

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ Й
АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ: НОВІ РЕАЛІЇ ТА
ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

Херсон – 2020

УДК 336.221:338.43

О-16

*Рекомендовано до друку Вченою радою ДВНЗ
«Херсонський державний аграрний університет»
(протокол №8 від 28 травня 2020 р.)*

Рецензенти:

**Крюкова Ірина
Олександрівна**

- доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Одеський державний аграрний університет

**Маренич Тетяна
Григорівна**

- доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка

**Плаксієнко
Валерій Якович**

- доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії

О-16 Теорія, методологія і практика обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу та сільських територій: нові реалії та перспективи в умовах інтеграційних процесів: [колективна монографія] / за заг. ред. Мармуль Л. О. — Херсон: Айлант, 2020. — 332 с.

У колективній монографії розглядаються теоретичні та практичні основи сучасних технологій та майбутнє обліку і оподаткування діяльності підприємств різних галузей економіки в умовах євроінтеграційних процесів, проаналізовано проблемні аспекти та перспективи розвитку контрольно-аудиторської діяльності, досліджено основні тенденції модернізації економіки і стимулювання економічної активності суб'єктів агробізнесу та сільських територій в контексті адаптації до світового розвитку.

Видання передбачене для науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку і оподаткування, контрольно-аудиторської діяльності, агробізнесу, керівників і фахівців підприємств, здобувачів закладів вищої освіти.

УДК 336.221:338.43

ISBN 978-966-630-261-1

© Мармуль Л. О., 2020

ПЕРЕДМОВА		
(Ю.Є. Кирилов, д.е.н., професор, ректор, Л.О. Мармуль, д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....		6
РОЗДІЛ 1		
СУЧАСНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МАЙБУТНЄ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РІЗНИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ.....		7
1.1	Способи та методи податкового контролю як інструменти виявлення податкових правопорушень (Пристемський О.С. д.е.н., професор, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	7
1.2	Теоретичні і практичні аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств (Новак Н.П. д.е.н., доцент, Богатчук О.П. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	24
1.3	Розвиток підходів до формування консолідованої звітності (Сакун А.Ж. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	36
1.4	Теорія і практика обліку розрахунків за виплатами працівникам (Скрипник С.В. к.е.н., доцент, Зотова І.В. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	48
1.5	Особливості обліку запасів підприємства на основі вітчизняних та міжнародних стандартів (Пристемський О.С. д.е.н., професор, Супрун Я.С. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).	66
РОЗДІЛ 2		
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....		80
2.1	Обліково-аналітичні процедури аудиту оборотних активів малих підприємств (Мармуль Л. О. д.е.н., професор, Стеценко І.І. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	80
2.2	Комерційна розвідка на підприємстві: поняття, суть, вимоги до персоналу (Перезозова І.В. д.е.н., професор, Максименко Т.О. аспірант кафедри підприємництва та маркетингу, Мізерак А.Б. магістр з підприємництва, торгівлі та біржової діяльності Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, Душугін А. П., м. Івано-Франківськ, Україна).....	95

2.3	Сучасні теоретичні та методологічні аспекти аудиту (Рагуліна І.І. к.е.н., доцент, Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва, Рагуліна М.М. перекладач, бюро перекладів «Еталон», м. Харків, Україна).....	113
2.4	Організація внутрішньогосподарського контролю розрахунково-касових операцій (Коваль С.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	133
2.5	Теоретичні та організаційні основи податкового контролю в Україні (Круковська О.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	148
2.6	Порядок здійснення державного нагляду і контролю за додержанням законодавства про працю: новації та зміни (Шепель І.В. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	162
РОЗДІЛ 3 МОДЕРНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІКИ І СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ АКТИВНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ В КОНТЕКСТІ АДАПТАЦІЇ ДО СВІТОВОГО РОЗВИТКУ		177
3.1	Інструменти управління соціально-економічною безпекою агропідприємств (Антошкіна Л.І. д.е.н., професор, Антошкін В.К. д.е.н., доцент, Рунчева Н.В. д.е.н., професор, Бердянський університет менеджменту і бізнесу м. Бердянськ, Україна).....	177
3.2	Підвищення економічної ефективності підприємств в умовах євроінтеграційних процесів (Мохненко А.С. д.е.н., професор, Херсонський державний університет, м. Херсон, Україна).....	187
3.3	Методичні засади економічної оцінки конкурентоспроможності галузей тваринництва (Пилипенко К. д.е.н, доцент, Полтавська державна аграрна академія. Полтава, Україна).....	201
3.4	Вплив інвестиційного клімату на формування фінансових та інвестиційних потоків аграрних підприємств (Боровік Л.В. д.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	213
3.5	Економіко-географічний аналіз динаміки розвитку сільського господарства херсонської області та його модернізація в умовах євроінтеграційних процесів (Бабушкіна Р. О. к. с.-г. н., доцент, Мельниченко С. Г. здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	228
3.6	Гендерні аспекти сільського розвитку (Карташова О.Г. к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», Губа М.І. к.е.н., доцент, Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна).....	242

3.7	Інвестиційна привабливість та методи її оцінки (Ковальов В.В. к.е.н., доцент, Федорчук О.М. к.е.н., доцент, Херсонський державний університет, м. Херсон, Україна).....	259
3.8	Однопродуктова модель оптимального розвитку аграрного підприємства (Лобода О.М. к.тех.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	271
3.9	Підвищення активності виробничо-економічної діяльності суб'єктів агробізнесу промислового виноградарства в умовах інтеграційних процесів (Минкіна Г.О. к.с.-г.н., доцент, Минкін М.В. к.с.-г.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	285
3.10	Концептуальні аспекти розвитку підприємництва в Україні (Рудік Н.М. к.с.-г.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	299
3.11	Обґрунтування та економічний аналіз інноваційних технологій вирощування та глибокої переробки льону олійного подвійного призначення (Рудік О.Л. д.с.-г.н., доцент ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет», м. Херсон, Україна).....	310

ПЕРЕДМОВА

Активні заходи, що вживаються Україною для розвитку суб'єктів агробізнесу, сільських громад та сільських територій в умовах загальноекономічних трансформацій наразі потребують науково обґрунтованого підходу до реформування всіх інституційних ділянок, що неможливе без модифікації та гармонізації бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності зі світовими стандартами. Традиційне узгодження систем бухгалтерського обліку з системою контролю та економічного аналізу, покликане своєчасно реагувати на існуючі ризики та загрози, нині повинне бути доповнене новітніми механізмами, які б дозволили оперативніше, гнучкіше та результативніше регулювати існуючі процеси.

Проблематика досліджень сформульована з різних точок зору, під кутом багатогранності авторських поглядів. У монографії використані різні методи досліджень, як загальнонаукові (діалектичний, історичний, монографічний, системно-структурного аналізу і синтезу), так і спеціальні економічні, серед яких статистико-економічні, облікові, балансовий, розрахунковий, математичного моделювання та програмування тощо). Монографічне дослідження є поєднання авторських підходів та сприятиме підвищенню корисності обліково-аналітичної інформації в прийнятті управлінських рішень, захисту бізнесу від зовнішніх і внутрішніх загроз, оптимізації способів і напрямів розвитку сільськогосподарського виробництва і життєзабезпечення сільських територій.

Видання здійснюється в рамках реалізації науково-дослідної теми «Розвиток системи обліку, оподаткування й аналізу виробничо-економічної діяльності суб'єктів господарювання галузей аграрної сфери та інфраструктури сільських територій» Херсонського державного аграрного університету (номер державної реєстрації 0117U007278).

Монографія має теоретичну і практичну спрямованість, становить професійний інтерес для науковців, здобувачів вищої освіти, працівників сфери економіки, широкого загалу читачів, які цікавляться означеною проблематикою.

1.5. Особливості обліку запасів підприємства на основі вітчизняних та міжнародних стандартів

В сучасних умовах господарювання перед підприємствами постійно виникає необхідність перегляду існуючої системи обліку виробничих запасів, бо на сьогоднішній день життєво важливо пристосовуватися до умов, в яких підприємствам доводиться здійснювати господарську діяльність. Це і мінливість економіки, постійні зміни у законодавстві, конкурентне середовище.

Важко уявити собі підприємство, діяльність якого тією чи іншою мірою не пов'язано з запасами. Вони необхідні для виготовлення продукції, надання послуг, адміністративних, збутових цілей та ін.. А тим більше, якщо брати до уваги суб'єктів господарювання, основною діяльністю яких є реалізація товарів. Тому питання правильного та ефективного обліку таких активів, як запаси, є вкрай важливим.

Важливість проблем у сфері обліку запасів підприємства завжди викликає живий інтерес у наукових дослідників, серед яких такі вчені як І.Б.Швець, Ф.Ф. Бутинець, А.А.Оглобін, В.М.Бойко, В.І.Валуєв, С.Ф.Голов, В.Г.Лінник, М.В.Кужельний, В.В. Сопко та ін.

Наукові праці в цій галузі, безумовно, є важливим внеском в удосконалення обліку виробничих запасів. Враховуючи значний внесок науковців, очевидно, що в умовах постійного розвитку облікової практики проблематика щодо обліку виробничих запасів все ж таки залишається актуальною та потребує подальшого наукового доопрацювання, уточнення та дослідження. Ефективне управління виробничим підприємством неможливе без вчасного забезпечення повною інформацією про виробничі запаси.

Ф.Ф. Бутинець визначає, що для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. [1]

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою приведення його до міжнародних стандартів. До цього часу ця категорія характеризувалась як: товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо.

Два останніх десятиліття відзначені посиленням уваги до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку не є унікальною і властива не тільки Україні. Вона має глобальний характер.

Основним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2]. Виходячи з того, що національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, необхідно звернути увагу також на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [3].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам МСФЗ.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку, що визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також із фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» під запасами слід розуміти активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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.

Крім того, відповідно до ПСБО 9 «Запаси», запасами визнаються такі активи, відносно яких існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому матеріальні вигоди, пов'язані з їх використанням, а вартість таких запасів може бути достовірно визначена. Тому, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріальних цінностей достовірність активів у балансі може викликати сумніви. Тому одними з основних завдань обліку запасів є:

- забезпечення точності оцінки запасів на будь-яку дату;
- періодичне уточнення вартості запасів; точне визначення вартості придбаних матеріальних цінностей;
- точність оцінки спожитих та реалізованих матеріалів.

Дане визначення запасів приймається більшістю як базове, і максимально відображає зміст МСБО 2 «Запаси». За результатами досліджень окремих положень зазначених нормативних документів встановлено, що визначення терміну «запаси» в обох стандартах практично однакові, проте згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», до запасів належать також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є доцільним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту. Оскільки вибір застосування МСБО в Україні є добровільним (крім випадків, встановлених законодавством), важливим питанням є розуміння відмінностей між вітчизняними та міжнародними стандартами, зокрема, і між МСБО 2 та П(С)БО 9 «Запаси». Для досягнення гармонії національних та міжнародних стандартів фінансової звітності перш за все необхідно виявити ряд протиріч та розбіжностей, що виникають між ними [4, с. 52].

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами в окремих країнах є:

1. Чітка економічна логіка, що гарантує максимальну інформативність показників обліку та звітності.

2. Узагальнення найкращої сучасної світової практики в галузі бухгалтерського обліку, що зближує Україну та інші розвинуті держави.

3. Простота сприймання для користувачів фінансової інформації в усьому світі, що надає додаткові можливості просування на міжнародному ринку - отримання кредитів, інвестицій та ін.

До недоліків МСБО можна віднести:

1. Труднощі перекладу на українську мову з дотриманням початкового змісту, що призводить до втрат інформації.

2. Відсутність детальних інтерпретацій, співставлення стандартів з конкретними ситуаціями, що ускладнює їх розуміння [5].

Існують деякі відмінності у сфері застосування стандартів. Перелік видів діяльності та суб'єктів господарювання, що не застосовують міжнародний стандарт до оцінки запасів по справедливій вартості, значно ширше, ніж у вітчизняного стандарту. Так у П(С)БО 9 визначено [2], що його норми застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Таке визначення є менш конкретизованим, ніж в МСБО 2. Розглянувши класифікацію запасів, встановлено, що П(С)БО 9 «Запаси» [2] містить детальний перелік активів із поділом на аналітичні групи, які визнаються запасами на підприємстві (табл.1).

За МСБО 2 «Запаси» не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети. Згідно з даним міжнародним нормативним документом з ведення бухгалтерського обліку, до запасів підприємства в цілому належать [3]:

- товари, що були придбані та утримуються для перепродажу;
- готова вироблена продукція або незавершене виробництво суб'єкта господарювання;
- основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Класифікація запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [2]

	Види запасів
1.	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби
2.	Матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб
3.	Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів
4.	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу
5.	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством /установою з метою подальшого продажу
6.	Малоцінні швидкозношувані предмети, що використовуються протягом періоду не більше одного року
7.	Поточні біологічні активи
8.	Сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання

За сучасних умов господарювання, коли ринкові ціни на виробничі запаси постійно змінюються і переважно тільки зростають, особливого значення набуває питання їх оцінки.

Оцінка є основним методологічним прийомом бухгалтерського обліку. За допомогою неї забезпечується вартісний вимір та узагальнення фактів господарської діяльності підприємства. Оцінка дає можливість визначити рівень економічної ефективності управлінських рішень щодо капіталовкладень у поточні чи довгострокові (необоротні) активи. Правильність вибору оцінки суттєво впливає на діяльність підприємства, його фінансову стійкість та ліквідність[6].

Методика оцінки запасів є дієвим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний інтерес бухгалтерів у зв'язку з необхідністю визначення реальної вартості запасів. Вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації. П(С)БО 9 «Запаси» встановлено, що оцінка запасів здійснюється в трьох випадках (рис.1) [2]

Проаналізувавши вимоги до первісної оцінки запасів за МСБО 2 та П(С)БО9 «Запаси» виявлено деякі відмінності. За вітчизняним стандартом первісна вартість придбання запасів визначена більш детально, а саме залежить від способу надходження запасів: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу підприємства, одержані безоплатно, придбані в результаті обміну на подібні запаси.

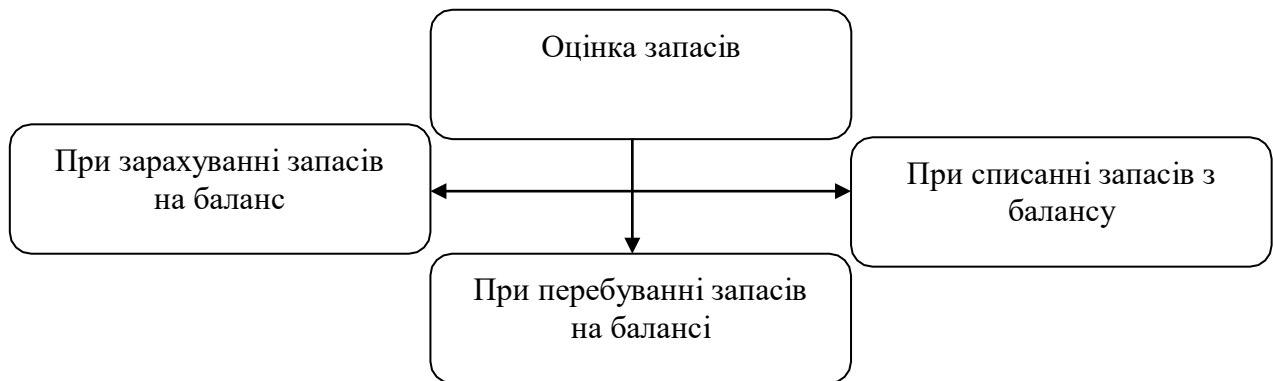


Рис.1. Види оцінки запасів

Результатом такого, більш детального визначення первісної вартості, в залежності від джерела придбання, буде більш ефективна оцінка запасів та достовірне відображення інформації у звітності підприємства. В залежності від способу надходження запасів первинна вартість буде формуватися по одному з варіантів (рис. 2).

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

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі

страхування ризиків транспортування запасів);

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

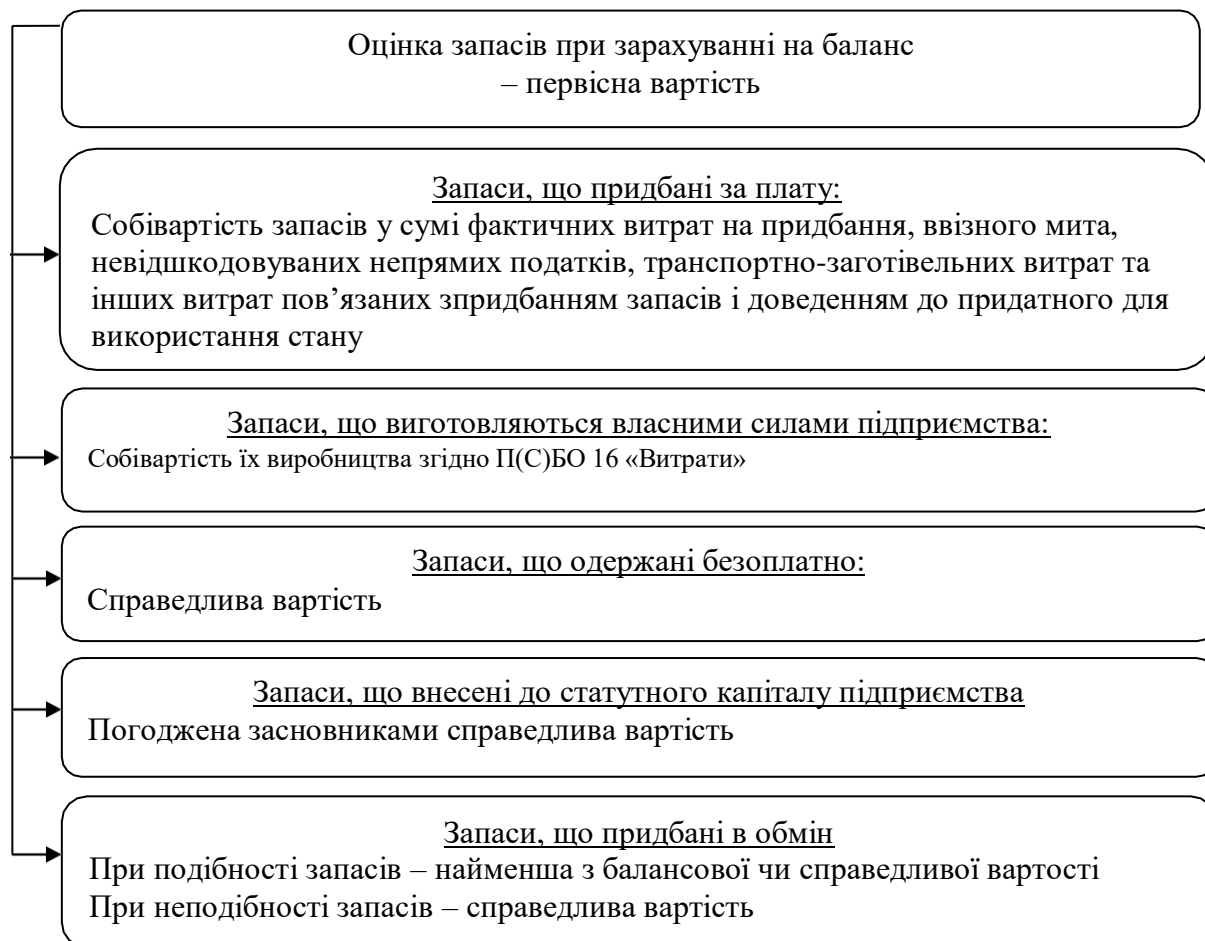


Рис.2. Варіанти оцінки запасів при їх зарахуванні на баланс

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.

Первинною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати».

При перебуванні в бухгалтерському обліку запасів на балансі та відображенні в звітності використовують найменшу з двох оцінок: первинну

вартість або чисту вартість реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

При формуванні собівартості запасів або встановленні чистої вартості реалізації необхідні підтверджувальні документи, що засвідчують відповідний рівень ціни.

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витрати підприємства. Але і тут є деякі відмінності [7]. Так, згідно з МСБО 2 «Запаси», виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробничого процесу). А згідно з П(С) БО 9 «Запаси», не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації про які в бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [3].

Отже, розглянувши перелік витрат, які не включають до первісної вартості запасів, за П(С)БО 9 у порівнянні з МСБО 2, прийшли до висновку, що суттєвої різниці немає, а відмінності зумовлені лише трактуванням міжнародного стандарту. Це і може стати причиною появи недостовірної інформації у обліку запасів.

Згідно з МСБО 2 «Запаси», у фінансовій звітності підприємства слід розкривати інформацію про:

- 1) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- 2) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з

класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;

3) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;

4) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;

5) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;

6) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів;

7) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;

8) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», у фінансовій звітності слід розкривати інформацію про:

1) методи оцінки запасів;

2) балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;

3) балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;

4) балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;

5) суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 цього Положення (стандарту).

Відповідно до мети, яку ставить перед собою підприємство, здійснюється вибір оцінки виробничих запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з шести методів:

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

С. Ф. Голов зазначає, що «оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами торгівлі з використанням середнього процента торговельної націнки товарів» [7, с. 208]. Цей метод використовується на підприємствах, де є значна і змішана номенклатура товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Можна відмітити, що підхід до формування собівартості запасів за наявності супутніх продуктів практично ідентичний у міжнародних та національних стандартах.

Аналіз методів визначення собівартості запасів, показав що МСБО 2 рекомендує оцінювати запаси при їх вибутті за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості, ФІФО, та припускає використання методів визначення собівартості - стандартних (нормативних) витрат і роздрібних цін.

Отже, принципівих відмінностей не спостерігається, проте МСБО розділяє поняття «методи визначення собівартості» та «формули собівартості».

Кожен з методів оцінки запасів при їх вибутті має свої переваги та недоліки, а тому перед підприємством постає завдання вибору такого методу, який би найбільше відповідав його потребам, адже від правильності вибору методу оцінки запасів залежить об'єктивність (реальність) даних про отриманий підприємством прибуток, оскільки неправильно вибраний метод списання в умовах збільшення або зменшення ринкових цін на ті чи інші запаси може призвести до завищення або заниження оподаткованого прибутку підприємств (табл. 2).

Отже, виходячи з існуючих альтернатив вибору методів оцінки запасів, дозволених національним законодавством, підприємство має змогу обрати найкращий з врахуванням його особливостей діяльності й потреб, які існують на певний період. Обраний метод не повинен змінюватись протягом звітного року, про що необхідно зазначати в Наказі про облікову політику та у примітках до фінансової звітності.

Без сумніву, не існує найкращого методу, який можна було б застосовувати в усіх ситуаціях, оскільки кожний метод має свої недоліки та переваги. Кращий метод - це той метод, що відповідає політиці ціноутворення.

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів

	Метод	Переваги	Недоліки
1	Ідентифікованої собівартості	Можливість регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	Однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно; трудомісткість обліку руху конкретних одиниць, особливо при широкій номенклатурі і великій кількості однакових запасів.
2	Середньозваженої собівартості	Чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів	Не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий.
3	ФІФО	Простий у використанні та запобігає можливості управління прибутком; у період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу; залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності.	призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній, і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до "вимивання" обігових коштів нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають.
4	Нормативних витрат	Можливість поточного оперативного обліку витрат; укрупнення об'єктів обліку, можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.	Постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.
5	Ціни продажу	Цей метод розповсюджений у роздрібній торгівлі.	У звіті про фінансовий стан відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів.

Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку, адже в подальшому це має суттєвий вплив на формування фінансового результату.

Значно впливає на вибір методу оцінки ситуація, яка складається на ринку, де підприємство купує запаси та реалізує готову продукцію. При цьому важливе значення має вплив таких факторів, як зміна ціни на запаси, а також зміна ціни і попиту на готову продукцію підприємства [8]. Отже, порівняння методів оцінки запасів за міжнародною та вітчизняною практикою не виявило істотних відмінностей. МСБО 2 носять рекомендаційний характер, хоча на їх підставі розробляють національні стандарти з детальнішою регламентацією обліку певних об'єктів. Таким чином, лише дослідивши в повному обсязі, можливості обрання методу оцінки запасів, які запропоновано законодавчо, належним чином проаналізувавши переваги та недоліки кожного з них, можна прийняти оптимальний варіант для кожного конкретного підприємства. Лише чітко прораховані та зважені підходи до обрання методу оцінки запасів дозволять підприємствам реально відображати вартість існуючих запасів та собівартість продукції, що випускається, що практично неможливо без попереднього ознайомлення з теоретичними надбаннями сучасної облікової науки. Даною статтею узагальнено дозволені національними стандартами обліку методи оцінки запасів, проведено порівняння їх із запропонованими у міжнародних стандартах обліку, що допоможе в майбутніх дослідженнях та може стати підґрунтям для практичної оптимізації підприємствами обраних ними раніше методів оцінки запасів. Важливою передумовою організації обліку та контролю наявності та руху виробничих запасів є їх класифікація. Однією з умов надходження та нормативного використання виробничих запасів є правильне документальне забезпечення. Для раціональної організації обліку запасів на підприємстві необхідно забезпечити: ефективну організацію документообігу на всіх стадіях обліку запасів (встановлення максимально коротких термінів часу на передачу і обробку документів з використанням індивідуальних схем руху документів), що передбачає модифіковане використання загальної схеми обліку відповідно до особливостей

конкретного підприємства. Визнання та оцінка запасів містить безліч методів, з яких підприємство обирає для себе найпростіший, який легко можна було поєднати з вітчизняним законодавством при управлінні підприємством.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підр. для студентів спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ]; 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246– URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
4. Коблянська Г.Ю. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». Економіка: теорія та практика. – 2014. – № 2. – С. 50-56.
5. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібн. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с
6. Меншикова Ю.М. Проблеми оцінки запасів на підприємстві URL: <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?p=712>
7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія]. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с
8. Бегун С. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2015. - № 3. - С. 74-79. URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2015_3_15.
9. Гончаров Ю. В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 50-53.
10. Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України. Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – С. 123–129.

Наукове видання

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ,
ОПОДАТКУВАННЯ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРОБІЗНЕСУ ТА
СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ: НОВІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ В
УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

ISBN 978-966-630-261-1

За загальною редакцією д.е.н., професора Л.О. Мармуль
Відповідальний за випуск – А.Ж. Сакун
Технічний редактор – Дудченко С.Г.

Віддруковано з готових оригінал-макетів.
Підписано до друку 29.05.2020 р. Формат 60 x 84 1/16.
Папір офсетний. Друк різнографія. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 20,75. Наклад 300 прим.

Віддруковано в ТОВ “Айлант”,
73000, Україна, м. Херсон, пров. Пугачова, 5/20.
Свідоцтво про реєстрацію ХС №1 від 20.08.2000 р.
Тел.: 050-396-08-91.