

Кундеус О.М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері ТНЕУ

Зарудна Н.Я.,

викладач кафедри обліку у виробничій сфері ТНЕУ

ПЕРЕДУМОВИ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ТА ЗАРУБІЖНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Виробничі запаси займають важливе місце у виробничому процесі підприємства, оскільки без їх участі на підприємстві не можливий перебіг виробничого процесу. Запаси займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, є найбільш важливою і значною частиною оборотних активів підприємства. Вони обов'язково враховуються при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан.

Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є основною складовою при формуванні собівартості готової продукції. Враховуючи це виробничі підприємства особливу увагу приділяють саме обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів.

Різні вчені-економісти по-різному трактують суть виробничих запасів. Так, наприклад, Бойко В. М. [1] під матеріально-виробничими запасами визначає засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі. Їх обсяг створюється у таких розмірах, які б забезпечували рівномірну, безперебійну роботу підприємства.

Безруких В. Б. та Кондраков В. Б. [2] під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються у якості предметів праці у виробничому та іншому господарському процесі. Вони повністю споживаються у кожному циклі і повністю переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих

послуг.

На думку Саблука П.Т. та Дем'яненка М. Я. [3] виробничі запаси – це запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання та потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу, а саме: предмети праці, які ще не приймають участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму. Із прийняттям змін у бухгалтерському обліку, що відбулися протягом 1999–2000 рр. та впровадженням нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який повинні були застосовувати всі підприємства на території України, дещо змінилися підходи до групування та визнання виробничих запасів. У системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу сьогодні застосовують наступне визначення: 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 [4].

Дане визначення практично ідентичне поданому у МСБО 2 «Запаси» (а саме: запаси – це активи, які: утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва продукції (надання послуг) із метою продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів призначених для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг) лише розширене твердженням щодо використання у управлінській діяльності.

У порівнянні з необоротними активами специфічною особливістю виробничих запасів є те, що вони в процесі виробництва використовуються повністю. У собівартості промислової продукції питома вага витрат матеріалів складає біля 50 %, а в деяких галузях промисловості (хімічній, текстильній) може досягати 80–85 %. Саме тому питанням обліку виробничих запасів має приділятися велика увага.

Для забезпечення безперебійної роботи виробництва на складах підприємства завжди повинні бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства, що у свою чергу тягне за собою додаткові витрати на їх зберігання. До них відносяться витрати на утримання працівників складу, складських приміщень, додаткові навантажувально-розвантажувальні роботи і т.д. Тому з метою зниження вищевказаних витрат необхідно щоб норми запасів були науково-обґрунтовані та розраховані із використанням логістичних принципів. Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація за різними ознаками. У табл. 1 подано класифікацію запасів:

- за призначенням та причинами утворення,
- за місцями знаходження,
- за рівнями їх наявності на підприємстві,
- за відношенням до статей балансу,
- за ступенем ліквідності і т.д. (див. табл.1).

Таблиця 1

Групування запасів та коротка характеристика їх складових

№ з/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1.	За призначенням та причинами утворення	Постійні	Частина запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються, при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2.	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки у технологічному процесі
		В дорозі	Запаси, що відвантажені споживачу, але ще ним не отримані, знаходяться в дорозі

3.	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, що необхідні для забезпечення безперервної роботи підприємства
		Понад-нормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4.	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5.	Відносно балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Поза-балансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться у нього в силу певних обставин
6.	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат їх первісної вартості
		Неліквідні	Запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат їх первісної вартості
7.	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Запаси, що після первинного використання (доброби) можуть застосовуватися у подальшому виробництві
8.	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9.	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться в процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обсягу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що використовуються для господарських потреб підприємства, а не у виробничому процесі

10.	За складом і структурою	Запаси виробничі	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та неприйнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходяться на складі, або передана покупцям
		Запаси товарні	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Такий підхід до класифікації запасів забезпечить виконання основних завдань їх обліку, аналізу та контролю, основні серед яких зазначені на рис. 1. Виконання названих завдань сприятиме формуванню блоку інформації для прийняття рішень у сфері управління запасами на підприємстві.

При цьому, в управлінні запасами важливою є інформація щодо формування необхідного обсягу та складу матеріальних цінностей з метою забезпечення безперервності процесу виробництва та реалізації продукції з одночасною мінімізацією поточних витрат з обслуговування та забезпечення ефективного контролю за їх рухом.

Отже, дана облікова інформація використовуватиметься для:

1. Визначення принципів підходів до формування запасів підприємства;
2. Щоденного отримання інформації про надходження та витрачання запасів у розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних осіб;
3. Аналізу наявності та руху запасів у попередніх періодах;
4. Постійної оцінки реальної вартості запасів на складі та проведення аналізу ефективності їх використання;

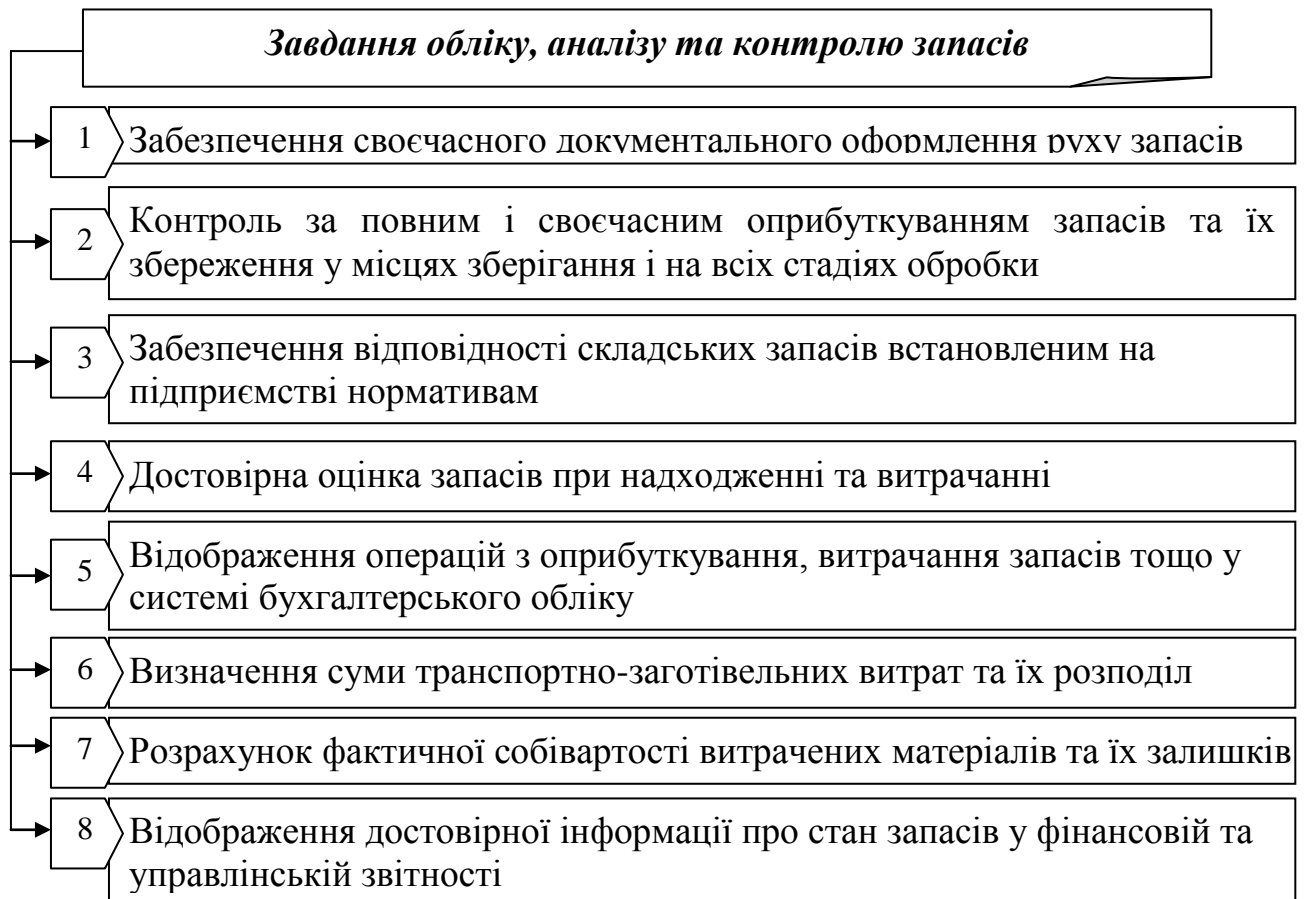


Рис. 1. Завдання обліку, аналізу та контролю запасів

5. Оптимізації обсягу закупівлі запасів, виявлення резервів зниження витрат, пов'язаних із їх заготівлею;

6. Оптимізації обсягу основних груп запасів;

7. Вибору методу оцінки запасів при їх вибутті, який найкраще підходить для підприємства;

8. Створення ефективної системи контролю за рухом запасів на підприємстві;

9. Контролю за дотриманням встановлених підприємством норм запасів;

10. Підвищення достовірності відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій з надходження та витрачання запасів;

11. Своєчасного складання та подання звітності про рух запасів.

Не менш важливим питанням в обліку виробничих запасів є визначення їх вартості. Відповідно до МСБО №2 запаси слід обліковувати за найменшим

з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Вибір оціни за одним з двох найменших показників пояснюється тим, що однією з концептуальних основ МСБО відносно якісних характеристик фінансової звітності є вірогідність, складовою частиною якої є обачність, зокрема, в оцінках активів. В МСБО принцип обачності посідає одне із перших місць, в той час коли в П(с)БО цей принцип використовується не завжди.

Питання оцінки виробничих запасів є досить дискусійним. Оцінка запасів у зарубіжних країнах суттєво відрізняється від оцінки у вітчизняному обліку, оскільки має свої особливості, які закладені у нормативно-правовій базі. Помилки в оцінці запасів на кінець поточного року може мати небажані наслідки на величину чистого прибутку як в поточному, так і в наступних роках.

Розглянемо різні підходи до оцінки запасів у деяких країнах світу. Наприклад, у США запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання, або передачі запасів у процес виробництва (тобто ця собівартість включає в себе: суму рахунка-фактури, за вирахуванням скидок при покупці; суму страхування товарів у дорозі; відповідні податки і тарифи). Тобто, оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або в майбутньому при придбанні запасів. Витрати на доставку цих запасів можуть включатись або не включатись до собівартості запасів. До вартості запасів також не включаються загальновиробничі та адміністративні витрати. Варто наголосити, що до собівартості запасів включаються лише ті витрати, які, на думку покупця, є складовими їх вартості на момент придбання, у Польщі запаси оцінюються за цінами придбання, у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні запаси, що наявні на ринку. У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за однією із найменших величин – за собівартістю або ринковою вартістю. У Португалії та Іспанії запаси оцінюються при купівлі зі сторони – за ціною їх придбання, при

власному виробництві – за сумою витрат на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати на збереження запасів, включаючи податок з продажу. Слід також відмітити, що коли ціна придбання запасів (або витрати на їх виробництво) вищі за ринкову ціну, то запаси обліковуються за ринковими цінами. В Іспанії ринкова ціна для сировини – це найменша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для готової продукції – всі витрати. У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

В Україні оцінку придбання виробничих запасів, на наш погляд, слід проводити за первісною вартістю. Тобто ціну придбання згідно із накладними постачальників, необхідно збільшувати на суму транспортно-заготівельних витрат, визначених на дату оприбуткування матеріалів. Для достовірності визначення первісної вартості необхідно також змінити базу розподілу транспортно-заготівельних витрат, оскільки існуючий розподіл пропорційно вартості придбаних виробничих запасів спотворює первісну їх вартість. Так, наприклад, при транспортуванні 20 тонн вантажу, 19 з яких пісок і 1 сульфату натрію, на відстань однієї тисячі кілометрів загальна сума транспортних витрат становить 2 500 тис. грн. При цьому вартість піску становить 570 грн., а вартість сульфату натрію – 2 100 грн. За існуючою методикою розподілу транспортних витрат, ціна однієї тонни піску збільшується на 28,09 грн., а ціна однієї тони сульфату збільшиться на 1966,30 грн., хоча витрати на транспортування піску і сульфату однакові. Тому, на нашу думку, слід внести зміни у методичку розподілу як транспортних, так і заготівельних витрат.

Що стосується оцінки запасів при їх вибутті, то тут виникають проблеми в теперішніх умовах постійних змін цін. З одного боку зміна цін є загальною закономірністю ринкової економіки, де існують як зростаюча, так і спадаюча тенденції їх рівня. При цьому слід зазначити, що при зростаючій

чи спадаючій тенденціях у зміні рівня цін різновид вказаних принципів оцінки матеріалів може суттєво впливати на рівень витрат і на балансову оцінку матеріалів. Можна стверджувати, що метод ФІФО веде до відмінностей тенденції закупівельної ціни і динаміки цінового рівня витрат, а метод ЛІФО включає можливість збігання цих двох вищевказаних тенденцій. Використання ж середньозважених цін не веде до повного збігу закупівельних цін і цінових аспектів витрат, але протидіє відмінності обох тенденцій, при чому сила протидії залежить від динаміки закупівельних цін, а також взаємних співвідношень оборотів і запасів матеріальних цінностей. Взаємозв'язок між ціною та рівнем витрат у кожному із розглянутих методів оцінки схематично показано на рис. 2.

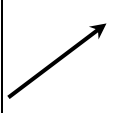


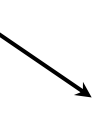

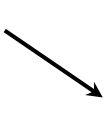
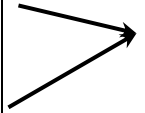
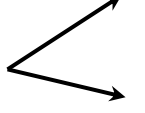
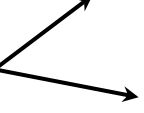

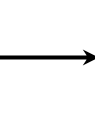
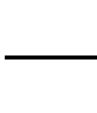

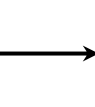
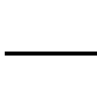
Зміст змін	Оцінка матеріальних витрат за принципами					
	ФІФО		ЛІФО		Середньозважені ціни	
Тенденція зміни рівня цін						
Рівень витрат						
Стан запасів						

Рис. 2. Рух цін та зміна рівня витрат і запасів

Досліджуючи проблеми оцінки запасів при списанні у зарубіжних країнах, було виявлено теж свої особливості, зокрема:

- в Іспанії запаси оцінюються за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість та структура змінюється несуттєво;
- у Португалії в деяких галузях (оптовій торгівлі, сільському господарстві, лісовій промисловості, рибальстві) запаси можуть оцінюватись наступним

чином: облікова ціна визначається як продажна за винятком деякої норми прибутку;

- в Швейцарії в консолідованій звітності запаси можна оцінювати на основі фактичних поточних витрат або відновлювальної вартості;

- в Італії для довгострокових контрактів незавершені роботи оцінюються або після завершення контракту, або за процентом виконання робіт;

- у Великобританії заборонено використовувати методи ФІФО та базового запасу, а для довгострокових контрактів за незавершеними проектами використовують методи «частки виконання», «завершеності контракту»;

- у США при виконанні методу ЛІФО в обліковій політиці обов'язково потрібно визначити суму поточної відтворювальної вартості (вартості руху) запасів, а також вплив на результати діяльності зменшення партії запасів. При цьому використовується метод «ЛІФО-долар», за яким вартість запасів обліковується, виходячи з індивідуальних цін одиниці запасів. При використанні методу оцінки запасів базового року вони перераховуються в вартісні показники (долар), а для запасів, які надходять у наступні періоди, використовуються цінові індекси (при цьому базовий рік приймається за 100) [6].

Підсумовуючи вище сказане, можемо побудувати таблицю, у якій проаналізуємо використання методів оцінки запасів при їх вибутті у зарубіжних країнах (табл. 2).

Таблиця 2

Методи оцінки запасів при їх вибутті, що застосовуються у зарубіжних системах обліку

№ з/п	Країна	Методи оцінки запасів при вибутті				
		ФІФО	ЛІФО	Середньо зваженої вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	2	3	4	5	6	7
1	Велико-британія	-	+	+	+	-
2	Греція	+	+	+	-	Метод базового запису готових

						виробів
3	Іспанія	+	+	+	-	-
4	Італія	+	+	+	-	-
5	Люксембург	+	+	+	+	Метод фактичних витрат
6	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запису готових та незавершених робіт
7	Німеччина	+	+	+	+	-
8	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
10	США	+	+	+	-	Специфічної ідентифікації
11	Україна	+	-	+	-	Метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу
12	Франція	+	+*	+	-	-
13	Швейцарія	+	+	+	-	-
14	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення контракту

Примітка: + * Використовується при складанні консолідованої звітності

Дані цієї табл. 2 свідчать про те, що найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО та середньої (середньозваженої) вартості. Дискусійність заборони методу ЛІФО в Україні є очевидною, оскільки в умовах постійного зростання цін та інфляції застосування цього методу призводить до списання і включення до складу витрат виробництва сум, відмінних від тих, як це виходить за умов застосування інших методів. Це в свою чергу впливає на визначення фінансового результату, оскільки, якщо витрати зростають – зменшується сума прибутку, а отже, зменшується величина податку на нього. Виникає протиріччя між інтересами підприємства та держави.

Відносно ефективності застосування методу ЛІФО Г.С. Суков твердить: «На користь цього методу є важливий аргумент, оскільки для діяльності підприємства потрібна певна норма запасів – витрачені запаси відразу ж мають бути поповнені. Деякі економісти вважають, що найточніше визначити прибуток можна лише за умови збігання поточної собівартості з поточною ціною, незалежно від того, які матеріали витрачено для виготовлення продукції» [4]. Метод ЛІФО за будь-яких коливань цін передбачав, що собівартість реалізованої продукції буде відповідати рівню цін на момент продажу. А оскільки темпи інфляції в Україні суттєво не знизились, цей метод, на нашу думку, в Україні було скасовано дещо передчасно.

У світовій практиці, крім широкого вибору методів оцінки запасів передбачається також і можливість використання двох систем їх обліку – постійної та періодичної. Застосування постійного методу забезпечує ширшою інформацією про наявність і рух запасів за кількістю і вартістю. При використанні постійної системи на підприємстві облік руху запасів ведуть безпосередньо на рахунку «Складські запаси» впродовж звітного періоду (даний рахунок є активним рахунком першого порядку). На кожен звітну дату визначають залишки складських запасів.

За умови використання постійного методу на картках складського обліку ведуть аналітичний облік руху матеріалів упродовж звітного періоду (окрема картка відкривається на окремий вид матеріальних запасів). Залишок за рахунком «Складські запаси» включається у валюту балансу, а витрати протягом місяця із рахунку «Собівартість реалізованих товарів» відображаються у Звіті про фінансові результати.

При застосуванні періодичної системи на рахунку «Складські запаси» не відображають облік запасів впродовж звітного періоду, а узагальнюється лише залишок запасів на початок періоду, визначений за допомогою методів інвентаризації. Для обліку придбання запасів використовують рахунок «Витрати на закупівлю». Наприкінці звітного періоду знову проводиться

інвентаризація на складі та оцінюються залишок одним з прийнятих обліковою політикою на підприємстві методом. У системі рахунків бухгалтерського обліку, характерній для періодичної системи, наприклад у США, результат інвентаризації залишків складських запасів відображається на рахунках фінансового результату звітного періоду, а сума матеріальних витрат звітного періоду зменшується на величину невикористаних запасів. У західноєвропейських країнах у фінансовому обліку також часто застосовують періодичну систему, але залишки запасів на кінець звітного періоду відображають на спеціальному рахунку «Зміна залишків запасів», а у звітності про прибутки зміну залишків запасів показують серед елементів витрат відповідно зі знаком плюс або мінус.

Перспектива використання періодичної системи обліку виникла для зменшення трудомісткості облікових робіт, проте ця проблема вирішується із широким поширенням інформаційних технологій в обліку (а саме системи методів і способів пошуку, збору, накопичення, зберігання і обробки інформації на основі застосування обчислювальної техніки). За умови автоматизації обліку більшого поширення набула постійна система обліку.

Використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки та створення на цій основі пов'язаних між собою автоматизованих робочих місць складських працівників та працівників обліку забезпечить:

- зменшення обсягу робіт з одноманітними операціями;
- прискорення опрацювання даних первинних документів;
- автоматизацію формування звітних форм;
- деталізацію аналітичного рівня обліку запасів;
- відмову від користування типографськими бланками первинних документів і звітності і т. д.

Отже, відображаючи інформацію про запаси в системі обліку, необхідно пам'ятати, що вона є життєво необхідною при управлінні ними. Забезпечення безперервності процесу виробництва та реалізації продукції потребує формування необхідного обсягу та складу матеріальних цінностей з

мінімізацією поточних витрат з обслуговування та забезпечення ефективного контролю за їх рухом. З іншого боку, при використанні виробничих запасів у виробництво, не менш важливе значення має вибір методів оцінки списання. Це питання особливо загострюється у сучасних умовах постійних змін цін та ситуації на ринку та підкреслюється наявністю ряду методів (як в Україні, так і за кордоном).

Література

1. Бойко В. М. Бізнес: словник – довідник / В. М. Бойко – К. : «Україна», 1995. – 156 с.
2. Бухгалтерский учет : [Учебн.] / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, М. П. Кондраков и др.; Под ред. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Бухгалтерский учет, 2006. – 624 с.
3. Саблук П. Т. Словник-довідник фінансиста АПК / П. Т. Саблук, М. Я. Демьяненко – Інститут аграрної економіки, 1990. – 203 с.
4. Суков Г. С. Вирішення проблем обліку запасів / Г. С. Суков // Вісник Житомирського держ. технологічного ун-ту – Житомир : ЖДТУ, 2011. – № 2 (32). – Серія «Економічні науки». – 340 с. – С.187–195.
5. П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>
6. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: Теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 2007. – 384 с.
7. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навч. посіб.] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 205 с.