

---

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ**

---

УДК 657.6

**Горбачова О.М., Олійник І.А.****ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ**

У статті розглянуто основні критичні питання організації облікового процесу та визначено шляхи удосконалення організації обліку запасів на підприємстві.

**Ключові слова:** запаси, облік, прибуток, фінансовий результат.

В статье рассмотрены основные критические вопросы организации учетного процесса и определены пути усовершенствования организации учета запасов на предприятии.

**Ключевые слова:** запасы, учет, прибыль, финансовый результат.

**Постановка проблеми.** Україна знаходиться на етапі удосконалення ринкових умов господарювання, що вимагає докорінних змін у функціонуванні господарського механізму та гармонізації інтересів усіх зацікавлених сторін. Від того, наскільки ефективно використовуються наявні запаси залежать загальні результати роботи підприємства. Ринкова економіка стимулює підприємства до впровадження нової техніки та технологій, розширює можливості щодо використання нових фінансових інструментів та механізмів, проте на практиці виникає проблема щодо реальності їх застосування. Перш за все це обумовлено повною відсутністю або нестачею власних обігових коштів, низькою ліквідністю активів, застарілою матеріально-технічною базою, на утримання якої витрати перевищують наявні прибутки, та, звичайно, недосконалою законодавчою базою, що в тій чи іншій мірі регламентує діяльність підприємств. Саме тому особливо актуальними є дослідження проблемних питань обліку запасів підприємств і напрямків їх удосконалення. Від вирішення цієї проблеми залежить місце підприємства в економіці, його фінансовий стан, конкурентоспромож-

ність на ринку. Запаси є вагомою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, саме тому питання раціональності та ефективності їх обліку є досить актуальним у наш час.

**Аналіз основних досліджень та публікацій.** Проблематикою організації з питань запасів, його змісту можливостей займалася велика кількість значних вчених, з метою спростити систему організації обліку запасів для отримання максимальних прибутків. Вагомий внесок в теоретичну розробку проблем організації і ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів внесли вітчизняні вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуев, А.М. Герасимович, В.П. Загородній, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмиський, Г.Г. Кирейцев, В.Г. Лінник, П.П. Німчинов, Ю.І. Осадчий та інші. У наукових публікаціях вчені досліджували методи обліку та оцінки виробничих запасів на національному рівні, однак питання оцінки виробничих запасів на міжнародному рівні та запозичення Україною передового світового досвіду в даній сфері залишається і досі не розкритим достатньою мірою.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Одним із основних, найскладніших та проблемних питань методології нової системи бухгалтерського обліку є правильне та раціональне відображення в бухгалтерському обліку первісної вартості (фактичної собівартості) запасів, визначення та відображення в синтетичному й аналітичному обліку фактичної собівартості малоцінних швидкозношувальних предметів, витрачених на виробництво продукції (робіт, послуг).

Слід зазначити, що в умовах нестабільності ринку, яка виражається в досить значних коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Саме тому зарубіжна практика обліку і звітності виробила достатньо ефективні способи вирішення такої проблеми.

**Постановка завдання.** Метою даної роботи є дослідження особливостей і тенденцій функціонування системи виробничих запасів на підприємстві, вивчення можливих варіантів розвитку підприємства за рахунок вдалого використання обліку запасів.

**Виклад основного матеріалу.** Починаючи з 1 січня 2000 року, в Україні набрали чинності Національні стандарти бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Введення Національних стандартів обумовило низку змін у веденні бухгалтерського обліку взагалі та складанні фінансової звітності зокрема. Однією з характерних відмінностей нових принципів бухгалтерського обліку від ведення бухгалтерського обліку за старими нормами є відмінність оцінки та обліку запасів. Власне, запаси заслуговують на особливу увагу хоча б тому, що, по-перше, у багатьох підприємств вони складають значну частину активів, а по-друге, оцінка запасів впливає як на валюту балансу, так і на собівартість виготовленої продукції і, як наслідок, на визначення фінансового результату діяльності.

Перш за все, слід відмітити, що новим є саме поняття «запаси». Відповідно до Положення (стандарту) бухгал-

терського обліку 9 запаси ~ це активи, які утримуються для подальшого продажу або споживання у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) та для адміністративних цілей чи перебувають у процесі виробництва (незавершеного виробництва) з метою наступного продажу готової продукції [2].

Відповідно до П(С)БС 9 запаси визнаються активами, коли їх вартість можна достовірно визначити та коли у майбутньому підприємство може отримати економічні вигоди в результаті їх використання. Цей момент є дуже суттєвим під час оцінки будь-якого бізнесу, оскільки аналітик може бути впевнений, що в балансі не показані товарно-матеріальні цінності (ТМЦ), що не принесуть ніякої користі підприємству (не можуть бути реалізовані чи використані за призначенням). Запаси, що не можуть бути визнані активами підприємства, списуються на операційні витрати звітного періоду (раніше такі ТМЦ продовжували обліковуватися на балансі підприємства як запаси).

В умовах жорсткої конкуренції між підприємствами більше шансів на перемогу має той, хто в будь-який момент може чітко уявити, що підприємство має, які матеріальні активи, які матеріальні цінності  $t$  на складі і в якому обсязі слід здійснювати подальше їх придбання та використання. Ефективне вирішення цих питань неможливе без використання систем автоматизації діяльності підприємства в цілому та бухгалтерського обліку зокрема.

П(С)БО 9 "Запаси" детально регламентує загальні принципи організації бухгалтерського обліку запасів і по-новому вирішує питання визначення та обліку первісної (балансової) вартості запасів, що сприятиме об'єктивному відображенню в бухгалтерському обліку фактичної собівартості використаних запасів, точному визначенню фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємств.

Інструкція про застосування Плану рахунків не встановлює порядку обліку витрат на купівлю, доставку та дове-

дення запасів до придатного для використання стану, які згідно з пунктами 8, 9 П(С)БО 9 "Запаси" мають входити до первісної (балансової) вартості придбаних підприємством товарно-матеріальних цінностей.

Найбільш раціональним є облік запасів за договірними купівельними цінами з окремим аналітичним обліком витрат на купівлю, доставку запасів і доведення їх до придатного для використання стану. Тільки наприкінці місяця такі витрати мають включатися за спеціальним розрахунком до фактичної собівартості запасів, використаних на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), або до фактичної собівартості реалізованих цінностей. Розрахунок слід складати у порядку, встановленому пунктом 9 П(С)БО 9 "Запаси" для списання тільки транспортно-заготівельних витрат.

Порядок ведення аналітичного обліку Інструкцією також не визначений. Проте у ній зазначено, що аналітичний облік ведеться за місцями зберігання та однорідними групами, що завдає деякі труднощі.

При обліку запасів в першу чергу слід звернути не на методологію обліку (під якою розуміється рознесення залишків по облікових реєстрах), а на їх оцінку (переоцінку). Необхідність оцінки та переоцінки запасів пояснюється низкою причин. Так, якщо однорідне паливо протягом звітного періоду купувалося за різними цінами, то як розподілити вартість використаного палива і того, що залишилося у запасі? Або якщо ринкові ціни на паливо знизились, то чи буде достовірною звітність, в якій паливо показано за вартістю придбання? Такі та подібні питання вимагають оцінювати паливо під час його надходження, вибуття та на дату складання балансу, які, в свою чергу, мають свої характерні особливості. Логічно би було почати з надходження палива.

В усіх випадках у момент надходження паливо повинно бути оцінено за початковою вартістю, і для кожного випадку над-

ходження необхідно знати, що с початковою вартістю і як її визначити.

Коли паливо було придбано за грошеві кошти, то справедливо було б його обліковувати за собівартістю придбання, що і регламентується НП(С)БО. Ця вартість включає в себе витрати, пов'язані з придбанням палива та доведенням його до такого стану, в якому воно придатне до використання.

Одержане безоплатно паливо відповідно до НП(С)БО обліковується за справедливою вартістю (нове поняття у вітчизняному бухгалтерському обліку). Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу або оплату зобов'язання у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами.[2] Це твердження дещо віддає ідеалізмом, проте одночасно дає можливість підприємству оперувати оцінкою запасів (у даному випадку – в розумних межах). При цьому не слід забувати, що таке надходження повинно бути відображене у складі доходів від операційної діяльності (оскільки паливо використовується протягом операційного циклу, хоча, можливо, це і не зовсім вірно).

Коли ж паливо були придбане в результаті обміну на інші ТМЦ, оцінка його залежить від того, чи здійснюється обмін подібних чи неподібних активів (тобто на паливо чи інші ТМЦ). У випадку обміну на паливо дохід від операції не визнається. Вважається, що замість одного активу було одержано його еквівалент (тобто його замінили таким самим активом). При цьому активи, що обмінюються, можуть мати різну балансову, але однакову справедливу вартість. Якщо паливо придбане за бартером в обмін на неподібні активи (наприклад, основні засоби), то початкова вартість придбаного палива дорівнює справедливій вартості переданого палива, збільшеного (зменшеного) на суму грошових коштів або їх еквівалента, яка була передана (одержана) у процесі обміну. Навіть якщо балансова вартість вища за справедливу вартість, все одно на балансі

паливо повинно обліковуватись за справедливою вартістю. У такому випадку різниця між балансовою і справедливою вартістю переданого палива включаться до витрат звітною періоду.

Обираючи методи обліку запасів, слід пам'ятати, що зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можлива лише у тому випадку, коли така зміна буде найбільш повно і достовірно відображати специфіку діяльності підприємства (оскільки причини її зміни згідно з вимогами П(С)БО вказуються у примітках до звітності, а якщо і не вказуються, то саме існування змін може насторожити користувачів). До того ж на підприємстві можуть застосовуватись різні методи оцінки для різних груп запасів.

В момент придбання запаси обліковуються за початковою вартістю. Методи оцінки запасів застосовуються для визначення собівартості запасів, що списуються, і не впливають на їх початкову вартість. Проте П(С)БО 9 вказує на необхідність відображення у балансі запасів за найменшою з двох оцінок – початкової вартості або чистої вартості реалізації. [2] Очевидно, що така вимога покликана необхідністю застосування принципу обачності, відповідно до якого активи або дохід не повинні бути завищеними, а зобов'язання або втрати – заниженими. Виникає новий термін – чиста вартість реалізації запасів. Чиста вартість реалізації запасів – це сума, яку очікується отримати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності: за вирахуванням ймовірних витрат на завершення виробництва запасів і їх реалізацію. Це означає, що чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає у процесі підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо при реалізації. Застарілі та ушкоджені ТМЦ часто мають чисту реалізаційну вартість набагато нижчу за їх початкову вартість. Проте подібна ситуація може виникнути не обов'язково при пошкодженні ТМЦ. Швидкі технологічні зміни сприяють швидкому моральному старінню активів. Вимога відображення у

звітності запасів за найменшою з початкової і ринкової вартості базується на припущенні, що якщо ціна товару впала, то, відповідно, знизиться і його продажна вартість. Проте запаси можуть уцінюватись не тільки у зв'язку із втратою первинної якості. Запаси повинні бути уцінені і відображені в обліку та звітності за чистою вартістю реалізації у випадку, якщо на дату складання балансу знизилась ціна їх реалізації. Уцінка запасів буде проводитись також у випадку, якщо зросли очікувані витрати на їх збут. Чиста вартість реалізації повинна визначатись за кожною одиницею (тобто однорідною групою) запасів шляхом вирахування, як уже зазначаюся вище, з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Таким чином, переоцінка запасів повинна проводитись на дату складання балансу. Оскільки така переоцінка потребує досить значних затрат часу, то здійснення її поквартальне не має сенсу, тому доцільно проводити і таку переоцінку по закінченні календарного року (при складанні річної звітності). У зазначений термін підприємство проведе інвентаризацію. Ті запаси, яких немає у наявності, будуть списані з балансу як неіснуючі і віднесені на витрати поточного року, а за запасами, що залишились, повинна проводитись відповідна переоцінка. Проте такий розрахунок буде також проводитись у випадку необхідності уцінити окремі види палива.

Слід зазначити, що, як правило, ціни реалізації ростуть (внаслідок інфляційних процесів). Отже, відповідно, уцінка до чистої вартості реалізації буде проводитись за тими видами, які втратили початкову якість, тому підлягають уцінці до можливої ціни реалізації, решта ж товарів буде обліковуватись за початковою вартістю. На кінець кожного наступного періоду (звітного року) робиться нова оцінка чистої вартості реалізації, яка порівнюється з початковою вартістю і з балансовою. У разі, якщо зросла чиста вартість реалізації, на суму збільшення чистої реалізації у межах суми попере-

дної уцінки стосується запис про попереднє зменшення вартості.

Таким чином, новою балансовою вартістю є найнижча з оцінок – собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Тобто дооцінка запасів можлива тільки до рівня початкової вартості у випадку, якщо ринкова вартість таких запасів спочатку знизилась (і запаси були уцінені), а потім збільшилась. У випадку, якщо чиста вартість реалізації запасів, які були уцінені, згодом зросла і перевищила їх собівартість, оцінка запасів проводиться на рівні їх початкової вартості. Отже, як можна бачити з наведеною вище, внаслідок уведення у НП(С)БО принципу обережності, внаслідок переоцінки запасів їх балансова вартість може швидше зменшуватись і лише в деяких випадках зростати. Коли підприємство використовує один з методів LIFO чи FIFO. Адже в П(С)БО 9 вказано: «вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів» (метод FIFO), а якщо їх чиста вартість реалізації на кінець року (кварталу, місяця – в залежності від дати переоцінки) стала нижче за балансову, то тут виникає можливість маніпулювання балансовою вартістю запасів (до того ж чисту вартість реалізації, по суті, визначає саме підприємство).

Отже, після проведеної переоцінки, незважаючи на те, який метод оцінки запасів при їх вибутті застосовується на підприємстві, собівартість запасів при їх реалізації буде відзначатися виходячи з їх балансової вартості (балансова вартість буде дорівнювати чистій вартості реалізації, якщо товар був уцінений, і початковій вартості, якщо товар не уцінювався). Проте слід наголосити, що сума уцінки повинна бути відображена у примітках до фінансової звітності,

тому необхідно навести обґрунтування такої уцінки (це залежить від мети підприємства, адже в класичній зарубіжній бухгалтерській теорії (яку ми активно переймаємо сьогодні) прийнято вважати, що підприємство, оприлюднюючи звітність, хоча б потенційно розраховує на інвестора, кредитора, майбутнього партнера. Оцінка запасів вимагає підвищеної уваги ще й тому, що їх балансова вартість використовується при розрахунках фінансового стану підприємства (показники ліквідності, платоспроможності). Тому потрібно враховувати такий момент, якщо підприємство має на меті залучення додаткових партнерів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, взявши до уваги думки різних авторів, можна стверджувати, що виробничі запаси відіграють велику роль у ефективності господарської діяльності підприємств. Господарська діяльність підприємства включає використання значних виробничих запасів. Виробничі запаси посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності. Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів. Облік запасів ведеться в натуральному та грошовому вимірниках. Існують різні методи оцінки запасів, кожен з яких має свої переваги та недоліки, тому є дуже важливо вибрати той метод, за яким можна найточніше провести оцінку запасів, залежно від діяльності підприємства. У зв'язку з цим виникає ряд проблем в організації управління виробничими запасами та їхнього облікового забезпечення. Тому від правильності розрахунку оцінки запасів буде залежит подальша робота підприємства.

#### Список використаних джерел:

1. Гончарук В.І. Проблеми обліку виробничих запасів. Збірник друкованих студентських наукових праць. 2010.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р. № 246

3. Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / О.М. Приймачок: Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 19 с.

4. Понлюйко А.М. Облік і аналіз використання виробничих запасів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / А.М. Поплюйко: Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2003. – 17 с.

**Gorbachova O.M., Oliynyk I.A.**

## **WAYS TO IMPROVE INVENTORY ACCOUNTING**

Ukraine is in the process of improvement of market conditions, requiring significant changes in the functioning of the economic mechanism and harmonize the interests of all stakeholders. On how to effectively use existing stocks depend on the overall results of the company. The market economy encourages enterprises to introduce new techniques and technologies, expanding possibilities for the use of new financial instruments and mechanisms, in practice there is a problem about the reality of their application.

From the solution of this problem depends on local businesses in the economy, its financial position, competitiveness in the market. Stocks is a significant part of the assets, they have a special place in the property and a dominant position in the cost structure of enterprises in various fields, which is why the rationality and efficiency of accounting is very relevant today.

One of the main, most difficult and problematic issues of methodology of the new accounting system is correct and rational reflection in the accounting of the original cost (actual cost) stocks, identification and mapping in synthetic and analytical account of the actual cost of low-value items spent on the production of goods (works, services).

Taking into account the views of different authors, it can be argued that inventories play an important role in the efficiency of economic activity. The economic activities of the company include the use of large inventories. Inventories occupy a special place in the property and a dominant position in the enterprise cost structure of different areas. From the correctness of accounting reserves depends on the accuracy of earnings received now and save most stocks. Accounting for reserves is in physical and monetary meter. There are various methods of evaluating reserves, each of which has its advantages and disadvantages, so it is very important to choose the method by which you can most accurately assess stocks, depending on the enterprise.

In this regard, a number of problems in the management of inventory and account for their support. Therefore, the accuracy of the calculation depends on stock assessment will follow the enterprise.

**Keywords:** inventory, accounting, profit, financial result.