

■ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ОБЛІК ©

О.А. ПОДОЛЯНЧУК,
кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку та
оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

Будь-який суб'єкт господарювання у своїй діяльності використовує у процесі виробництва виробничі запаси. Проведено дослідження законодавчих документів, які регулюють методика обліку і визначають зміст категорії "запаси". З'ясовано, що в основі визначення запасів покладено поняття "активи", яке пов'язано з терміном "ресурси". У результаті дослідження здійснено теоретичне обґрунтування сутності зазначених категорій. Розкрито склад запасів, визначених на законодавчому рівні регулювання обліку. Проведено порівняння міжнародних та національних стандартів в частині переліку запасів як об'єктів обліку та визначено відмінності. У статті представлено аналіз елементів операційних витрат сільськогосподарських підприємств та структури собівартості продукції. Підтверджено, що виробничі запаси займають вагомую частку у складі витрат на виробництво. Визначено, що правильно організований облік виробничих запасів є одним із найважливіших завдань загальної системи обліку та системи управління підприємств. Досліджено класифікацію виробничих запасів для цілей ведення аналітичного обліку. Представлено характеристики рахунків бухгалтерського обліку виробничих запасів. Висловлено власну думку щодо економічного змісту категорій "запаси" і "виробничі запаси". Внесено пропозиції щодо розмежування в обліку закуплених і власно виготовлених виробничих запасів.

Ключові слова: облік, запаси, виробничі запаси, активи, ресурси.

Рис. 4. Табл. 3. Літ. 14.

Постановка проблеми. Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання пов'язана з використанням ресурсів, серед яких вагоме місце займають виробничі запаси. Наявність запасів та їх ефективне використання є важливою передумовою успішного здійснення виробничого процесу сільськогосподарського підприємства, адже вони використовуються у повному обсязі і потребують абсолютного поновлення на наступні цикли виробництва. Облік, як складова частина інформаційного забезпечення системи управління підприємства, набуває стратегічного значення. Тому від належної організації обліку виробничих запасів залежить точність та об'єктивність показників фінансової звітності в частині визначення собівартості продукції, фінансового результату та прибутку.

© О.А. ПОДОЛЯНЧУК, 2018

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання обліку виробничих запасів висвітлюють у своїх працях вчені-науковці, зокрема: Гуцаленко Л.В., Дмитренко А.В. [6], Дубініна М.В. [9], Лопатіна В.В. [8], Коваль Н.І. [10], Коваль Л.В., Садовська І.Б. [12], Стецюк Н.Є. [13], Янчук В.І. [11] та інші.

Відаючи належне науковим напрацюванням, варто наголосити на ряді питань, що потребують вивчення та уточнення: визначення складу запасів, зазначених у нормативних документах; дослідження економічної сутності виробничих запасів для цілей обліку; обґрунтування пропозицій щодо удосконалення обліку виробничих запасів.

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає у розкритті наукових думок і норм законодавчих документів щодо сутності дефініцій “ресурси”, “активи”, “запаси”, “виробничі запаси” та в обґрунтуванні основ обліку виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розкриваючи економічну сутність виробничих запасів обґрунтуємо законодавчо визначене трактування терміну “запаси”, оскільки зміст досліджуваної категорії не визначено (рис. 1).



*Рис. 1. Визначення категорії “запаси” у стандартах обліку
Джерело: сформовано за [1; 2]*

Основна увага у визначенні запасів приділяється поняттю “активи”. За чинними нормативними документами, активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується,

приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [3]. При цьому, запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [1].

Категорію “ресурси” на законодавчому рівні не визначено. Однак в перекладі з французької “resource” означає “запас” чи “джерело доходу”. Тому термін “ресурси” має універсальний характер. В економічній літературі існує багато визначень і трактувань дефініції “ресурси” залежно від підходів до їх класифікації. Проте для цілей бухгалтерського обліку та управління підприємством потрібно виокремлювати категорію “ресурси підприємства” і характеризувати як запаси, цінності та можливості які використовуються у процесі виробництва продукції, товарів, надання послуг та виконання робіт.

З цього приводу вдало зазначають Верхоглядова Н.І. та Письменна О.Б., що запаси є основною складовою – матеріальною частиною ресурсів. Цінності розширюють коло ресурсів нематеріальними складовими. Можливості характеризують ті нематеріальні складові ресурсів, які на даний момент не є цінними, але можуть бути потенційно залученими, а отже, впливають на діяльність суб'єкта господарювання як у даний час, так і в майбутньому [4, с. 29].

У Податковому кодексі України визначено, що запаси – це активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання – економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням, та які складаються з: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничому підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [5].

Як стверджує Дмитренко А.В. запаси повинні відповідати таким ознакам:

- бути власністю підприємства;
- виступати у формі матеріальних активів;
- мати призначення бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих і торговельних підприємств);
- постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими (відновлюватися);
- перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного нормального операційного циклу [6, с. 150].

Для цілей бухгалтерського обліку нормативними документами передбачена деталізація складових запасів (табл. 1).

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 “Запаси” наведено загальну класифікацію запасів, зокрема: до них включаються товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція [2].

Таким чином, можна стверджувати, що більш детальний перелік складових запасів надають національні стандарти бухгалтерського обліку на відміну від міжнародних. Це можна пояснити тим, що міжнародні стандарти обліку не враховують специфіки обліку окремо взятої країни.

Узагальнюючи вищевикладений матеріал, можна дійти висновку, що для цілей обліку запасами є активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці.

Таблиця 1

Склад запасів, визначених нормативними документами обліку

П(С)БО 9 “Запаси”	Інструкція з застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку
Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;	Виробничі запаси – належні підприємству запаси сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара й тарні матеріали, відходи основного виробництва;
незавершене виробництво у вигляді незавершених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;	витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;	готова продукція підприємства;
товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством (установою) з метою подальшого продажу;	товарно-матеріальні цінності, що надійшли на підприємство з метою продажу;
малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;	малоцінні та швидкозношувані предмети, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів;
поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.	поточні біологічні активи – поточні біологічні активи тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, а також худоба, вибракувана з основного стада й реалізована без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури; втрати від браку у виробництві; напівфабрикати власного виробництва; сільськогосподарська продукція.

Джерело: сформовано за [1; 7]

Розкриваючи сутність виробничих запасів, науковці по різному трактують дане визначення, а на законодавчому рівні, як вже зазначалось, тлумачення відсутнє.

Слушно зауважують науковці на тому, що в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Критична оцінка існуючих визначень поняття “виробничі запаси” дає підстави науковцям виокремити такі основні підходи: переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9; окремі вчені ототожнюють поняття “виробничі запаси” і “матеріальні ресурси”; ототожнюються також такі поняття, як “запаси” й “виробничі запаси”; в окремих джерелах застосовується термін “товарно-матеріальні цінності”; ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво [8, с. 70].

Так Дубініна М.В. виокремлює поняття “складських запасів” і характеризує їх двома видами: виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу [9, с. 47].

Лопатіна В.В. характеризує виробничі запаси як сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі [8, с. 70].

Коваль Н.І. визначає, що виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу і характеризуються речовою формою, макроекономічним змістом, мікроекономічним призначенням та наявністю облікової складової [10, с. 96].

Важливу роль у системі обліку виробничих запасів займає обґрунтування їх класифікації, виокремлення певних ознак, адже це впливає на організацію аналітичного обліку будь-якого господарюючого суб'єкта та систему управління ними.

Так Янчук В.І. та Кипоренко О.В. представили найбільш розповсюджену класифікацію виробничих запасів за наступними ознаками: за функціями (поточні, резервні, автономні); за місцем розміщення (складські, перехідні); за способом використання (основні, допоміжні) [11, с. 252].

Більш детальну класифікацію виробничих запасів дає Садовська І.Б. Вона виокремлює наступні класифікаційні ознаки: за призначенням і причинами утворення (постійні, сезонні); за місцем знаходження (складські, у виробництві); за рівнем наявності на підприємстві (нормативні, понаднормові); відносно до балансу (балансові, позабалансові); за походженням (первинні, вторинні); за складом і структурою (виробничі запаси, запаси незавершеного виробництва, запаси готової продукції, товарні запаси) [12].

Уточнену класифікацію виробничих запасів для цілей обліку та управління обґрунтувала Стецюк Н.Є., яка визначила наступні ознаки: за участю у процесі виробництва (матеріальна складова готової продукції та незавершеного виробництва:

матеріали, напівфабрикати, що купуються, та комплектуючі вироби, паливо та мастильні матеріали, тара і тарні матеріали, запасні частини та агрегати, будівельні матеріали та матеріали, що передані в переробку, сільськогосподарські матеріали та матеріали іншого призначення); за організаційно-номенклатурною належністю (групи, підгрупи (за найменуванням, типами, гатунками, розмірами); за участю у технологічному процесі (виробничі запаси, які входять до складу готової продукції (сировина й матеріали, напівфабрикати, інші матеріали), виробничі запаси, які забезпечують процес виробництва (допоміжні матеріали, паливо та енергія, тара, запчастини), виробничі запаси, призначені для обслуговування діяльності підприємства (будівельні матеріали, паливо та енергія); за участю у господарських процесах (запаси, які використовуються у процесі створення підприємства, у процесі діяльності (постачання, виробництві та його обслуговуванні, збуті, обслуговуючих господарствах, капітальному інвестуванні) та у процесі припинення діяльності підприємства); за об'єктами управління (запаси як об'єкти внутрішньогосподарського обліку, фінансового обліку, податкових розрахунків, аналізу, контролю та планування); за вимірниками (вартісні, натуральні) [13, с. с. 8].

Зазвичай до складу виробничих запасів відносять малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), про це свідчать напрацювання корифеїв української облікової науки [14, с. 502].

До МШП належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, які встановлюються, виходячи з потреб підприємства [7]. У момент передачі в експлуатацію вартість МШП списується на витрати звітного періоду з подальшим веденням оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами впродовж терміну їх фактичного використання [1]. Проте своєю особливістю МШП є те, що вони експлуатуються, беруть багаторазову участь у виробничому процесі та зберігають натуральну (речову) форму. Але, враховуючи методику відображення в обліку повернення на склад МШП (виникає інший операційний дохід), підтверджується їх сутність як виробничих запасів.

Аналіз літературних джерел свідчить, що в дослідженнях науковців відсутня єдина думка щодо змісту виробничих запасів. Однак ми вважаємо, що насамперед, визначаючи сутність виробничих запасів, необхідно враховувати зміст нормативно-правового регулювання обліку досліджуваного об'єкта. Тому на нашу думку, виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства (рис. 2).

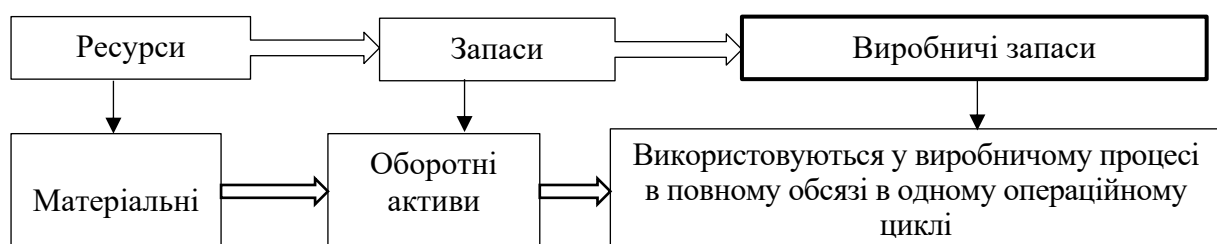


Рис. 2. Економічна сутність виробничих запасів

Джерело: авторська розробка

Досліджуючи господарську діяльність сільськогосподарських підприємств, можна стверджувати, що виробничі запаси займають вагому частку у складі витрат на виробництво продукції. Для аргументації висловленого твердження у таблиці 2 представимо елементи операційних витрат трьох сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 2

Елементи операційних витрат, грн

Витрати	СТОВ “Левківське”			СТОВ “Агрофірма “Красне”			ДП ДГ “Артеміда”		
	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Матеріальні витрати	10898	14414	17829	6058	20297	24715	13886	28062	30276
Витрати на оплату праці	954	1517	2168	4164	6058	9639	3902	4311	7946
Відрахування на соціальні заходи	346	327	486	1522	1298	2112	1397	932	1691
Амортизація	1144	1335	2781	1817	1883	2144	1812	1431	1049
Інші операційні витрати	463	810	918	3707	5352	7617	1171	239	139
Разом	13805	18403	24182	17268	35888	46227	22168	34975	41101

Джерело: сформовано за даними фінансової звітності підприємств (форма №2)

Проведений аналіз засвідчує вагому складову матеріальних витрат у загальній їх сукупності. За даними підприємств з’ясовано, що до складу прямих матеріальних витрат входять вартість насіння та посадкового матеріалу, мінеральних добрив, пального і мастильних матеріалів, засобів захисту рослин, ветпрепаратів тощо.

Відповідно до даних таблиці 2 представимо структуру витрат досліджуваних підприємств (рис. 3).

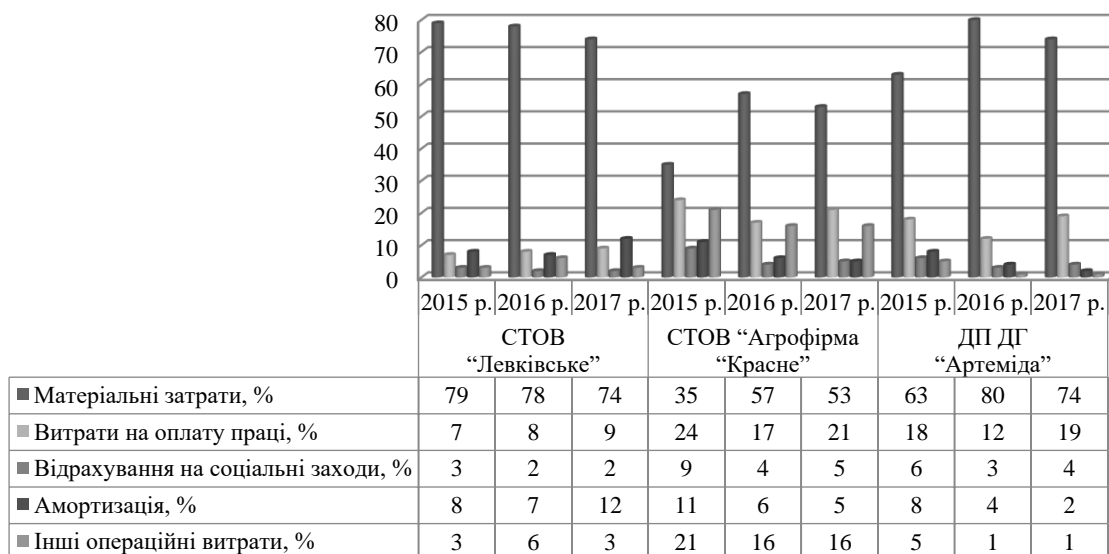


Рис. 3. Структура елементів операційних витрат, %

Джерело: сформовано за даними фінансової звітності підприємств (форма №2)

Дані рис. 3 підтверджують, що матеріальні витрати займають найбільшу частку в загальній структурі витрат сільськогосподарських підприємств. Це знову ж засвідчує важливість обліку виробничих запасів.

З метою представлення структури собівартості продукції оберемо останній звітний період СТОВ “Левківське”, оскільки саме у цього господарюючого суб’єкта найбільшу питому вагу мають матеріальні витрати. Результати аналізу відобразимо у таблиці 3.

Таблиця 3

Структура собівартості продукції СТОВ “Левківське”, 2017 рік

Види продукції	Виробнича собівартість виробленої продукції, тис. грн	В т.ч.					
		прямі матеріальні витрати		прямі витрати на оплату праці		інші прямі витрати	
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Пшениця	6509,5	4267,5	30	419,7	34	1822,3	31
Кукурудза на зерно	2197,7	1552,9	11	113,5	9	531,3	9
Ячмінь	184,7	129,9	1	16,7	1	38,1	1
Соняшник на зерно	3958,9	2155,5	15	377,4	31	1426,0	24
Соя	789,70	409,6	3	104,8	9	275,3	5
Ріпак	475,9	332,7	2	34,5	3	108,7	2
Цукрові буряки (фабричні)	6378,2	4777,0	34	47,2	4	1554,0	27
Приріст свиней	779,7	617,7	4	109,6	9	52,4	1
Всього по рослинництву і тваринництву	21274,3	14242,8	100	1223,4	100	5808,1	100
Частка у загальній структурі витрат	X	X	67	X	6	X	27

Джерело: сформовано за даними статистичної звітності підприємства (форма №50-сг)

Як підтверджують дані проведеного аналізу, прямі матеріальні витрати становлять 67% у загальній сумі виробничої собівартості продукції СТОВ “Левківське”. Тому правильний облік виробничих запасів є одним з найважливіших завдань системи управління підприємства.

Варто зазначити, що облік виробничих запасів здійснюється за законодавчо визначеною методикою. Для організації синтетичного обліку наявності і руху виробничих запасів призначено рахунки 20 “Виробничі запаси” і, відповідно, рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” [7].

Рахунок 20 “Виробничі запаси” призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. Відповідно, аналітичний облік ведеться за видами виробничих запасів, місцями зберігання, а також може узагальнюватись за однорідними групами [7].

Рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” визначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів. Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства [7].

Рахунки є активними: за дебетом відображаються надходження певних об’єктів, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо (рис. 4) [7].

Дт	20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП”	Кт
С-до на початок		
Надходження		Витрачання
С-до на кінець		

Рис. 4. Характеристика рахунків 20 “Виробничі запаси” та 22 “МШП”

Джерело: сформовано автором за [7]

Сільськогосподарські підприємства до рахунку 20 можуть відкривати наступні субрахунки [7]:

– 201 “Сировина й матеріали” – призначений для відображення наявності та руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунок 205 “Будівельні матеріали”), а також допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

– 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” – для обліку наявності та руху напівфабрикатів, що купуються, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев’яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;

– 203 “Паливо” – для обліку палива (нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів);

– 204 “Тара й тарні матеріали” – для обліку наявності і руху усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо);

– 205 “Будівельні матеріали” – передбачено для відображення руху 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;

– 206 “Матеріали, передані в переробку” – використовується для обліку матеріалів, переданих в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів [7];

– 207 “Запасні частини” – для обліку придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті;

– 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” – для узагальнення даних про мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин;

– 209 “Інші матеріали” – використовується для обліку бланків суворого обліку (за вартістю придбання), відходів виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Варто зазначити, що Інструкцією передбачено, що облік як покупних, так і власного вирощування саджанців, насіння і кормів, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві, слід відображати на субрахунку 208. Одночасно передбачено, що продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад, зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень, обліковують на рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” [7]. Таким чином, спостерігається, що для одних і тих же об’єктів обліку передбачено використання різних рахунків, адже частина продукції сільськогосподарського виробництва є виробничими запасами.

Тому пропонуємо для обліку вищезазначених запасів, які закуплені зі сторони, використовувати субрахунок 208, а для власно виробленої продукції сільськогосподарського виробництва – рахунок 27 у розрізі аналітичних рахунків. Такий підхід є об’єктивним, адже сільськогосподарське виробництво характеризується не лише своєю специфікою та сезонністю, а й тим, що частина виробленої продукції використовується для власного споживання у виробничо-господарській діяльності.

Висновки. У результаті проведеного дослідження було вивчено нормативно-правове забезпечення обліку запасів, проаналізовано та систематизовано думки науковців, що дало можливість обґрунтувати власне бачення сутності категорій “запаси” і “виробничі запаси”. Проведений аналіз складу і структури елементів операційних витрат, а також структури собівартості продукції засвідчив, що матеріальні витрати займають домінуючі позиції у загальній сукупності витрат. Тому правильно організований облік виробничих запасів, як складової матеріальних витрат, займає важливе місце не лише в системі обліку, а й в системі управління підприємства. Вивчення порядку узагальнення інформації про виробничі запаси в системі рахунків показало суперечливі положення нормативних документів, які

впливатимуть на формування облікової політики підприємства. Як результат, внесено пропозиції щодо розмежування в обліку закуплених і власно виготовлених таких виробничих запасів, як корми, насіння, посадковий матеріал. Це впливатиме на процес управління виробничими запасами, об'єктивне планування їх потреби та резервів реалізації.

Список використаних джерел

1. Положення стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
4. Верхоглядова Н.І. Класифікація ресурсів та її значення для управління ресурсозбереженням / Н.І. Верхоглядова, О.Б. Письменна // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – №16. – С. 27-31.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
6. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси / А.В. Дмитренко, І.В. Балабась // Економіка і регіон. – 2016. – №2 (57). – С. 149-152.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №29. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
8. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В. В. Лопатіна // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. – 2012. – Т. 189, Вип. 177. – С. 67-71. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>. – Назва з екрану.
9. Дубініна М.В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні: тези доп. на вузівській наук.-практ. конф. – Миколаїв: НУК, 2007. – 156 с.
10. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти / Н.І. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №7. – С. 93-105.
11. Янчук В.І. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві / В.І. Янчук // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – №3 (69). – Т. 2. – С. 250-255.
12. Садовська І.Б. Класифікація виробничих запасів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua>. – Назва з екрану.
13. Стецюк Н.Є. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості України: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Н.Є. Стецюк. – Київ, 2015. – 22 с.
14. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. / Ткаченко Н.М. – К.: Алерта, 2011. – 1080 с.

Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Polozhennia standart) bukhhalterskoho obliku 9 “Zapasy” [*Provisions of the Standard) of the Accounting 9 "Inventories"*] Nakaz ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.1999 r. №246. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 2 “Zapasy” [International Accounting Standard 2 "Stocks"]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua>. – Nazva z ekranu.
3. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Elektronnyi resurs]: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. №996-XIV. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Nazva z ekranu.
4. Verkhohliadova N.I. and Pysmenna O.B. (2015) Klasyfikatsiia resursiv ta yii znachennia dlia upravlinnia resursozberezhenniam [Classification of resources and their importance for managing resource conservation] *Investytsii: praktyka ta dosvid*. Vol. 16. Pp. 27-31.
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. №2755-VI. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
6. Dmytrenko A.V. (2016) Ekonomichna sutnist poniattia vyrobnychi zapasy [The economic essence of production stocks]. *Ekonomika i rehion – Economy and region*. Vol. 2 (57). Pp.149-152.
7. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Elektronnyi resurs]: *Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. №29*. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
8. Lopatina V.V. (2012) Ekonomichna sutnist vyrobnychykh zapasiv [The economic essence of production stocks]. *Naukovi pratsi [Chornomorskoho derzhavnoho universytetu imeni Petra Mohyly kompleksu “Kyievo-Mohylianska akademiia”]. Seriia : Ekonomika. – Scientific works [Pyotr Mohyla Black Sea State University of Kyiv-Mohyla Academy Complex]* Vol. 177. Pp. 67-71.
9. Dubinina M.V. (2007) Sutnist vyrobnychykh zapasiv yak skladovoi chastyny protsesu vyrobnytstva [Essence of production stocks as an integral part of the production process]. *Tendentsii ta zakonmirnosti rozvytku oblikovo-analitychnoho zabezpechennia v Ukraini: tezy dop. na vuzivskii nauk.-prakt. konf.* – Mykolaiv: NUK, 156 p.
10. Koval N.I. Sutnist vyrobnychykh zapasiv yak ekonomichnoi katehorii: oblikovyi ta upravlinski aspekty / N.I. Koval // *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*. – 2017. – №7. – S. 93-105.
11. Yanchuk V.I. (2017) Suchasni problemy ta napriamky vdoskonalennia vedennia obliku vyrobnychykh zapasiv na pidpriemstvi [Modern problems and directions of improvement of inventory accounting at the enterprise] *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Seriia: Ekonomichni nauky*. Vol. № 3 (69). Pp. 250-255.
12. Sadovska I.B. (2018) Klasyfikatsiia vyrobnychykh zapasiv [Classification of inventories]. – Rezhym dostupu: <http://westudents.com.ua>.
13. Stetsiuk N.Ie. (2015) Oblik i analiz vyrobnychykh zapasiv pidpriemstv derevoobrobnoi promyslovosti Ukrainy: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stup. kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 “Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)” [Accounting and analysis of inventory of enterprises of the woodworking industry of Ukraine: author's abstract. dis for obtaining sciences. step Cand. econ Sciences: special 08.00.09 "Accounting, analysis and audit (by types of economic activity)"]. *Kyiv, 22 p.*
14. Tkachenko N.M. Bukhhalterskyi finansovyi oblik, opodatkovannia i zvitnist: pidruch [Accounting Financial Accounting, Taxation and Reporting: Undertaking]. – K.: Alerta, 2011. – 1080 p.

**ANNOTATION
PRODUCTION RESERVES:
ECONOMIC CONTENT AND ACCOUNTING**

***PODOLIANCHUK Olena,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Head of the Department of Accounting and Taxation in
the Fields of the Economy,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)***

Any economic entity in its activities uses production resources in the process of production. The study of legislative documents regulating the accounting methodology and determining the content of the category “stocks” was conducted. It is found out that the basis of the definition of stocks is the concept of “assets”, which is associated with the term “resources”. As a result of the research, the theoretical substantiation of the essence of these categories was carried out. The composition of inventories determined at the legislative level of accounting regulation is disclosed. Comparison of international and national standards in the part of the list of inventories as objects of accounting and differences are defined. The article presents the analysis of elements of operating expenses of agricultural enterprises and the structure of the cost of production. It is confirmed that industrial stocks occupy a significant share in the cost of production. It is determined that correctly organized inventory accounting is one of the most important tasks of the general accounting system and enterprise management system. The classification of inventory for the purposes of analytical accounting is investigated. A description of accounting of inventory records is presented. The opinion on the economic content of the categories “stocks” and “production stocks” is expressed. The proposals on the delimitation of the inventories of purchased and self-made production are introduced.

Keywords: accounting, stocks, inventories, assets, resources.

Fig. 4. Tabl. 3. Lit. 14.

**АННОТАЦИЯ
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ:
ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И УЧЁТ**

***ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна,
кандидат экономических наук, доцент,
заведующая кафедрой учёта и налогообложения в отраслях экономики,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)***

Любой субъект хозяйствования в своей деятельности использует в процессе производства производственные запасы. Проведено исследование законодательных документов, регулирующих методику учёта и определено содержание категории “запасы”. Установлено, что в основе определения “запасов” положено понятие “активы”, которое связано с термином “ресурсы”. В результате исследования осуществлено теоретическое обоснование сущности указанных категорий.

Раскрыто состав запасов, определенных на законодательном уровне регулирования учёта. Проведено сравнение международных и национальных стандартов в части перечня запасов в качестве объектов учёта и определены различия. В статье представлен анализ элементов операционных расходов сельскохозяйственных предприятий и структуры себестоимости продукции. Подтверждено, что производственные запасы занимают весомую долю в составе затрат на производство. Определено, что правильно организованный учёт производственных запасов является одним из важнейших задач общей системы учёта и системы управления предприятием. Исследована классификация производственных запасов для целей ведения аналитического учёта. Представлена характеристика счетов бухгалтерского учёта производственных запасов. Высказано собственное мнение относительно экономического содержания категорий “запасы” и “производственные запасы”. Внесены предложения по разграничению в учёте закупленных и собственно изготовленных производственных запасов.

Ключевые слова: учёт, запасы, производственные запасы, активы, ресурсы.

Рис. 4. Табл. 3. Лит. 14.

Інформація про автора

ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Sonyachna Str., (e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

