

УДК 657:005.921

## **ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМКИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

**Шендригоренко М.Т.\* , 2013**

*Криворізький економічний інститут ДВНЗ «Криворізький національний університет»*

У статті аналізуються проблемні питання щодо організації та ведення обліку виробничих запасів на підприємствах, а також визначаються напрямки їх вирішення. Розглянуто сучасні трактування поняття «виробничі запаси» та піднято проблему обрання оптимального методу оцінки виробничих запасів, а також визначено напрямки організації дієвого документообігу на підприємстві.

*Ключові слова:* виробничі запаси, облік, управління, методи оцінки запасів.

**Постановка проблеми.** Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його предметами праці - сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг). Визначною особливістю запасів є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг).

В сучасних умовах господарювання неналагоджена та неефективно діюча система управління запасами призводить до несвоєчасного забезпечення виробництва необхідною сировиною і матеріалами або до надлишкового їх накопичення на підприємстві тощо. І як наслідок даної ситуації - спрямування діяльності до одержання збитку.

Нині проблеми обліку виробничих запасів набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання оперативної і достовірної інформації для здійснення керівництва підприємством і процесами, які в ньому відбуваються.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку запасів присвячені роботи науковців: В.Д. Андреева, А.В. Алексеєвої, В.В. Бабича, М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, В.І. Єфіменка, В.В. Сопка, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Швеця, Л.С. Шатковської, О.А. Петрик та інших.

Отримані результати наукових розробок щодо вдосконалення бухгалтерського обліку мають вагомe значення для розвитку організації і методики обліку виробничих запасів на етапах їх руху. Проте недосконала система організації бухгалтерського обліку операцій з виробничими запасами викликає неповне та несвоєчасне надходження інформації до керівників різних рівнів управління. Наявність розривів в часі між одержанням облікової інформації та її використанням перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності підприємств. Недоліки в організації обліку виробничих запасів призводять до заплутаності, дублювання, необґрунтованого збільшення витрат на утримання облікового персоналу, створення умов для зловживань.

Систематизація проблемних і актуальних питань щодо організації обліку виробничих запасів за сучасних умов господарювання, а також пошук шляхів їх вирішення зумовили спрямованість теми даної статті.

**Мета і завдання дослідження.** Метою написання даної статті є визначення основних проблем в організації і веденні обліку виробничих запасів та обґрунтування пропозицій щодо удосконалення системи управління ними на підприємстві.

Завданнями для досягнення поставленої мети є: конкретизація поняття «запаси» на підставі критичної оцінки наукових публікацій; обґрунтування проблематики і доцільності вибору адміністрацією підприємства методу оцінки запасів при їх вибутті з урахуванням вимог сьогодення; розробка пропозицій щодо оптимізації документообігу з обліку виробничих запасів на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Проведені дослідження економічних джерел інформації дозволяють констатувати, що визначення терміну «запаси» в різних країнах відрізняється. Якщо в Україні запаси є активами, які призначені для виробництва продукції, надання послуг або перепродажу протягом короткого періоду часу, то, наприклад, в США запаси – це активи для

---

\* ©Шендригоренко М.Т. – к.е.н., доцент, Криворізький економічний інститут ДВНЗ «Криворізький національний університет».

продажу протягом одного звичайного ділового циклу або використання протягом одного виробничого циклу.

Відповідно до МСФЗ 2 «Запаси» під запасами розуміють активи, призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності в процесі виробництва, для продажу чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» запаси визначено як активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством [1, с. 2].

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин та організації діяльності підприємства [3].

Застосування терміну «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі.

Поділяючи думку економістів, зазначимо, що терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливості продажу таких активів.

Певні протиріччя пов'язані і з використанням терміну «предмети праці». Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що підлягають обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Термін «товарно-виробничі запаси» найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких - обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у вигляді складського резерву.

Використання цього терміну викликає також певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Тож більшість авторів під терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто поняття «запасів» є досить специфічним.

Найпоширеніша характеристика поняття "виробничі запаси" - це «...засоби, що знаходяться на складах споживачів, виробництва, призначені для виробничого споживання, але ще не вступили у виробничий процес». Це визначення не зовсім прийнятне при віддзеркаленні використання цього об'єкту, оскільки при цьому також робиться акцент на зберіганні ресурсів.

Попри це, в більшості літературних джерел виробничі запаси визначаються як матеріальні ресурси або як предмети праці, залежно від того, з якої позиції вони розглядаються: логістики чи бухгалтерського обліку.

На нашу думку для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси» як облікової категорії має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Отже, доцільним є наступне визначення: виробничі запаси - це частина матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

Критичний огляд наукових праць дослідників і фахівців у галузі обліку дозволяє виокремити проблемні аспекти, що притаманні організації обліку операцій з виробничими запасами:

- дискусійність визначення поняття «виробничі запаси»;

- низький рівень інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;
- відсутність комплексного поєднання даних усіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів (визначення оптимального їх рівня).

Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка має вплив на визначення собівартості продукції. Особливої уваги дане питання набуває за сучасних умов господарювання, коли ринкові ціни на виробничі запаси постійно змінюються, переважно зростають. Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації.

Навколо цих питань серед науковців велось багато дискусій, у результаті чого були сформовані різні методи оцінки запасів, що використовувались при їхньому списанні, які відтворено в нормативних документах [1,2]. Однак завдання полягає у визначенні керівництвом підприємства ефективного методу оцінки запасів в конкретній ситуації.

В Україні та в Росії, як і в більшості інших країн світу, виробничі запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання їх під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцями.

Згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» [1], при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті, їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Згідно МСБО 2 «Запаси» при вибутті виробничих запасів підприємства застосовують такі методи оцінки: метод конкретної ідентифікації, середньозваженої собівартості, метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), метод стандартних (нормативних) витрат, метод роздрібних цін.

Зазначимо, що в Україні облік виробничих запасів здебільшого побудований на схожих принципах із тими, що викладені в МСБО 2 «Запаси». В свою чергу, порівнюючи методичні підходи до обліку виробничих запасів в Україні та Росії, звертається увага на те, що в Росії, на відміну від України, використовується три методи визначення собівартості запасів: за собівартістю кожної одиниці; за середньою собівартістю; за собівартістю перших за часом придбання матеріально - виробничих запасів (метод ФІФО). Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Таким чином, все ще існують відмінності нормативного регулювання обліку запасів України та Росії. Українське законодавство поки що формується на основі положень міжнародних стандартів без належної адаптації до особливостей національної економіки.

Порівняння різних методів оцінювання виробничих запасів при їх вибутті дає підстави обґрунтувати наступні аспекти:

- найменш ризикованим і найпростішим для використання є метод середньозваженої собівартості запасів. Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли запаси надходять або витрачаються щоденно. Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами;

- найбільш логічним і обґрунтованим вважаємо оцінку запасів за методом FIFO. Даний метод базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також, що грошова одиниця є стабільною. Даний метод може використовуватись на підприємствах, які вважають за необхідне максимізувати показник прибутку.

На практиці бухгалтери повинні самостійно вирішувати, як організувати аналітичний облік виробничих запасів та їх оцінку залежно від конкретних умов діяльності підприємства і ведення бухгалтерського обліку. Метод оцінки вибуття запасів має відповідати специфіці підприємства, що

враховується при формуванні його облікової політики, а також іншим чинникам, серед яких можна виділити організаційно-правові форми підприємства, динаміку попиту і пропозиції на запаси, кон'юнктуру ринку, фінансову й дивідендну політику. Підприємство повинно будувати свою господарську і облікову політику таким чином, щоб запаси матеріалів на складах підприємства були обґрунтовано мінімальними, у цих умовах можна уникнути особливих складностей, пов'язаних з оцінкою вибуття запасів.

За сучасних умов господарювання рух документів між різними службами на підприємстві вимагає впорядкування за допомогою організації системи документообігу. Документообіг можна визначити як шлях документа від створення до здачі в архів .

Отже, система дієвого документообігу на підприємстві має бути організована на стадії первинного, поточного та підсумкового обліку запасів.

Ми поділяємо думку науковців і практиків, які стверджують, що на стадії первинного обліку виробничих запасів необхідно так організувати обліковий процес, щоб мінімізувати витрати коштів і часу на виконання робіт і прискорити рух первинних документів з обліку запасів в бухгалтерію підприємства (рис. 1) [4,5].

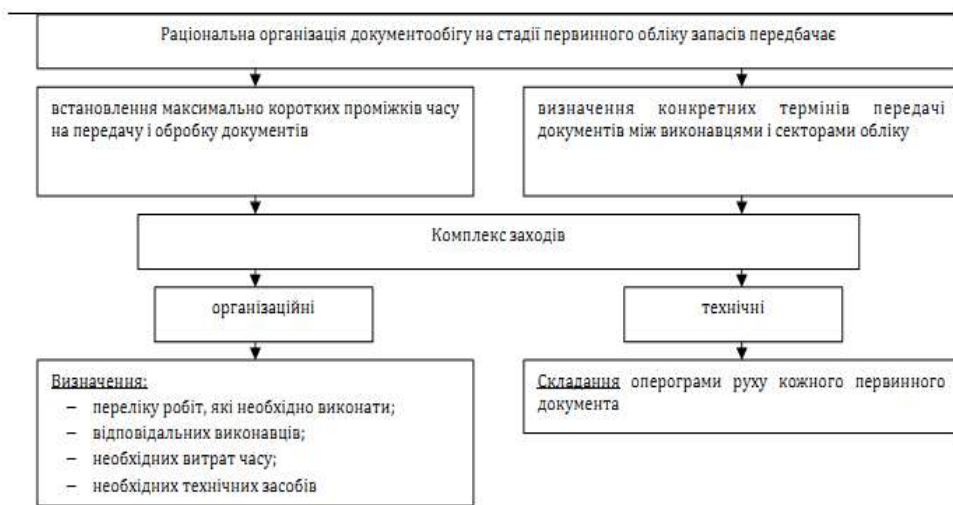


Рис. 1. Схема організації документообігу на стадії первинного обліку запасів.

Поточний облік виробничих запасів характеризується обробкою великої кількості даних на всіх його етапах, тому для створення ефективного документообігу слід конкретизувати мету та завдання для її досягнення (рис. 2).



Рис. 2. Схема організації документообігу на стадії поточного обліку.

Завершальною стадією облікового процесу на підприємстві є підсумковий облік. Дієва організація документообігу на стадії підсумкового обліку запасів повинна забезпечити не лише заощадження часу і коштів на підготовку звітності, але й правильне її складання й надання у встановлені терміни.

Таким чином, можна окреслити критерії ефективного документообігу на всіх стадіях обліку виробничих запасів:

- документ повинен проходити через оптимальну кількість виконавців та підрозділів;
- термін проходження документа у кожному підрозділі повинен бути мінімальним;
- організація руху документів має оптимізувати контрольну функцію бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Отже, в процесі написання статті було досліджено низку проблемних питань з обліку виробничих запасів. Розглянуто й методи оцінки запасів при вибутті, виділені особливості їх використання в Україні та в Росії. Визначено сфери застосування різних методів оцінки запасів, а також умови, в яких їх застосування є найбільш доцільним.

На підприємствах для отримання своєчасної та корисної інформації, мінімізації витрат робочого часу на обробку документів і скорочення термінів їх пересування між окремими службами підприємства, повинен бути організований дієвий документообіг, який характеризується оптимальністю та високою швидкістю руху документів з обліку виробничих запасів.

Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і потребує подальших досліджень з метою створення передумов для формування більш ефективної обліково-управлінської моделі.

**Література:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246]. [Електронний ресурс].— Режим доступу: <<http://rada.gov.ua>>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України [від 10.01.2007р. №2] [Електронний ресурс].— Режим доступу: <<http://www.liga.net.>>
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 618 с.
4. Бурдюг Н. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку виробничих запасів /Н. Бурдюг [Електронний ресурс] – Режим доступу : <[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ecan/2010\\_6/pdf/burdyug.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2010_6/pdf/burdyug.pdf)>
5. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік, за національними стандартами / М.Ф. Огійчук. - Х.: Вид-во Алерта, 2011.- 1044с.