахунку 29 «Заготівля і придбання виробничих запасів», Аналітичний облік надходження сировини має бути організовано за кожним постачальником з відповідним накопиченням необхідних даних на окремому субрахунку. За дебетом вказаних рахунків зростаючим підсумком із початку року доцільно відображати кількісні дані та всі витрати, пов'язані із заготівлею сировини у розрізі за кожним постачальником; а за кредитом – кількість та вартість запасів.

3. Слід зауважити, що „невіднесення” транспортно-заготівельних витрат до складу собівартості придбаних запасів не тільки є порушенням правил ведення бухгалтерського обліку, а й призводить до завищення сум валових витрат (якщо такі запаси не витрачені (не реалізовані) на кінець звітнього кварталу), а отже, і до заниження оподаткованого прибутку. Це пов'язане з тим, що витрати на транспортування, потрапляючи до первісної вартості запасів, беруть участь у перерахунку згідно Податковим кодексом.

4. Суттєвість внесених до П(С)БО 9 «Запаси» змін зводиться до того, що запропоновано конкретний механізм розподілу транспортно-заготівельних витрат (згідно з абзацем 6 пункту 9 П(С)БО 9 вони включають витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ПОСТАЧАЛЬНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Організація внутрішньогосподарського контролю за процесом постачання виробничих запасів

З переходом підприємств на роботу в умовах ринкової економіки, частою зміною цін на оборотні активи зростає значення внутрішньогосподарського контролю. Основне його призначення в безперервному спостереженні за ефективним та раціональним постачанням і використанням запасів.

Виходячи з діалектичної методології пізнання, існуючих причинно-наслідкових зв'язків та залежностей, завдання завжди виступають як наслідок, причиною якого є мета. Завдання формуються для досягнення мети, внаслідок між метою та завданням існує зв'язок. Чітко визначена мета та сформульовані завдання дають змогу визначити предмет, а об'єкт та метод, які перебувають у прямому і зворотному зв'язку (рис. 3.1).

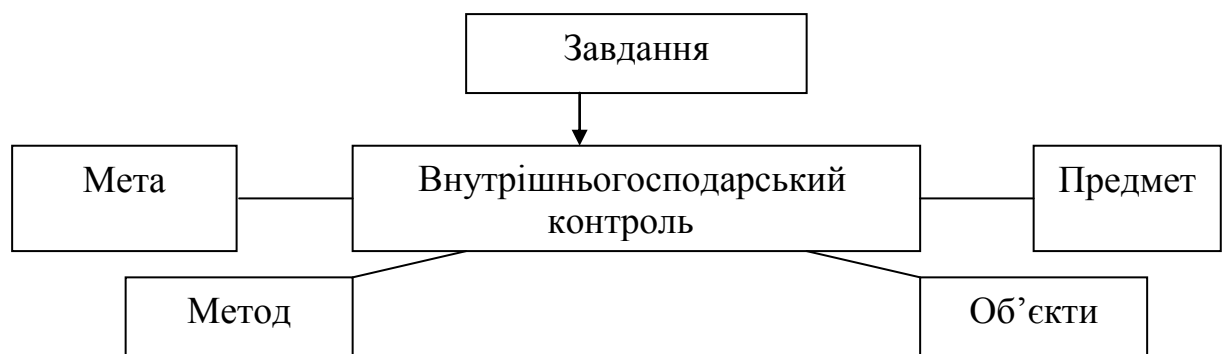


Рис. 3.1. Взаємозв'язок мети, завдань, предмету і методу внутрішньогосподарського контролю

Мета і завдання внутрішньогосподарського контролю в економічній літературі повністю не розкриті та за визначенням різноманітні.

На підприємствах мета і завдання контролю визначають з конкретних об'єктів, структури виробничої діяльності та галузевих особливостей. Організація внутрішньогосподарського контролю залежить від постановки опера-

тивно-технічного та бухгалтерського обліку, автоматизованої обробки облікової інформації, термінів її видання та застосування обраних підприємством методів обліку виробничих запасів.

Внутрішньогосподарський контроль систематично здійснюється в межах своєї компетенції, дозволяє своєчасно виявити відхилення або порушення технології виробництва, інші факти зловживань, якщо вони мали місце. Такий контроль здійснюється без спеціального контрольно-ревізійного апарату та потребує незначних витрат, тому він найбільш ефективний [111, с. 5].

Одночасно, він виступає як самостійна функція управління всередині підприємства, відрізняється глибиною і точністю, оскільки здійснюється там, де знаходиться центр ваги управління.

У працях провідних вчених-економістів, присвячених, як спеціальному розгляду питань розвитку контролю, так і дослідженню загальних проблем управління, він виділяється у самостійну функцію управління.

На думку В.С. Левіна, “контроль в об’єднаннях і на підприємствах – це спеціалізована функція управління всередині цих організаційних ланок промисловості, яка має своїм змістом всебічну, систематичну перевірку виробничої і фінансово-господарської діяльності” [64, с. 3].

Трактування контролю як функції управління викладено ширше у працях І.А. Белобжецького. На його думку, „контроль представляє собою систему спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану об’єкта, що управляється, з метою оцінити обґрунтованість і ефективність прийнятих управлінських рішень і результати їх виконання, виявити відхилення від вимог цих рішень та усунути несприятливі ситуації. Тому контроль представляє собою самостійну функцію управління економікою, не поглинає інші функції, не обслуговує їх у якості допоміжної функції, а взаємодіє з ними і при цьому активно впливає на ефективність їх застосування”.

Академік М.Т. Білуха розділяє точку зору з професором І.А. Белобжецьким, і також вказує на дієвість контролю при прийнятті управлінських рішень в сучасних умовах господарювання [22, с. 6].

Професор Б.І. Валусев акцентує, що характерною особливістю контролю, як функції управління, є його тривалість. Він здійснюється впродовж часу, на всіх стадіях практичної реалізації управлінського рішення. До того ж, він дотримується цієї позиції, стверджуючи, що елементи методу бухгалтерського обліку, якщо розглядати їх під кутом зору власне обліку, не містять у собі контрольних функцій. За допомогою документації навряд чи можна вести попередній контроль господарських операцій, тому що він здійснюється переважно на стадіях, які передують складанню первинних документів. За складністю та важливістю завдань калькуляція і інвентаризація далеко виходять за межі методу бухгалтерського обліку, а звернення до бухгалтерських рахунків для отримання різного роду інформації є процедурою, що відноситься до інших функцій управління [57, с. 45].

На погляд професора М.В.Кужельного, при веденні обліку виконується лише його контрольна функція, тобто поточний контроль. Ця форма контролю охоплює всі дільниці діяльності підприємства і з боку бухгалтерського обліку спрямована на забезпечення доцільності операцій виробничої та фінансово-господарської діяльності. Проте, здійснення контролю, як функції управління, потребує використання різноманітних прийомів і методів, які далеко виходять за межі функціонування бухгалтерського обліку [58, с. 27].

Проведені дослідження наукової літератури свідчать про самотійність контролю як функції управління. Проте, яке б місце у системі господарського управління не займав би контроль, сам по собі він не може вирішити поставлені завдання. Для цього необхідним є взаємопроникнення та взаємозв'язок контролю в інші функції управління. Такий зв'язок повинен бути з плануванням, організацією, регулюванням, стимулюванням і обліком [105, 134].

В цілому, можна погодитися з авторами, які розглядають контроль в якості самотійної функції управління і достатньо обґрунтовано направляють його на вирішення проблеми підвищення ефективності.

Завдання, які ставляться перед внутрішньогосподарським контролем такі: по-перше, попередження виникнення відхилень, що порушують встановлений режим функціонування об'єкта і таким чином знижують можливості

досягнення економічних та багатьох інших його цілей. По-друге, зниження ймовірності виникнення відхилень у ході здійснення господарських операцій. І остання, виявлення допущених відхилень [57, с.54].

Для удосконалення стану внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів важливе значення має науково обґрунтована його класифікація. Серед українських та російських вчених-економістів погляди стосовно видів, форм та методів контролю не співпадають. Кожен автор розглядає їх трактування відповідно до своїх обґрунтувань. Узагальнюючи пропозиції вчених-економістів стосовно класифікації та враховуючи специфіку аграрного виробництва, запропоновано таку класифікацію видів контролю руху виробничих запасів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## Класифікаційні ознаки внутрішньогосподарського контролю запасів

Класифікаційні ознаки	Структурні ознаки
За інформаційним забезпеченням	Документальний Фактичний
За періодичністю здійснення	Попередній Поточний (оперативний) Наступний (ретроспективний)
За формами здійснення	Превентивні перевірки Поточні контрольні перевірки Внутрішній аудит Ревізія
За повнотою охоплення	Наскрізний (комплексний) Вибірковий (тематичний)
За часом по відношенню до процесу виробництва	Вхідний Техніко-технологічний Технологічно-хімічний Вихідний
За призначенням і використанням результатів за місцями знаходження	Для використання на рівні підприємства загалом Для використання на рівні функціональних служб (цехів, дільниць) Для використання на рівні виробничих підрозділів (робочих місць, бригад)

На підприємствах АПК переважно розповсюджений наступний контроль виробничих запасів, який ведеться після закінчення звітнього періоду на підставі аналізу відхилень. Ретроспективний характер цього контролю не дозволяє попереджувати незаконні та економічно недоцільні дії. Інформація про відхилення надходить із запізненням, що не дає можливості приймати коригувальні рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат.

Проте, позитивною стороною наступного контролю є достатній обсяг і глибина охоплення різних сторін виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств [105, с. 163].

В літературних джерелах, оперативний контроль дуже часто ототожнюється з поточним контролем. Проте, існують інші думки, авторів, які наполягають на розмежуванні цих понять, а саме "...оперативний контроль відрізняється від попереднього, поточного і наступного передусім своєю здатністю рішучим чином вплинути на швидке, своєчасне усунення недоліків, правильне здійснення господарських операцій і дій посадових осіб" [105, с. 148].

Необхідно зазначити, що в організації оперативного контролю існує чимало недоліків, а саме невирішення на відповідному рівні методичних і методологічних питань, внаслідок чого ця форма контролю охоплюються лише невеликі ділянки.

Враховуючи масовий характер аграрного виробництва, оперативний (поточний) контроль має ефективнішу функцію в управлінні запасами, оскільки сприяє щоденному встановленню резервів їх використання у ході виробничого процесу. Узагальнення такого контролю виконують спеціалісти бухгалтерської служби за показниками внутрішньогосподарського обліку відображених у первинних документах. На цьому етапі значна увага приділяється удосконаленню внутрішньогосподарського контролю, в організації якого існує дублювання і паралелізм, а також відсутня чітка координація дій контролюючих. Зазвичай в організації внутрішньогосподарського контролю відсутнє єдине методичне керівництво, результати контролю слабо використовуються у оперативному регулюванні виробництва, для цього необхідно значно покращити побудову оперативного (щоденного) контролю.

Оперативно-технічний контроль на аграрних підприємствах здійснюється за: кількісно-якісним надходженням та наявністю на підприємстві виробничих запасів; оформленням первинних документів руху запасів; аналітичним обліком; за станом складського господарства тощо.

Цей вид контролю здійснюється виробничими підрозділами та функціональними службами.

Перелік показників поточного бухгалтерського контролю встановлюється головним бухгалтером підприємства. Вони визначаються з урахуванням виробничих та господарських особливостей об'єкта контролю, і затверджуються керівником підприємства.

Важливими показниками щоденного контролю процесу постачання є:

- 1) організація пропускового режиму підприємства у частині дотримання контролю постачання виробничих запасів;
- 2) оприбуткування у день надходження виробничих запасів на територію підприємства та складання документів в присутності осіб, які доставили вантаж;
- 3) оформлення комерційних актів та інших документів про розбіжності чи пошкодження виробничих запасів тотожно з супровідними документами та своєчасне подання позовів;
- 4) відпуск відповідно встановленого порядку запасів у виробничі підрозділи та належного оформлення документів їх руху;
- 5) оформлення документів на позаплановий рух виробничих запасів;
- 6) застосування спеціалізованих форм первинних документів, які затверджені підприємством та належне їх оформлення;
- 7) дотримання прийнятого документообігу між бухгалтерією та виробничими підрозділами підприємства та перевірка їх обробки.

Для оперативного контролю важливе значення має наявність необхідних нормативних документів, якими встановлюється визначений порядок управління як для окремих об'єктів, так й у цілому по підприємству.

Ці документи регламентують права, обов'язки, відповідальність посадових працівників.



Організаційну модель оперативного (поточного) контролю постачання виробничих запасів наведено рис. 3.2.

Об'єкти контролю					
Обсяг виробництва продукції	Постачання виробничих запасів	Норми виробничих запасів	Договори на поставку запасів	Витрати по заготівлі запасів	Стан оформлення документів
Джерела контролю					
Нормативні документи з обліку і контролю	Норми витрачання запасів і втрат	Виконання договорів на поставку запасів	Облікова інформація витрачання запасів	Відомості про відхилення норм і втрат	Порівняльні відомості результатів перевірок
Методи контролю					
Інвентаризація і контрольні перевірки	Технічний контроль і лабораторний аналіз	Аналітичне обстеження	Групування показників контролю	Логічна перевірка показників контролю	
Узагальнення методів контролю					
Групування відхилень від норм і втрат	Визначення факторів впливу на відхилення	Визначення відхилень від норм за факторами	Визначення відхилень за місцями відповідальності	Підготовка пропозицій за результатами контролю	

Рис. 3.2. Організаційна модель оперативного (поточного) контролю постачання виробничих запасів

Напрями удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю дають можливість:

- 1) визначати шляхи та методи удосконалення обліку виробничих запасів стосовно вимог роботи підприємства;
- 2) встановити взаємозв'язок стандартів обліку запасів із стандартами виробництва, іншими ланками обліку та службами підприємств;

- 3) визначити максимальні показники для забезпечення потреб управління інформацією про хід контролю за виробничими процесами;
- 4) забезпечити підвищення достовірності та оперативності обліку і контролю завдяки автоматизованим засобам;
- 5) надавати управлінню достовірну обліково-економічну інформацію про стан надходження і використання виробничих запасів.

### **3.2. Організаційно-методичні аспекти проведення аудиту процесу постачання в агропромислових підприємствах**

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту процесу постачання в агропромислових підприємствах є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо надходження і залишків матеріальних ресурсів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських фактів, а аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Розглядаючи завдання аудиту процесу постачання, необхідно враховувати, що аудиторське дослідження виходить за межі бухгалтерського обліку.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» поняття аудиту розглядається як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо постачання (надходження) виробничих запасів аудитору необхідно виконати такі завдання:

- 1) перевірити правильність визнання запасів чи інших ресурсів, отриманих за результатом процесу постачання, активами суб'єкта господарю-

- вання; перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним;
- 2) встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки обліку виробничих запасів (інших матеріальних ресурсів);
  - 3) перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів, що надійшли в процесі постачання;
  - 4) перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів на місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху;
  - 5) перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій постачання, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі та надходження, виробничих запасів (інших матеріальних ресурсів);
  - 6) перевірити, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з постачання виробничих запасів відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
  - 7) встановити, чи немає на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із постачанням виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Загальне завдання аудиту постачання запасів (ресурсів) полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських фактів відносно надходження запасів (ресурсів).

Найбільш типові помилки та порушення, які допускалися при веденні обліку постачання і руху запасів (ресурсів) у сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» протягом 2012-2017 років, наведено у таблицю 3.2.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор повинен дослідити документи з постачання запасів чи інших матеріальних ресурсів, за допомогою яких відтворюватиме ланцюг господарських фактів від придбання запасів та їх зберігання і аж до списання. Дослідження при цьому не доцільно обмежувати вивченням лише бухгалтерських документів.

Таблиця 3.2

Найбільш типові помилки та порушення, які допускалися при веденні обліку постачання і руху запасів (ресурсів) у сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» протягом 2015-2017 років

№	Назва порушення	Нормативний акт, який порушено	Методи дослідження
1	2	3	4
1	Неповне оприбуткування запасів, що надійшли	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.1993 р.	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
2	Оприбуткування запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування запасів	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами і доповн.	Документальна перевірка, формальна перевірка (за формою)
3	Виявлення нестач, лишків, присвоєння запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.1993 р.	Фактична перевірка, спостереження
4	Завищення собівартості заготівельних матеріалів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.1993 р.	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
5	Порушення норм або лімітів списання запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.1993 р.	Документальна перевірка, по суті, арифметична перевірка

## Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
6	Необґрунтовані претензії до постачальників	Договір із постачальником	Документальна перевірка по суті, опитування
7	Порушення порядку проведення інвентаризації	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань / Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879	Фактична перевірка, спостереження
8	Проведення інвентаризації за відсутності матеріально відповідальних осіб	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань / Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879	Документальне, по суті, спостереження, опитування, обстеження
9	Помилки та підробки при кодуванні документів	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.1993 р.	Документальна перевірка по суті
10	Незадовільна постановка бухгалтерського обліку	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами і доповн.	Обстеження, опитування
11	Незадовільна організація складського господарства та зберігання запасів	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами і доповн.	Обстеження, оглядова перевірка

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
12	Відпускання запасів за заниженими цінами	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверд Наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. № 246.	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
13	Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Наказ Міністерства статистики України № 193 "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.1996 р.	Документальна перевірка за формою
14	Невиділення в первинних документах ПДВ, відсутність податкових накладних	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р.	Документальна перевірка за формою, по суті
15	Відсутність договору про повну матеріальну відповідальність	Стаття 121 Кодексу законів про оплату праці	Обстеження

Аудит постачання запасів (ресурсів) не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку, інформації з діловодства (накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання). У ході аудиту необхідно використовувати акти ревізій та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформацію, одержану в ході попереднього аудиту. Важливим також є вивчення питань

дотримання правил видачі довіреностей на одержання цінностей. Аудитор повинен упевнитися, чи не списують матеріальні цінності, отримані в процесі постачання, на витрати виробництва без попереднього їх оприбуткування (відміток завскладу) та без оформлення на них видаткових документів. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику.

### **3.3. Особливості внутрішнього аудиту і аналізу процесу постачання матеріальних ресурсів**

В літературі економісти значну увагу приділяють методології, організації та технології зовнішнього аудиту. Лише в деяких працях зарубіжних і вітчизняних вчених розкриті питання особливостей внутрішнього аудиту.

Автори здебільшого виокремлюють операційний аудит, як різновид внутрішнього [4, 536-552] або розглядають об'єкти внутрішнього контролю та методичні прийоми [6, с. 233-242].

Існуюча система зовнішнього аудиту спрямована в першу чергу на підтвердження достовірності звітності. Проте, не вирішує проблем, пов'язаних із удосконаленням системи управління. Таким чином, метою внутрішнього аудиту є оцінка дотримання економічної політики підприємства та оцінка функцій внутрішнього контролю, що здійснюється всіма структурними підрозділами.

Спостереження за розвитком внутрішнього аудиту на вітчизняних агропромислових підприємствах показують, що внутрішній аудит фактично лише створюється на заміну внутрішньовідомчому контролю [57, с. 20].

Особлива потреба у створенні відділів внутрішнього аудиту сьогодні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і залежних підприємств. Робота фахівців відділу внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає насамперед в уніфікації та стандартизації

облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої звітності. Працівники бухгалтерських служб територіально відособлених структурних підрозділів, не завжди додержують єдиної методики бухгалтерського обліку. Внаслідок відсутності єдиного методологічного підходу спостерігається різноманітне відображення однакових операцій, що спричиняє невірогідність консолідованої звітності.

На окремих підприємствах України, діють виключно внутрішні контрольні служби, зокрема, відділи технологічно-хімічного контролю, служба табельного контролю. Завданнями цих служб є контроль за окремими ділянками виробничої діяльності з позиції якості продукції та фактичної наявності робітників.

На деяких підприємствах, у організаційній структурі відсутні відділи внутрішнього аудиту або працівники, що виконують зазначені функції. Тому, необхідно створити окремий відділ внутрішнього аудиту, з мінімальною кількістю фахівців (бухгалтер-аудитор, менеджер-експерт, експерт-юрист). При цьому, організація служби внутрішнього аудиту на підприємствах має відповідати таким вимогам: мінімум витрат та максимум ефекту.

Необхідно зауважити, що крім завдань контрольного характеру, внутрішній аудит детальніше проводить економічну діагностику, опрацювання фінансової стратегії, маркетингові дослідження, управлінське консультування. Керівник кожного підприємства має знати про реальний стан справ на підприємстві, що забезпечується створенням служби внутрішнього аудиту.

Виділення внутрішнього аудиту виробничих запасів у самостійну частину аудиторського контролю є необхідним і зумовлено, насамперед, прагненням адміністрації економічного суб'єкта отримати об'єктивну та незалежну оцінку дій управлінського персоналу різних рівнів. Це забезпечить підконтрольне управління постачанням і використанням виробничих запасів та досягнення конкретних запланованих результатів виробничої діяльності підприємства з розрахунком потреб постачання.



Це дає підстави для розробки методики завдань внутрішнього аудиту виробничих запасів, які спрямовані на перевірку відповідності нормативних актів та галузевих рекомендацій системі внутрішніх регламентів та процедур контролю. Зазначені завдання використовує управлінський персонал підприємства для здійснення підконтрольного управління. Вирішення поставлених завдань досягається здійсненням внутрішніх аудиторських перевірок постачання і використання виробничих запасів, перевірки правильності організації, методології та техніки їх обліку.

Метою організації внутрішнього аудиту виробничих запасів є необхідність формулювання контрольних напрямів, а також зміст об'єктів аудиторської перевірки та параметрів, що їх характеризують. До аудиторських контрольних напрямів відносять: виявлення відхилень постачання, надійність інформаційного забезпечення обліку запасів, їх належне зберігання.

У процесі здійснення внутрішнього аудиту чи тематичних перевірок окремих господарських фактів, об'єкти внутрішнього контролю співпадають з об'єктами обліку. Найповнішу характеристику основних процесів діяльності у сфері виробничій пропонує професор В.В.Сопко, який розглядає ці процеси як об'єкти бухгалтерського обліку, а через це, їх можна вважати об'єктами внутрішнього контролю. Так, у сфері матеріального виробництва, він виокремлює наступні об'єкти обліку (контролю): затрати на придбання (заготівлю) засобів виробництва, затрати предметів праці, затрати засобів праці у розмірах їх амортизації (зносу) в процесі створення продукту, міра праці та міра споживання, визначення собівартості новоствореного продукту, наявність та рух новоствореного продукту та пов'язані з ним грошові, розрахункові й кредитні операції [105].

Внутрішній аудит виробничих запасів здійснюється відповідно до конкретних завдань менеджерів найвищого рівня управління за ієрархічною структурою. Незалежно від форм власності, внутрішній аудитор виражає незалежну думку щодо обґрунтованості застосування адміністрацією контрольних процедур використання виробничих запасів. Внаслідок, як само-

стійний підрозділ управлінського апарату, служба внутрішнього аудиту сприяє організації контролю постачання і використання виробничих запасів та розробку рекомендацій щодо усунення викривлень інформації.

Внутрішній аудит виробничих запасів, з метою досягнення максимальних результатів, має провадитися у певній послідовності (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Схема пропонованої побудови внутрішнього аудиту процесу постачання запасів у СГП «Імені Воловікова»

Досить різноманітний характер та велика кількість джерел інформації для здійснення контролю зумовлюють необхідність вибору її носіїв. Суттєвими є також конкретизація інформаційних потоків та контрольних взаємозв'язків між структурними підрозділами підприємства. З цією метою необхідно розробити схему інформаційних зв'язків між структурними підрозділами та службами внутрішнього аудиту на підприємстві. На підставі наданих рекомендацій, можна зробити висновок, що на кожному етапі аудиторської перевірки виробничих запасів виникають свої форми відображення контрольної інформації, її носіїв та зв'язків. На підготовчому етапі (планування, збір та підготовка даних) такі зв'язки формуються поза межами внут-

рішнього аудиту. На етапах проведення внутрішнього аудиту та наданні рекомендацій, носії інформації створюються безпосередньо в ході перевірки. Зазначені носії мають таку форму, яка відповідає завданням аудиту і надається у встановлений термін. Графік подання внутрішньому аудитору інформації, для перевірки системи управління та контролю виробничих запасів, складається стосовно одного з етапів цієї перевірки.

Результати експертної оцінки та аудиторського контролю виробничих запасів оформлюються у вигляді аудиторського звіту (висновку). Інформація, аудиторського звіту, використовується як адміністрацією підприємства, так і зовнішніми аудиторами. Внаслідок рекомендації та висновки внутрішніх аудиторів сприяють підвищенню ефективності постачання і економному витрачання виробничих запасів та підвищують ефективність діяльність підприємства. Внутрішній аудит запасів не вважається завершеним, якщо не впроваджені аудиторські рекомендації й не усунуті виявлені відхилення.

Отже, внутрішній аудит є системою оперативного, періодичного забезпечення інформацією керівництва економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень.

Для повнішого забезпечення виконання нових функцій аудиту необхідно належним чином організувати апарат внутрішнього аудиту та запровадити наукову організацію праці аудиторів, що є важливими складовими елементами організаційної структури внутрішнього аудиту. Залежно від адміністративного підпорядкування розрізняють три типи структури апарату внутрішнього аудиту: лінійно-просту, лінійно-штабну і комбіновану.

На агропромислових підприємствах найприйнятнішою формою побудови апарату внутрішнього аудиту є лінійно-штабне адміністративне підпорядкування працівників аудиторської служби. Таке підпорядкування поділяє служби на сектори, при цьому керівник відповідного контрольного органу подає розпорядження керівникам секторів. Окрім цього, контрольний процес у технологічному плані є складним, і тому він має розподілятися між окремими виконавцями. Функції контролю здійснюють не тільки служби внут-

рішнього аудиту, а й працівники бухгалтерії. Організація служби внутрішнього аудиту розрізняє централізовану та децентралізовану форми. При централізованій формі організації внутрішньогосподарського контролю внутрішні аудитори підпорядковуються головному бухгалтерові в адміністративному та методологічному відношенні.

Централізована форма для застосування на аграрних підприємствах є неефективною через адміністративну підпорядкованість внутрішнього аудитора головному бухгалтерові, що порушує принцип його незалежності. Підпорядкування керівника служби внутрішнього аудиту головному бухгалтеру є недоречним, тому, що в одній особі поєднуються функції обліку і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства. Це призводить до послаблення функцій внутрішньогосподарського контролю.

Найефективнішим варіантом організації внутрішнього аудиту є децентралізована форма внутрішньогосподарського контролю. Перевагою цієї форми є підпорядкування служби внутрішнього аудиту в адміністративному плані керівнику підприємства (рис. 3.4).

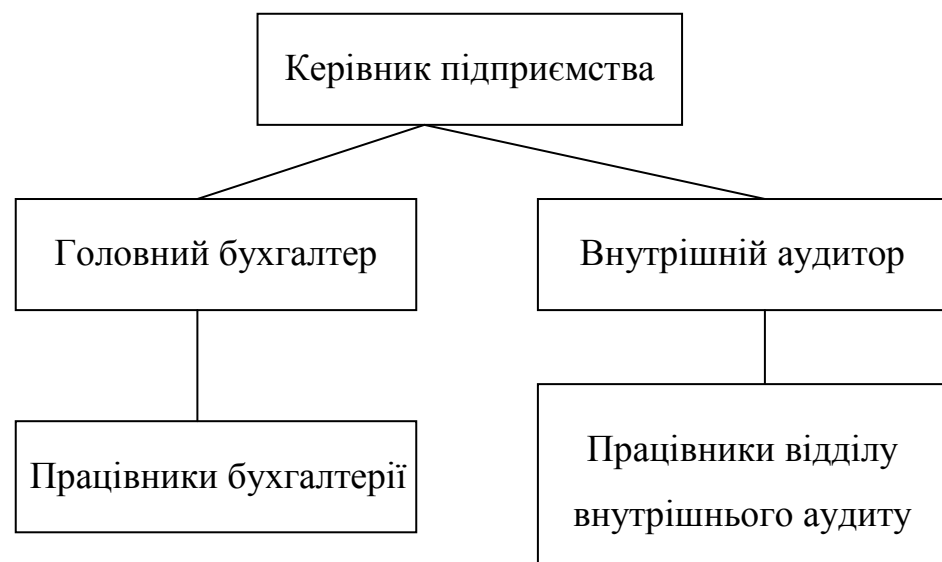


Рис. 3.4. Пропонована за результатами дослідження децентралізована форма організації внутрішньогосподарського контролю у Сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова»

Служби внутрішнього аудиту здійснюють свою діяльність відповідно плану й посадових інструкцій внутрішніх аудиторів, що затверджуються керівництвом підприємства. У посадових інструкціях внутрішніх аудиторів передбачаються такі розділи: загальні положення, кваліфікаційні вимоги посадові обов'язки, права та персональна відповідальність.

Сучасна організація оперативного контролю постачання виробничих запасів потребує удосконалення. На досить низькому рівні є висвітлення організаційно-методичних питань контролю постачання і руху запасів у виробничому процесі. Нерозробленість належним чином методичних засад контролю ефективного постачання і руху виробничих запасів негативно впливає на процес господарювання підприємства. Тому, необхідним є: удосконалення внутрішньогосподарського контролю постачання і руху запасів шляхом застосування методів економічного аналізу ефективного постачання і руху виробничих запасів; розробка методичних та організаційних аспектів щодо їх здійснення.

Заходи щодо внутрішньогосподарського контролю постачання і руху виробничих запасів на підприємствах здійснюються нерегулярно, необхідна інформація переважно готується наспіх, поточна діяльність підприємства аналізується поверхнево, а рішення приймаються не обґрунтовано. Заходи щодо усунення наявних недоліків потребують оперативності внутрішньогосподарського контролю.

Для підвищення ефективності контролю суттєвим є правильна організація кількісно-вартісного обліку виробничих запасів у місцях їх зберігання. Обов'язково слід перевіряти хронологію записів (за кожним місцем зберігання) у складських книгах про якість та масу прийнятих і відпущених запасів. Крім того, слід контролювати занесення даних про якісні і кількісні показники закладених на зберігання запасів у момент їх приймання та відповідність паспортним даним затвердженої форми.

На всі виробничі запаси у встановленому порядку оформляють відповідні документи. За результатами перевірки зіставляють одержані дані з да-

ними складського та бухгалтерського обліку. Для виявлення відхилень слід організувати інвентаризацію окремої партії виробничих запасів (переважуванням), що є найважливішою ділянкою контролю.

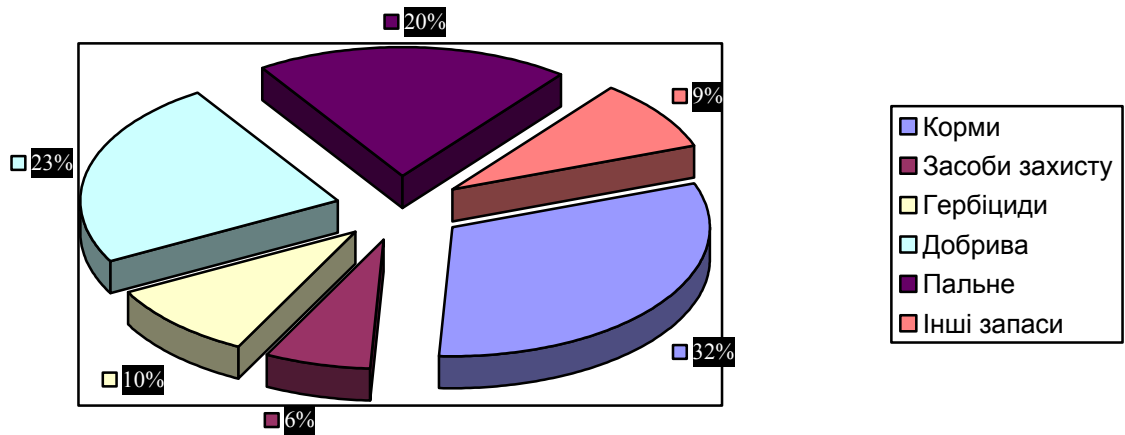


Рис. 3.5. Структурне співвідношення обсягів закупівлі виробничих запасів сільськогосподарським підприємством «Імені Воловікова» у основних ділових партнерів у 2017 році

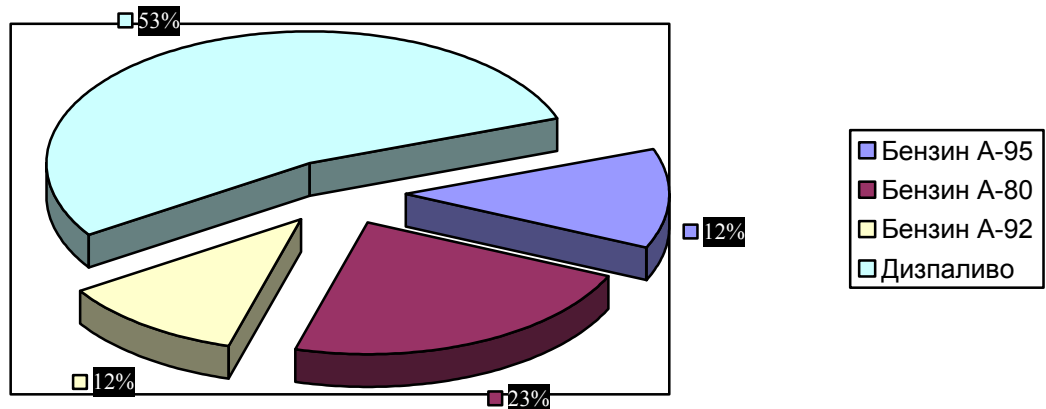


Рис. 3.6. Структурне співвідношення обсягів закупівлі дизельного пального і світлих сортів бензину сільськогосподарським підприємством «Імені Воловікова» у 2017 році

Перевірку збереження запасів на складах потрібно доповнювати перевіркою операцій їх руху за документами та обліковими даними. Достовірність

цих документів та правильність їх відображення на бухгалтерських рахунках, накопичувальних відомостей, книг первинного і бухгалтерського обліку ретельно перевіряють. Дані реєстрів і накладних зіставляють зі складськими звітами та даними обліку.

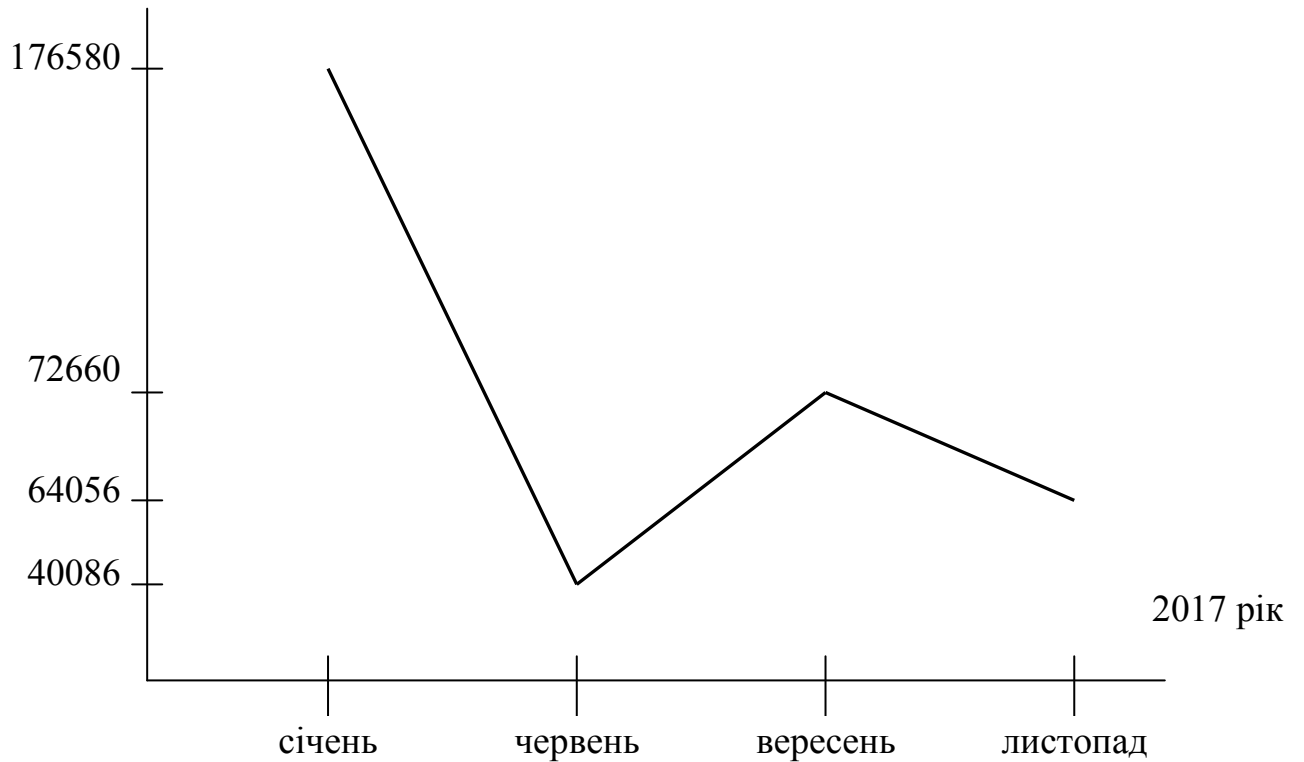


Рис. 3.7. Надходження ресурсів від постачальників у сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» протягом 2017 року

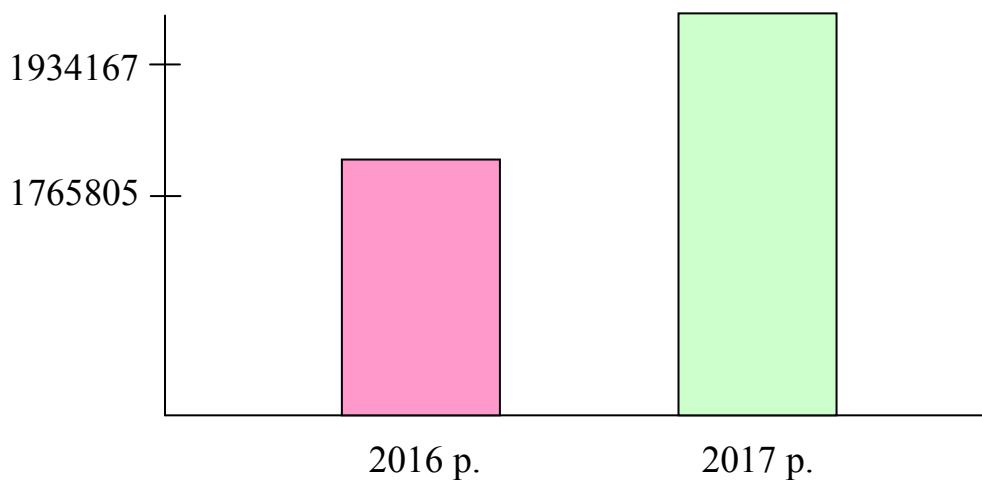


Рис. 3.8. Надходження ресурсів від постачальників у сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» протягом 2016-2017 років

Отже, за даними графіків постачання можна сказати, що процес відбувається ефективно, відповідно до потреб виробництва. Також підприємство шукає більш вигідніших підприємств постачальників, що також є важливою умовою функціонування фірми.

Важливою ділянкою контролю є перевірка операцій оприбуткування запасів, а також розрахункових відносин з постачальниками, що потребує перевірки дотримання правил приймання та відпуску. Недодержання правил руху виробничих запасів призводить до створення неврахованих лишків, завищення ваги та зниження їх сортності.

На практиці виявлені нестачі за результатами надходження запасів іноді не відносять під звіт матеріально-відповідальних осіб, а перекривають сумовими різницями з розрахунків в наслідок зменшення валового доходу. Якщо виявлені факти зменшення маси та вартості виробничих запасів внаслідок неправильного визначення їх кількості й якості, слід перевірити, чи оформлені матеріали для відшкодування нестач.

За підсумками тематичних перевірок, аналізів та методів контролю складають відповідні документи (довідки, пояснювальні записки, висновки, акти), До загальних вимог стосовно змісту слід віднести їх обґрунтованість, конкретність за стилем, а також наявність пропозицій за результатами здійсненого контролю (як правило, у вигляді переліку заходів, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства у майбутньому).

На практиці ефективність контрольної діяльності знижується через відсутність обговорення результатів проведеної роботи, що значно знижує його рівень оперативності та дійовості. Сучасний стан ринкових відносин вимагає пошуку нових методів і форм підвищення ефективності роботи та нестандартних підходів щодо управління діяльністю підприємства. Результати роботи підприємства та його конкурентоспроможність безпосередньо залежать від якості постачання і використання його запасів.



Проведені дослідження і узагальнення практичних прийомів формування облікової інформації для аналізу та контролю за достовірністю процесу постачання, спрямовані на підвищення ефективності виробництва та може надати потенційні можливості:

- 1) визначати систему формування облікової інформації постачання і руху виробничих запасів відповідно до галузевих особливостей;
- 2) використати в обліку, аналізі й контролі галузеве зіставлення групування показників постачання і використання запасів виробничими підрозділами;
- 3) удосконалити нормативну базу підприємства шляхом розробки обґрунтованих норм постачання запасів;
- 4) організувати облік чинних норм і нормативів, внести зміни до них із застосуванням автоматизованого розрахунку норм;
- 5) застосовувати у внутрішньогосподарському контролі облікову інформацію про взаємозв'язок з аналітичним обліком на складах та виробничими підрозділами шляхом удосконалення оперативно-бухгалтерського (сальдового) методу обліку виробничих запасів;
- 6) організувати контроль за достовірністю формування показників необхідного обсягу постачання запасів для виробництва продукції;
- 7) аналізувати й контролювати формування показників роботи функціональних служб та виробничих підрозділів підприємства;
- 8) використати показники інформаційних і контрольних процедур та їх джерела в аналітичній роботі та управлінні для підвищення ефективності процесу постачання.

У цьому зв'язку здійснення оперативного контролю постачання запасів стає одним з найважливіших завдань системи управління. Тому, пропозиції до практичного застосування на підприємствах підходів щодо організації внутрішньогосподарського контролю створюють важливі передумови для підвищення ефективності управління виробничими запасами і ресурсами.

### Висновки до розділу 3

1. На підприємствах АПК переважно розповсюджений наступний контроль виробничих запасів, який ведеться після закінчення звітнього періоду на підставі аналізу відхилень. Ретроспективний характер цього контролю не дозволяє попереджувати незаконні та економічно недоцільні дії. Інформація про відхилення надходить із запізненням, що не дає можливості приймати коригувальні рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат.

2. Враховуючи масовий характер аграрного виробництва, оперативний (поточний) контроль має ефективнішу функцію в управлінні запасами, оскільки сприяє щоденному встановленню резервів їх використання у ході виробничого процесу. Узагальнення такого контролю виконують спеціалісти бухгалтерської служби за показниками внутрішньогосподарського обліку відображених у первинних документах. На цьому етапі значна увага приділяється удосконаленню внутрішньогосподарського контролю, в організації якого існує дублювання і паралелізм, а також відсутня чітка координація дій контролюючих. Зазвичай в організації внутрішньогосподарського контролю відсутнє єдине методичне керівництво, результати контролю слабо використовуються у оперативному регулюванні виробництва, для цього необхідно значно покращити побудову оперативного (щоденного) контролю.

3. Виділення внутрішнього аудиту виробничих запасів у самостійну частину аудиторського контролю є необхідним і зумовлено, насамперед, прагненням адміністрації економічного суб'єкта отримати об'єктивну та незалежну оцінку дій управлінського персоналу різних рівнів. Це забезпечить підконтрольне управління постачанням і використанням виробничих запасів та досягнення конкретних запланованих результатів виробничої діяльності підприємства з розрахунком потреб постачання.

4. На агропромислових підприємствах найприйнятнішою формою побудови апарату внутрішнього аудиту є лінійно-штабне адміністративне підпорядкування працівників аудиторської служби.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Результати узагальнення наукових праць вітчизняних вчених дозволяють трактувати витрати постачальницької діяльності як вартість ресурсів, пов'язаних із будь-якою стадією логістично-постачальницьких операцій (замовлення, закупівля, транспортування, зберігання) в межах логістичної підсистеми підприємства, сукупність яких шляхом поєднання матеріального, інформаційного й фінансового потоків забезпечує операційну діяльність підприємства.

2. Логістично-постачальницька діяльність підприємств охоплює послідовність: «процес замовлення – процес придбання – процес транспортування – процес зберігання». У науковій літературі до логістично-постачальницької діяльності інколи відносять й операції з транспортування готової продукції від складу до споживача чи посередника. Вважаємо, що спектр таких операцій охоплюється іншим економічним терміном, а саме збутом. Відтак, очевидно, що постачання матеріально-технічних ресурсів на склади підприємства і постачання готової продукції замовникам – це кардинально інші сфери, у т.ч. з позиції логістики, тому повинні розглядатися окремо.

3. Аналізуючи нормативну базу та різноманітні публікації в літературних джерелах, а також практичні дослідження щодо процесу постачання запасів в аграрних підприємствах можна зробити висновки, що в цій галузі відсутні чіткі галузеві рекомендації щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, а це свідчить про відсутність відомчого управління і має негативний вплив на достовірність інформації про постачання запасів, на вирішення питань щодо обґрунтування окремих елементів облікової політики на конкретних підприємствах, на державну політику щодо регулювання цін агропромислового виробництва.

4. Найефективнішою формою постачання вважаємо централізовану доставку, яка дозволяє: 1) підвищити ступінь використання транспорту і складських площ; 2) оптимізувати товарні запаси, як у виробника, так і в споживача.

ча продукції; 3) підвищити якість і рівень матеріально-технічного забезпечення виробництва; 4) оптимізувати розміри партії постачань продукції.

**5.** Забезпечення матеріальними ресурсами виробничих підрозділів аграрних підприємств зумовлює виконання наступних функцій: встановлення кількісних і якісних завдань по постачанню (лімітування); підготовку матеріальних ресурсів до виробничого споживання; відпуск і доставку матеріальних ресурсів зі складу служби постачання на місце її безпосереднього споживання або на склад; оперативне регулювання постачання; чіткий облік і контроль за використанням ресурсів у підрозділах підприємства.

**6.** У сільськогосподарському підприємстві «Імені Воловікова» недоліком є те, що на підприємстві ні в Наказі про облікову політику, ні у обліковій практиці не вирішені питання щодо розподілу транспортно-заготівельних витрат і їх врахування у відповідності до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Отже, фактично впровадження стандарту стало механічною трансформацією. До того ж на більшості аграрних підприємств не враховано особливості господарської діяльності при побудові робочого Плану рахунків.

**7.** Відповідно до пункту 9 П(С)БО 9 “Запаси” до складу витрат, пов’язаних із заготівлею запасів відносять: 1) суми, що сплачуються згідно з договором постачальникові, включаючи інформаційні, посередницькі, інші послуги, пов’язані з пошуком і придбанням сировини, та сум непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству, але мають зв’язок із придбанням запасів; 2) затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; 3) інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, придатного для використання у запланованих цілях.

**8.** Аналіз облікової практики свідчить про неузгодженість П(С)БО з галузевими інструкціями та положеннями, які застаріли. Невідповідність між зазначеними нормативними документами спричиняє суттєві проблеми в обліко-

вій практиці аграрних підприємств. Зокрема, до транспортно-заготівельних витрат не належать витрати на відрядження, пов'язані із погодженням технічних умов на постачання матеріалів та з оформленням договорів (ці витрати включаються до складу адміністративних витрат); витрати на протипожежну й сторожову охорону при транспортуванні матеріалів тощо. На перший погляд не має протизаконних дій, тому що це відповідає вимогам П(С)БО 16 „Витрати” (пункт 18), але згідно з П(С)БО 9 „Запаси” (пункт 9) до собівартості запасів включаються зазначені витрати, що суперечить базі розподілу транспортно-заготівельних витрат. Для аграрних підприємств дані витрати доцільно відносити на заготівельні, тому що вони пов'язані із заготівлею виробничих запасів і мають бути включені до складу їх собівартості.

**9.** Оскільки транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів, їх доцільно накопичувати на окремому субрахунку, що значно спростить отримання у разі потреби відповідної інформації. Враховуючи особливості аграрних підприємств, доцільно транспортно-заготівельні витрати розподіляти за видами витрат, а їх структуру визначати у відповідності до П(С)БО 9 „Запаси”.

**10.** Можливим шляхом вирішення питання щодо обліку транспортно-заготівельних витрат на аграрних підприємствах є введення до робочого Плану рахунків синтетичного рахунку 29 “Заготівля і придбання виробничих запасів”, Аналітичний облік надходження сировини має бути організовано за кожним постачальником з відповідним накопиченням необхідних даних на окремому субрахунку. За дебетом вказаних рахунків зростаючим підсумком із початку року доцільно відображати кількісні дані та всі витрати, пов'язані із заготівлею сировини у розрізі за кожним постачальником; а за кредитом – кількість та вартість запасів.

**11.** Слід зауважити, що „невіднесення” транспортно-заготівельних витрат до складу собівартості придбаних запасів не тільки є порушенням правил ведення бухгалтерського обліку, а й призводить до завищення сум валових витрат (якщо такі запаси не витрачені (не реалізовані) на кінець звіт-

ного кварталу), а отже, і до заниження оподаткованого прибутку. Це пов'язане з тим, що витрати на транспортування, потрапляючи до первісної вартості запасів, беруть участь у перерахунку згідно положень Податкового кодексу України.

**12.** На підприємствах АПК переважно розповсюджений наступний контроль виробничих запасів, який ведеться після закінчення звітної періоду на підставі аналізу відхилень. Ретроспективний характер цього контролю не дозволяє попереджувати незаконні та економічно недоцільні дії. Інформація про відхилення надходить із запізненням, що не дає можливості приймати коригувальні рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат.

**13.** Враховуючи масовий характер аграрного виробництва, оперативний (поточний) контроль має ефективнішу функцію в управлінні запасами, оскільки сприяє щоденному встановленню резервів їх використання у ході виробничого процесу. Узагальнення такого контролю повинні виконувати спеціалісти бухгалтерської служби за показниками внутрішньогосподарського обліку, відображених у первинних документах. На цьому етапі значну увагу доцільно приділяти удосконаленню внутрішньогосподарського контролю, в організації якого існує дублювання і паралелізм, а також відсутня чітка координація дій контролюючих. Зазвичай в організації внутрішньогосподарського контролю відсутнє єдине методичне керівництво, результати контролю слабо використовуються у оперативному регулюванні виробництва, для цього необхідно значно покращити побудову оперативного контролю.

**14.** Виділення внутрішнього аудиту виробничих запасів у самостійну частину аудиторського контролю є необхідним і зумовлено, насамперед, прагненням адміністрації економічного суб'єкта отримати об'єктивну та незалежну оцінку дій управлінського персоналу різних рівнів. Це забезпечить підконтрольне управління постачанням і використанням виробничих запасів та досягнення конкретних запланованих результатів виробничої діяльності підприємства з розрахунком потреб споживачів аграрної продукції.

**15.** На агропромислових підприємствах найприйнятнішою формою побудови апарату внутрішнього аудиту є лінійно-штабне адміністративне підпо-

рядкування працівників аудиторської служби. Таке підпорядкування поділяє служби на сектори, при цьому керівник відповідного контрольного органу подає розпорядження керівникам секторів. Найефективнішим варіантом організації внутрішнього аудиту є децентралізована форма внутрішньогосподарського контролю. Перевагою цієї форми є підпорядкування служби внутрішнього аудиту в адміністративному плані керівнику підприємства.

**16.** Сучасна організація оперативного контролю постачання виробничих запасів потребує удосконалення. Заходи щодо внутрішньогосподарського контролю постачання і руху виробничих запасів на підприємствах здійснюються нерегулярно, необхідна інформація переважно готується наспіх, поточна діяльність підприємства аналізується поверхнево, а рішення приймаються не обґрунтовано. Заходи щодо усунення наявних недоліків потребують оперативності внутрішньогосподарського контролю. На досить низькому рівні є висвітлення організаційно-методичних питань контролю постачання і руху запасів у виробничому процесі. Нерозробленість належним чином методичних засад контролю ефективного постачання і руху виробничих запасів негативно впливає на процес господарювання підприємства. Тому, необхідним є: 1) удосконалення внутрішньогосподарського контролю постачання і руху запасів шляхом застосування методів економічного аналізу ефективного постачання і руху виробничих запасів; 2) розробка методичних та організаційних аспектів щодо їх здійснення.

**17.** Проведені нами дослідження дозволяють узагальнити практичні прийоми формування облікової інформації для контролю за достовірністю процесу постачання, спрямовані на підвищення ефективності виробництва: 1) визначити систему формування облікової інформації постачання і руху виробничих запасів відповідно до галузевих особливостей; 2) використати в обліку й контролі галузеве зіставлення групування показників постачання і використання запасів виробничими підрозділами; 3) удосконалити нормативну базу підприємства шляхом розробки обґрунтованих норм постачання запасів; 4) організувати облік чинних норм і нормативів, внести зміни до них із застосуванням автоматизованого розрахунку норм; 5) застосовувати у внутрішньо-

господарському контролі облікову інформацію про взаємозв'язок з аналітичним обліком на складах та виробничими підрозділами шляхом удосконалення оперативно-бухгалтерського (сальдового) методу обліку виробничих запасів; 6) організувати контроль за достовірністю формування показників необхідного обсягу постачання запасів для виробництва продукції; 7) контролювати формування показників роботи функціональних служб та виробничих підрозділів підприємства; 8) використати показники інформаційних і контрольних процедур та їх джерела в управлінні для підвищення ефективності процесу постачання запасів. У цьому зв'язку здійснення оперативного контролю постачання запасів стає одним з найважливіших завдань системи управління. Тому, пропозиції до практичного застосування на підприємствах підходів щодо організації внутрішньогосподарського контролю створюють важливі передумови для підвищення ефективності управління запасами.



**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. / Інформаційно-аналітичний збірник. Вип. 9. / За ред. П.Т. Саблука та інших. – К.: ІАЕ УААН, 2014. – 764 с.
2. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / 3-е издание, переработанное и дополненное / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2013. – 427 с.
3. Адамян С.Ф. Учет затрат и контроль за снижением себестоимости молочных продуктов. – Москва, 2012. – 116 с.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 566 с.
5. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учеб. пособие / Сост. В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. – М.: Дело, 2014. – 452 с.
6. Аудит: Практическое пособие / Н.Кужельный, Е.Петрик / Под редакцией Н.Кужельного. – К.: “Учет информ”, 2013. – 283 с.
7. Ахмедов М.З. Оперативный учет и анализ использования материалов. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 247 с.
8. Бакун Ю. Розвиток світової інформаційної системи та особливості обліку запасів у процесі стандартизації системи рахівництва в Україні // Вісник Київського національного ун-ту ім.Т.Шевченка. – К.: 2014. – № 14. – С.64-66.
9. Бакун Ю. Управлінський облік запасів на торговельних підприємствах // Вестник ХГПУ. – Харків, 2014. – № 122. – С.86-88.
10. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – М.: Информационно-издательский дом. «Филинь», 2015. – 336 с.
11. Безруких П.С. Бухгалтерский учет / Безруких П.С., Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 197 с.
12. Бейзимер В.Ф. Учет материальных ресурсов. – М.: ФиС, 2014. – 193 с.
13. Белобжецкий А. Ревизия и контроль. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 294 с.

14. Белобжецкий А. Бухгалтерский контроль // Бухгалтерский учет. – 2012. - № 6. – С. 34-38.
15. Белова І.М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // Інноваційна економіка АПК. – Тернопіль, 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.
16. Белова І.М. Значення оперативного обліку в системі управління / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – С. 29-37.
17. Белозерский Л.С. Учет материальных ценностей на промышленных предприятиях АПК. – К.: 2014. - 109 с.
18. Белоусов С. Бухгалтерский учет в аграрной промышленности. – М.: Пищевая промышленность, 2013. – 384 с.
19. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет. – К: Техника, 2009. - 342 с.
20. Білуха М.Т. Бухгалтерська наука України в ХХІ столітті // Бухгалтерський облік і аудит - 2001. - № 2. – С 17-24.
21. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підр. – К.: 2009. – 692 с.
22. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
23. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 (57). – С. 23-27.
24. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 239-243.
25. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку : стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65). – С. 15-20.
26. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

27. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
28. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
29. Бруханський Р. Ф. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. – Т. 9. – С. 69-71.
30. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
31. Бруханський Р. Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2010. – Випуск 5 (19). – С. 220-224.
32. Бруханський Р. Ф. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16. – №. 2. – С. 210-217.
33. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях и объединениях. (Справочная книга) / С.М. Финкель. - Кишинев: Каря Молдовеняскэ, 2014. - 296 с.
34. Бухгалтерский учет: Учебник. / И. Е. Тишков, А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей и др. / Под общ. ред. И. Е.Тишкова, А. И. Прищепы. / 3-е изд., исправл. и доп. – М.: Высшая школа, 2013. – 688 с.
35. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П. С. Безруких. 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2013. – 576 с.
36. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник. / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс – клуб», 2009. - 768 с.
37. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.

38. Гарасим П. М. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навч. посіб. / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
39. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 2009. - 544 с.
40. Гуменюк О. О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2010. – № 4. – С.113-116.
41. Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности. – К.: Техніка, 2003. - 104 с.
42. Дідоренко Т. В. Гносеологічні аспекти формування та розвитку оперативного обліку. Сталий розвиток економіки. 2 / 2015 (27). – Хмельницький. – С.253-257.
43. Дідоренко Т. В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Наук. вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.
44. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Науковий журнал «Молодий вчений» № 1 (16) 1/2015. – С.126-129.
45. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для студентов вузов: / Пер. с англ. – 3 изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, 2014. – 774 с.
46. Емельянов А.С. Общественное производство: динамика, тенденции, модели. – К.: Наукова думка, 2013. – 427 с.
47. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика. / Під ред. М. І. Молдованова. – К.: Техніка, 1995. – 856 с.
48. Ефимов А.Н. Резервы экономики материальных ресурсов. – Саратов: Издательство Саратовского университета, 2009. – 152 с.
49. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р., № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями).

50. Закон України "Про ціни та ціноутворення", від 3 грудня 1990 р. № 507-ХІІ (зі змінами та доповненнями).
51. Закон України "Про аудиторську діяльність", від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями).
52. Зонова А.В. Отражение в управленческом учете процесса снабжения // Экономика предприятий. - 2012. - № 9. - С. 27-29.
53. Зубілевич С. Я. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 2014. – 374 с.
54. Інструкція з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах промисловості.
55. Карлин Т.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): Учебник. - М.: ИНФРА, 2013. - 448 с.
56. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в промышленности. – М.: Агропромиздат, 2011. - 415 с.
57. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета. / Валуев Б.И., Горлова Л.П., Муравская В.В. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 239 с.
58. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 143 с.
59. Кузьминский А.Н., Сидоров А.Ф., Ефимов П.П. Бухгалтерский учет на предприятиях строительных материалов, - М.: Стройиздат, 2004. - 288 с.
60. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник – К.: „Все про бухгалтерський облік”, 2006. – 288 с.
61. Лагуткин В.М. Экономия материалов – крупный дополнительный источник ресурсов. – М.: Экономика, 2009. – 126 с.
62. Ладутько Н.И. Учет и распределение транспортно-заготовительных расходов // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 7. - С. 32-34.
63. Ламыкин И.А. Основы бухгалтерского учета – М., 2014. - 272 с.
64. Левин В.С. Контроль за использованием материалов в производстве. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 96 с.
65. Либерман Л.В. Учет материальных ценностей. – М.: Финансы и статистика, 2013. - 109 с.

66. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Навчальний посібник. – К.: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2003. – 524 с.
67. Луговой В.А. Учет материальных запасов: материалов, топлива, запасных частей. – М.: Финансы и статистика, 2014. - 144 с.
68. Лукьянец Т.И. Экономия материальных ресурсов. – К.: ПП ПРЕС, 2014. – 253 с.
69. Макарова В.И. Комментарии к положению о составе затрат на производство и реализацию продукции / /Бухгалтерский учет. - 2003. - № 4. – С. 17-23.
70. Маргулис Ш. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы, 2014. - 456 с.
71. Маргулис Ш. Экономический анализ. – М., 2013. - 470 с.
72. Марченко А. Бухгалтерский учет. – Мн.: «Высшая школа», 2014. – 432 с.
73. Масалимов Ю.А. Совершенствование учета и контроля материальных запасов в пищевой промышленности. – К.: Знание, 2009. - 16 с.
74. Мельничук Г.М. Анализ хозяйственной деятельности. – К.: Вища школа, 2007. – 318 с.
75. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів і фінансового стану підприємства: Навч. пос. / Мец В.О. – К.: Вища школа, 2010, – 278 с.
76. Палюх М. С. Особливості організації обліку в сільськогосподарських підприємствах. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
77. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку / М. С. Палюх // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: „Люкс”, 2012. – № 2 (18), том 3. – С. 246-255.
78. Палюх М. С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики / М. С. Палюх // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.

79. Палюх М. С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
80. Олейник А.. Бухгалтерский учет. - Харьков: ОКО, 2012. - 704 с.
81. Перар Ж. Управление финансами с упражнениями. – М.: «Финансы и статистика», 2009. – 356 с.
82. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99.№ 291.
83. План рахунків. – К.: Професіонал, 2015. - 78 с.
84. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року).
85. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.
86. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
87. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затв. наказом Мінфіну України від 19.01.2000 р. № 318.
88. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами та доповненнями).
89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246.
90. Поняття стратегічного управлінського обліку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 4 (53). – С. 310-313.
91. Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку: USAID / ВІТС Проект реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі України. Рекомендовано ФПБАУ; - К.: 2012. - 301 с.

92. Постанова Кабінету Міністрів України "Про порядок нарахування виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам".
93. Потєєв М.А. Управління конкурентоспроможністю підприємства: навчальний посібник / М.А.Потєєва. – Симферополь: ДІАЙПІ, 2010. – 344 с.
94. Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів, від 21.06.1996 р. № 193.
95. Сайко О.В. Облік та організація заготівлі сировини // Наук. праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні на-уки. Ч. І. Вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2014. – С. 399 - 403.
96. Саницкий А. Ревизия материальных ценностей. – М: Финансы, 2014.–76 с.
97. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Р. Ф. Бруханський // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. – Ч.1. – Матеріали III Міжнародної науково- практичної конференції 10-11 жовтня 2008. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 28-30.
98. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 2014. – 324 с.
99. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (Методолого-прикладний аспект). – К.: «Альтерпрес», 2013. – 258 с.
100. Смоленюк П.С. Анализ использования материальных ресурсов. – К.: „Техника”, 2009. - 107 с.
101. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие – М.: Аудит; Юнити, 1996. – 638 с.
102. Сопко В. Бухгалтерський облік і звітність: Навч. посібник. – К.: 2013. – 448 с.
103. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: 2011. – 498 с.
104. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2014. – 578 с.



105. Сопко В.В. Основы построения бухгалтерского внутрихозяйственного (управленческого) учета затрат и доходов деятельности (контроллинг) // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. - №10. – С. 2-10.
106. Сопко В.В. Облік операцій постачання. – К.: Урожай, 2009. - 140 с.
107. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
108. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
109. Чацкіс Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / Ю. Д. Чацкіс та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
110. Харольд Е. Управление снабжением и запасами. Логистика. – СПб.: “Полегон”, 2009. – 757 с.
111. Штейнман М.Я. Контроль на сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Агропромиздат, 2012. – 143 с.