

Today the farm has several advantages, among other entities, are: the ability to use special tax regime, the family nature of the business, the possibility of free land privatization members of the farm, non-competitive opportunity to obtain land ownership or to rent, from state and municipal property, significantly lower legal risks associated with the area of land farms. However, among these benefits, farmers have some problems. Primarily associated with unliquidated accounting operations, because the Guidelines №189 on the organization and accounting peasant (farmer) households adopted in 2001, significantly outdated.

Further research and development require the following issues: depth study of accounting on farms of different size and type of activity; update the existing guidelines on the organization and record keeping of the farms; development of fundamentally new regulatory guidelines to enter accounting policies just for farmers as a bases of the accounting.

accounting organization, form of accounting, accounting policies, farming, legislative and regulation

Одержано (Received) 20.04.2017

Прорецензовано (Reviewed) 22.05.2017

Прийнято до друку (Approved) 29.05.2017

УДК 657

О.С. Роева

Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

Проблемні питання оцінки та контролю виробничих запасів

У статті досліджено питання оцінки виробничих запасів, проблемні питання, що виникають у системі внутрішнього контролю операцій з наявності та руху виробничих запасів. Запропоновано низку заходів, що сприятимуть підвищенню ефективності обліково-контрольної системи в цілому по підприємству. Для вдосконалення документообігу запропоновано впровадження новітніх інформаційних програм, з метою упорядкування первинного обліку, що дозволить забезпечити всебічний контроль руху виробничих запасів та підвищить результативність системи внутрішнього контролю.

виробничі запаси, контроль, оцінка, облік, первісна вартість, справедлива вартість, транспортно - заготівельні витрати

О.С. Роева

Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, г. Кривой Рог, Украина

Проблемные вопросы оценки и контроля производственных запасов

В статье рассмотрены вопросы оценки производственных запасов, проблемные вопросы, которые возникают в системе внутреннего контроля операций по наличию и движению производственных запасов. Внесены предложения, которые способствуют увеличению эффективности учетно-контрольной системы в целом по предприятию. Для усовершенствования документооборота предложено внедрение инновационных информационных программ, с целью упорядочивания первичного учета, что позволит обеспечить всесторонний контроль движения производственных запасов и увеличит результативность системы внутреннего контроля.

производственные запасы, контроль, оценка, учет, первичная стоимость, справедливая стоимость, транспортно – заготовительные затраты

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання управління виробничими запасами набуває особливої актуальності, у зв'язку з потребою керівництва підприємства в отримання достовірної та своєчасної інформації для прийняв ефективних управлінських рішень. Накопичення надлишку запасів на складі та не достатнє забезпечення підприємства виробничими запасами може призвести до зростання ризику одержання збитку. Бухгалтерський облік є найбільш регламентованою функцією управління, що може ефективно виконувати свої завдання

тільки за умов наявності заздалегідь заданих планів та правил. А отже, правильна організація облікового процесу на підприємстві та ефективність системи внутрішнього контролю наявності та руху виробничих запасів, дозволить забезпечити отримання прибутку підприємством у майбутньому. Необхідним є створення єдиних правил визначення вартості виробничих запасів при їх оприбуткуванні та їх оцінки при витрачанні у процесі виробництва, підвищення ефективності обліково - контрольної системи, удосконалення системи документообігу на підприємстві, впровадження новітніх технологій в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню організації первинного обліку виробничих запасів присвячені роботи С.А. Авраменко [1], О.В. Артюх та М.Ю. Криванич [2]. Дослідженням питань оцінки виробничих запасів при їх надходженні та вибутті та вибутті займалися І.А. Бержанір, Т.А. Демченко [3]. Рационалізація облікових даних, за допомогою комп'ютерних систем представлена у наукових працях А.В. Возняк [4]. Аналізом ефективності використання та управління виробничих запасів, займалися М.О. Мажуліна [5] та С.М. Михайлович [6]. Також, у своїх роботах С.М. Михайлович досліджувала питання документування операцій з виробничими запасами. Незважаючи на вагомий внесок у дослідження питань обліку і контролю виробничих запасів, дана тема залишається актуальною і у сучасних умовах нестабільності економіки.

Постановка завдання. Мета статі полягає у встановленні місця й ролі виробничих запасів у забезпеченні ефективності й результативності виробничо-господарської діяльності підприємств; висвітленні проблем обліку й контролю наявності та руху виробничих запасів та автоматизації облікового процесу.

Виклад основного матеріалу. Виробничі запаси - важлива складова виробничого процесу підприємств різних галузей економічної діяльності. Для нормального функціонування, важливу роль відіграє забезпеченість підприємства, у необхідному обсязі, виробничими запасами, адже їх питома вага у складі активів та витрат підприємств досить велика.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» це - активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [9]. Аналіз нормативно-законодавчої бази свідчить про неоднозначність підходу до визначення таких понять, як «сировина», «паливо», «виробничі запаси», «запаси», «матеріали», тощо. Це може бути викликано тим, що розподіл виробничих запасів на такі складові як: сировина, матеріали, паливо є умовним.

Абраменко С.А. було справедливо зазначено, що «у межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Це залежить не від якісних характеристик, джерел надходження або інших показників, а виключно від призначення таких запасів» [1, с. 56].

Невід'ємною умовою об'єктивного визначення величини матеріальних витрат, що включаються до собівартості продукції є достовірна оцінка виробничих запасів підприємства.

Для забезпечення достовірності даних обліку виробничих запасів і запобігання викривлення даних фінансової звітності, важливе значення має визначення вартості виробничих запасів при їх надходженні та вибутті. Виникає багато спірних питань, щодо визначення таких понять, як «балансова вартість», «справедлива (ринкова) вартість», «вартість на дату балансу», «виробнича собівартість».

Аналіз наукової літератури свідчить про, те, що серед науковців не має однозначної думки щодо визначення «балансової вартості» запасів. Стосовно існуючої законодавчо-нормативної бази, а саме Податкового кодексу України, Положення стандарту бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», слід виділити наступне:

- балансовою вартістю виробничих запасів є первісна вартість без урахування уцінок;
- первісною вартістю виробничих запасів придбаних за договорами постачання є їх собівартість, що складається з фактичних витрат на їх придбання;
- виробнича собівартість - це вартість запасів виготовлених власними силами підприємства, що визначена за п. 10 П(С)БО 16 «Витрати»;
- запаси отримані в обмін на подібні запаси оцінюються за їх балансовою вартістю, а в обмін на неподібні – за їх справедливою вартістю;
- оцінка запасів за справедливою вартістю проводиться при їх безоплатному отриманні, при їх обміні на неподібні запаси, при отриманні запасів, як внеску засновниками до статутного капіталу, при отриманні за бартерними операціями, а також у інших випадках, коли на момент їх оприбуткування на баланс неможливо визначити їх первісну вартість.

За П(С)БО 9 «Запаси» на дату балансу запаси слід оцінювати за меншим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації [9].

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списують на витрати звітного періоду. Однак величина чистої вартості реалізації є доволі суб'єктивною, оскільки на практиці навіть експертам з оцінки важко достовірно визначити очікувану ціну та витрати, пов'язані з реалізацією запасів. Тому, неможливо не погодитись з думкою О.В. Артюха, що проблема з визначенням справедливої вартості виникає тоді, коли відсутній сталий ринок певного виду запасів [2, с. 19-20]. В умовах нестабільності на ринках оцінка запасів є неоднозначною, що призводить до викривлення показників фінансової звітності.

При здійсненні оцінки запасів при їх вибутті, виникає питання щодо правильності відображення транспортно-заготівельних витрат. Відображення транспортно-заготівельних витрат загальною сумою на окремому субрахунку та їх подальший розподіл на різні рахунки обліку запасів, забезпечить порядок відображення ТЗВ з урахуванням специфіки галузі кожного окремого підприємства. На нашу думку, у Наказі про облікову політику доцільно вказати, що розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним критерієм, тобто вагою, обсягом, кількістю одиниць та вартісним критерієм - ціною одиниці виробничих запасів.

Також, багато спірних питань серед науковців виникає з приводу оцінки запасів при їх вибутті. В результаті багатьох дискусій були сформовані методи оцінки запасів, які знайшли своє відображення у нормативних документах, а саме П(С)БО 9 «Запаси» та М(С)БО 2 «Запаси» (табл. 1).

Враховуючи, що в основу П(С)БО 9 «Запаси» було покладено основні положення МСБО 2 «Запаси», спостерігається спрямованість України до інтеграційних процесів обліку, наближення вітчизняної облікової системи до вимог міжнародних стандартів обліку.

Доречною є позиція І.А. Бержанір та Т.А. Демченко, які вважають, що ефективність методу оцінки запасів, залежить від певної конкретної ситуації, тому вибір методики доцільно здійснювати у відповідності до інформаційних потреб користувачів [3, с. 166].

Таблиця 1 - Методика оцінки запасів у вітчизняній і зарубіжній практиці

Методи оцінки запасів у вітчизняній і зарубіжній практиці	
П(С)БО 9 «Запаси»	М(С)БО 2 «Запаси»
Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Метод конкретної ідентифікації
Метод середньозваженої собівартості	Метод середньозваженої собівартості
Метод перших за часом надходження (ФІФО)	Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО)
Метод нормативних затрат	Метод стандартних (нормативних) витрат
Метод ціни продажу	Метод роздрібних цін

Джерело: розроблено автором на основі [7; 9].

Для ефективного функціонування обліково - контрольної системи підприємства, у частині обліку і контролю виробничих запасів, велике значення має повнота та достовірність даних первинного обліку. До документів що забезпечують управлінський персонал, необхідною інформацією про наявність та рух виробничих запасів підприємства відносяться:

- оперативні дані відділу матеріально-технічного постачання підприємства про виконання договорів;
- дані складського обліку щодо надходження й вибуття матеріалів на виробництво;
- дані планового та технічного відділу;
- калькулювання собівартості одиниці продукції;
- дані форми 5-С "Звіт про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг";
- лімітно-забірні картки;
- наряди;
- замовлення;
- статистична звітність: форми 1-СН, 3-СН4, 4-СН, 11-СН, 12-СН про наявність і використання матеріальних ресурсів, форма 5-С про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг;
- дані про нормативи та норми витрат матеріальних ресурсів та ін. [5].

Отже, на основі вище зазначених даних можна оцінити рівень забезпеченості підприємства виробничими запасами, ефективність їх використання та виявити резерви збільшення обсягу виробництва продукції, товарів, робіт, послуг

Одним зі способів встановлення недосконалості організації обліку виробничих запасів є проведення інвентаризації, тобто звірянні даних складського обліку з даними первинних документів. Інвентаризація дає змогу виявити: нестачі, значні розбіжності за рахунок пересортування, окремих видів помилки у первинних документах і облікових регістрах.

Правильна організація обліку дозволить зменшити рівень витрат та перевитрат виробничих запасів, тобто рівень матеріальних витрат в цілому по підприємству. Адже нестачі списуються на витрати операційної діяльності, а економія природних витрат одних цінностей не може бути джерелом покриття нестачі інших цінностей. На нашу думку, для вирішення цього питання, необхідно в обліковій політиці визначити норми природного убутку по кожній групі запасів, а також порядок і строки проведення інвентаризації.

На думку окремих науковців напрямками удосконалення документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів є: «усунення» реквізитів, на яких відбувається дублювання даних, та заповнення яких не є суттєвим; виділення у

журнали реєстрації довіреностей графі «прострочені», що підвищує контрольну функцію даного документу [6, с. 100].

В контексті вище зазначеного, нами надано рекомендації, щодо усунення недоліків організації обліку необхідно вдосконалювати процес документування. А саме, нагального впровадження потребують наступні заходи:

- впорядкування первинної документації;
- впровадження типових уніфікованих форм з обліку наявності та руху виробничих запасів;
- дисципліни приймання, зберігання і витрачання виробничих запасів;
- збільшення відповідальності за понаднормове витрачання, псування цінностей, а також, доцільно складати і затверджувати графік документообігу та чітко його дотримуватися.

З метою посилення контролю обліку запасів, перспективним для підприємств виглядає застосування комп'ютерної техніки та спеціалізованого програмного забезпечення ведення бухгалтерського обліку. Застосування комп'ютерної техніки внесе значні зміни до організації бухгалтерського обліку. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку вона досягається, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх отриманням та передачею за всіма напрямками [4, с. 55].

Таким чином, облік виробничих запасів становить дуже трудомісткий процес. І це пов'язано не лише з різноманітністю самих запасів, а й з оформленням великої кількості первинних документів на різних стадіях руху запасів. Бухгалтерський облік є найбільш регламентованою функцією управління. Оскільки при комплексній автоматизації обліку системоутворюючим фактором є програмно реалізований набір формальних алгоритмів, бухгалтерський облік перестає просто представляти господарський процес у вигляді єдиного цілого, а починає перетворювати цей процес на організоване ціле, яким цей процес раніше не був.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Оскільки, однією з найважливіших умов забезпечення ефективності обліку та контролю операцій з наявності та руху виробничих запасів підприємства є інформаційне забезпечення обліково-контрольної системи, запропоновано вжити наступні заходи:

- підвищення рівня автоматизації облікового процесу, що забезпечить оперативність результатної облікової інформації;
- впровадження контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;
- застосування прийомів обліку за центрами відповідальності;
- розробка інструкції з обліку виробничих запасів у відповідності до специфіки діяльності підприємства
- розробка номенклатури виробничих запасів та норм їх витрачання у відповідності до функціонального призначення запасів
- внесення зміни в Наказ про облікову політику підприємства стосовно критеріїв розподілу виробничих запасів на такі складові, як «сировина, «матеріали», «паливо», тощо
- розроблення інструкції щодо раціоналізації складського господарства.

За таких обставин, необхідна більш оперативна, гнучка, пристосована до ринкових умов, надійна обліково-контрольна система, яка б стала фундаментом оновленого управління матеріальним забезпеченням та передумовою результативної діяльності багатьох підприємств, тому питання удосконалення обліку та контролю виробничих запасів потребує подальшого дослідження.

Список літератури

1. Абраменко С.А. Облік виробничих запасів: порядок проведення, документальне оформлення [Текст] / С.А.Абраменко. – К: МАУП, 2010. – 318 с.
2. Артюр О.В. Проблемні питання та напрямки вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві [Електронний ресурс] / О.В. Артюр, М.Ю. Криванич. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5019/1/Проблемні%20питання%20та%20напрямки%20вдосконалення%20обліку%20виробничих%20запасів%20на%20підприємстві.pdf>
3. Бержанірі І.А. Проблеми та напрямки вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємствах України [Текст] / І.А. Бержанірі, Т.А. Демченко, А.А. Кістол // Економічний простір. – 2016. - №107. – С.63–65.
4. Возняк В.А. Автоматизація бухгалтерського обліку: Підручник [Текст] / В.А. Возняк. – К.: Знання, 2012. – 535 с.
5. Мажуліна М.О. Аналіз виробничих запасів на підприємстві [Електронний ресурс] / М.О. Мажуліна. – Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/4140>
6. Михалевич С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його удосконалення [Текст] / С.Г. Михалевич // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 5. – С. 99–101.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01 січня 2012 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
8. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010. № 2755-V I(зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.жовтня 1999 № 246 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

References

1. Abramenko, S.A. (2010). *Oblik vyrobnychkykh zapasiv: poriadok provedennia, dokumentalne oformlennia* [Accounting for inventory, order of, documentation]. Kiev: MAUP [in Ukrainian].
2. Artiur, O.V. (n.d.). Problemni pytannia ta napriamky vdoskonalennia obliku vyrobnychkykh zapasiv na pidpriemstvi [Problematic issues and areas for improvement of inventory accounting in the company]. *dspace.oneu.edu.ua*. Retrieved from <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5019/1/Проблемні%20питання%20та%20напрямки%20вдосконалення%20обліку%20виробничих%20запасів%20на%20підприємстві.pdf> [in Ukrainian].
3. Berzhanir, I.A., Demchenko, T.A. & Kistol, A.A. (2016). Problemy ta napriamky vdoskonalennia obliku vyrobnychkykh zapasiv na pidpriemstvakh Ukrainy. [Problems and ways of improving accounting of inventory in the Ukraine]. *Ekonomichniy prostir – Economy*, 107, 63-65 [in Ukrainian].
4. Voznyak, V.A. (2012). *Avtomatyzatsiya bukhhalters'koho obliku* [Automation of accounting]. Kiev: Znannya [in Ukrainian].
5. Mazhulina, M.O. (n.d.). Analiz vyrobnychkykh zapasiv na pidpriemstvi. *repository.hneu.edu.ua*. Retrieved from <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/4140> [in Ukrainian].
6. Mykhalevych, S.H. (2010). Pervynnyi oblik nadkhodzhennia vyrobnychkykh zapasiv ta shliakhy yoho udoskonalennia [The primary income account of inventory and ways of its improvement] *Innovatsiyna ekonomika. Vseukrayins'kyi naukovo-vyrobnychy zhurnal - Innovative Economy. Ukrainian scientific-industrial magazine*, 5, 99-101 [in Ukrainian].
7. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 2 "Zapasy" vid 01.12.2012 (zi zminamy i dopovnenniamy) [International Accounting Standard 2 "Inventories" from January 1, 2012 (with amendments)]. (2012, 1 January). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021 [in Ukrainian].
8. Podatkovi kodeksi Ukrainy vid 02 hrudnia 2010. № 2755-V I (zi zminamy i dopovnenniamy) [Tax Code of Ukraine on December 2, 2010 № 2755-V I (as amended)]. (2010, 2 December). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
9. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» vid 20.zhovtnia 1999 № 246 (zi zminamy i dopovnenniamy) [Provision (Standard) 9 "Inventory" of 1999 20.zhovtnya number 246 (as amended)]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> [in Ukrainian].

Olha Roieva

Donetsk National University of Economics and Trade Named after Mykhailo Tugan –Baranovsky, Krivyi Rih, Ukraine

Problematic Issues of Evaluation and Control of Inventory

The aim of the Paper is to define the exact place and the real role of the inventory in order to provide the effectiveness and the efficiency of the business activities of the entities as well as to solve the issue of the accounting and supervising of the availability and movement of the inventory.

The industrial stocks are the core issue of the business process for the entities of the various differences. It is very important for the entity to be provided with inventory of required volume, as their specific gravity of the whole assets and entity costs is rather high. The right arrangement of the business process accounting will afford to cut the volume of the materials costs and avoid overcosting. To provide the right data for accounting of the inventory, and to prevent data distortion of the financial statement it is very important evaluate the outlet or inlet inventory. The efficiency of the accounting system operation of the entity is defined by the completeness of the available accounting data. To eliminate shortcomings of the entity accounting of the business the author would like the specific protocol of the carrying out the primary records, the specific to do list of the actions for inlet, stockings and customizing of the industrial stocks and application of the responsibility centers in compliance with the accounting operations. The Author admits what the entity should do to deal with inventory namely to put in the changes into the order about the accounting policy concern the stock sharing for the next elements: «raw materials», «materials», «goods» and define the real norms of the expenditure of the every specific form of the stocks at their inlet and outlet moments at the productive process.

The further study to improve the accounting process of inlet outlet operations of inventory is vital due to the numerous changes in current Regulations, evaluation methods, accounting arranging, the stage of warehouse business and implementation of the innovative PC software.

industrial stocks, monitoring, evaluation, registration, initial cost, fair value, transport - purchase costs

Одержано (Received) 21.04.2017

Прорецензовано (Reviewed) 23.05.2017

Прийнято до друку (Approved) 29.05.2017