

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

УДК 657.42

Головацька С. І.,

к.е.н., доц кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія, м. Львів

Бурдейна Л. В.,

ст. викл., Приватний вищий навчальний заклад "Буковинський університет", м. Чернівці

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УКРАЇНИ

Анотація. В статті розглянуто особливості обліку виробничих запасів на підприємствах України та їх оцінку. Метою даної статті є дослідження сучасних проблем обліку виробничих запасів та висунення пропозицій щодо їх усунення. В результаті проведеного дослідження встановлено, що до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних із розробкою науково обґрунтованої системи обліку використання виробничих запасів.

Ключові слова: виробничі запаси, первісна вартість, бухгалтерський облік.

SOME ISSUES OF INVENTORIES ACCOUNTING UNDER THE CONDITIONS OF REFORM OF ACCOUNTING IN UKRAINE

Holovatska S. I.,

Ph.D., Associate Professor, Associate professor of the Department of Accounting, Lviv Academy of Commerce, Lviv

Burdeyna L. V.,

Senior Lecturer, Private Higher Educational Institution "Bukovina University", Chernivtsi

Abstract. The article considers the peculiarities of accounting and evaluation of inventories at the enterprises of Ukraine. The purpose of this article is to study contemporary problems of accounting of inventories and to elaborate proposals of their solution. The study found that so far remain many important issues related to the development of science-based system of inventories accounting.

Keywords: inventories, initial value, accounting.

Постановка проблеми. Питання обліку виробничих запасів у сучасних умовах стає все більш актуальним у зв'язку з потребою швидкої та достовірної інформації. Господарська діяльність підприємств здійснюється з використанням фінансових матеріальних та трудових ресурсів, які тісно пов'язані між собою. Значну частину серед цих ресурсів займають виробничі запаси, які становлять основу готової продукції та займають вагомe місце у складі витрат. Тому сьогодні важливим залишається питання обліку виробничих запасів на підприємствах в умовах реформування системи бухгалтерського обліку, пристосування їх до міжнародних стандартів та надання достовірної інформації для потреб менеджменту з метою управління ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням теоретичної розробки проблем організації та методики бухгалтерського обліку виробничих запасів, а також їх вирішення присвячена велика кількість праць учених-економістів та дослідників у галузі обліку, таких як: Афанас'єва І. І., Бутинець Ф. Ф., Глібка О. В., Голов С. Ф., Дарманська Г. О., Демяненко М. Я., Карабаза І. А., Кірейцев Г. Г., Костирко І. Г., Малюга Н. М., Михалевич С. Г., Мурашко О. В., Новодворська В. В., Приймачок О. М., Пушкар М. С., Рибалко О. М., Сайко О. В., Сікора І. А., Соколов Я. В. та ін. Багатьох із вищезазначених науковців цікавлять питання розвитку та вдосконалення обліку та оцінки виробничих запасів. Проте існує ряд теоретичних і практичних проблем, що все ще залишаються невирішеними як

на рівні економіки в цілому, так і на рівні підприємства зокрема. Все ще існують питання, які потребують подальших досліджень та наукових розробок.

Постановка завдання. Метою статті є теоретичне визначення сутності, змісту, ролі виробничих запасів у господарській діяльності, обґрунтування значення та місця в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі розвитку ринкових відносин та запровадження різноманітних форм власності висуваються нові вимоги до бухгалтерського обліку як до основного способу контролю за веденням господарської діяльності підприємств. Усі промислові підприємства незалежно від форм власності та методів господарювання для ведення фінансово-господарської діяльності застосовують виробничі запаси, які є невід'ємною частиною готової продукції та становлять домінуючу частку у витратах.

Основне призначення виробничих запасів – забезпечення безперервності виробничого процесу на підприємстві.

Правильна організація руху виробничих запасів сприяє раціональному процесу виробництва на всіх стадіях обробки і випуску готової продукції виробничого підприємства. Це зумовлює потребу в повній та достовірній інформації про надходження, наявність та рух виробничих запасів. Тому облік виробничих запасів є актуальним для кожного підприємства.

Основним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [1]. Але, оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, неможливо не звернути увагу на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” [2].

Якщо розглядати питання економічної сутності виробничих запасів, слід наголосити: дослідження наукових і методичних праць вчених показало, що існує досить широке і неоднозначне трактування поняття в економічній літературі терміна “виробничі запаси”. Під виробничими запасами часто розуміють різноманітну сировину, матеріали, паливо, предмети та засоби праці, які кожне підприємство купує для виробництва продукції та інших господарських потреб.

Враховуючи високий ступінь конкуренції, постійні зміни взаємовідносин між виробниками, постачальниками, покупцями й державою, зростання ризику й відповідальності суб'єктів господарювання за результати діяльності, однією з основних умов отримання прибутку підприємств є якість управління виробничими запасами, що здійснюється на підставі оперативної та достовірної інформації, основним джерелом формування якої є система бухгалтерського обліку.

Як наслідок, на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а інколи і недбалість у веденні обліку запасів. Такі помилки призводять до великих втрат запасів і, як наслідок, зменшення оподаткованого прибутку, що спричиняє негативні наслідки не тільки для окремого підприємства, а й бюджету держави в цілому. Крім того, відсутність чіткої системи аналітичного обліку запасів не дає змогу виявити нестачі, крадіжки або псування запасів на підприємствах.

Враховуючи те, що витрати сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів у більшості підприємств займають 80-90% серед усіх витрат на виробництво нової продукції, то головним завданням є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів раціонального їх використання [4].

Основними завданнями обліку виробничих запасів на промислових підприємствах є:

- достовірне та вчасне документальне оформлення всіх операцій із руху виробничих запасів;
- встановлення та відображення в обліку всіх витрат, пов'язаних із придбанням виробничих запасів;
- контроль за надходженням, заготівлею виробничих запасів, їх зберіганням;
- одержання справедливих даних про залишки виробничих запасів, що знаходяться на складах підприємств;
- правильне та своєчасне виявлення виробничих запасів, які не використовуються на підприємстві та підлягають реалізації.

Не менш важливе значення для правильного обліку має також порядок оцінки виробничих запасів. В обліку виробничі запаси відображаються за первісною вартістю. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №9 “Запаси” первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків, які пов'язані з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів 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 стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і покращення якісно-технічних характеристик запасів [1].

Формування первісної вартості запасів за шляхами надходження подано у таблиці 1.

Первісна вартість виробничих запасів

№ з/п	Шляхи надходження запасів	Формування первісної вартості запасів
1	2	3
1	Придбання	Первісною вартістю запасів є <u>собівартість</u> запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання
2	Виготовлення власними силами	Первісною вартістю визнається собівартість їх <u>виробництва</u> , яка визначається за Положенням (стандартом) 16 “Витрати” і відповідає калькуляції, затвердженій на підприємстві
3	Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
4	Одержання безоплатно	Первісною вартістю визнається їх справедлива вартість
5	Придбання у результаті обміну на подібні запаси	Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.
6	Придбання у результаті обміну на неподібні запаси	Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси, визнається справедлива вартість придбаних запасів.

Згідно з П(С)БО 9 „Запаси” на підприємстві можна використовувати один із п’яти методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для всіх одиниць бухгалтерського обліку виробничих запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із нижченаведених методів.

Оцінка запасів проводиться за одним із таких методів:

- собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO або ФІФО);
- середньозваженою собівартістю;
- нормативних витрат;
- ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів;
- ціни продажу [1].

Головним завданням обліку виробничих запасів на підприємстві є достовірне та своєчасне оформлення руху виробничих запасів.

Суцільне та безперервне відображення у бухгалтерських документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об’єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням виробничих запасів підприємства.

Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов’язані з наявністю та рухом виробничих запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Тобто для забезпечення документування виробничих запасів передбачено використання ряду типових форм документів.

Щоб отримати вчасну та необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів, необхідна правильна організація структури документообігу. Метою первинного обліку виробничих запасів є збір, обробка даних про факти господарської діяльності, їх подальше перетворення на інформацію,

яка дає можливість апарату управління розробляти та ухвалювати рішення й уникати економічних прорахунків. Змістом первинного обліку є первинне спостереження та сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування у носіях облікової інформації – документах. Від правильності документального оформлення операцій із надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Важливою проблемою на підприємствах є неупорядкована первинна документація та відсутність типових уніфікованих форм документів. Причому недоліки стосуються нераціональних форм документів, документообігу та всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів.

Перш за все це спричинено великою різноманітністю форм облікових документів, яка істотно ускладнює облік. В основному типові форми первинної та зведеної документації з обліку виробничих запасів були затверджені ще у минулому столітті. Сьогодні такі документи не можуть задовольнити інформаційні потреби користувачів.

Для своєчасного і достовірного надання інформації про наявність і рух виробничих запасів на підприємстві бухгалтерська служба повинна забезпечити правильне документальне оформлення та систематичний облік надходження, відпуску і переміщення запасів.

Документальне оформлення оприбуткованих виробничих запасів залежить від джерел їх надходження на підприємство. Так, виробничі запаси можуть бути:

- придбані у постачальника;
- придбані підзвітними особами у торговельній мережі за рахунок коштів, виділених на господарські потреби;
- вироблені у власному виробництві;

- отримані від ліквідації основних засобів, списання малоцінних та швидкозношуваних предметів у процесі капітального ремонту.

Надходження виробничих запасів на підприємстві відбувається в основному через придбання за плату в постачальників, і зберігаються вони на складі підприємства. Порядок надходження запасів на підприємство та їх документальне оформлення залежить від умов поставки, зазначених у договорі, а саме: місця отримання (на складі постачальника, на складі покупця), характеру (за кількістю, якістю, комплектністю), відповідності кількості та якості отримуваних виробничих запасів умовам договору і супровідним документам. Для оформлення надходження виробничих запасів використовуються різні товаросупровідні документи, що складаються як постачальниками, так і покупцем. Основними формами документів первинного обліку з оприбуткування виробничих запасів вважаються:

- доручення (ф. М-2) – є бланком суворої звітності і, в свою чергу, реєструється у книзі довіреностей. Отримані за дорученням виробничі запаси співробітником підприємства здаються на склад. Комірник оформляє надходження цінностей випискою прибуткового ордера;

- прибутковий ордер (ф. М-4) – складається матеріально відповідальною особою в одному-двох примірниках у день прибуття цінностей на склад. Копія прибуткового документа є звітом робітника про використання доручення;

- товарно-транспортна накладна (ф. 1-ТН) – використовується при автоперевезеннях;

- акт про приймання матеріалів (ф. М-7) – складається у випадку розбіжностей по кількості та якості прибулих виробничих запасів із даними супровідних (пред'явлених до оплати) документів і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування цінностей, що фактично надійшли. Акт складається приймальною комісією, яка призначається керівником підприємства, за участю представника постачальника або торговельної палати. Акт складається у двох примірниках: один є підставою для оприбуткування цінностей комірником; другий передається до юридичного відділу для впорядкування претензій постачальнику;

- рахунок-фактура – розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантаженої (або підлягаюче відвантаження за умовами попередньої оплати) продукції, а також за виконані роботи і послуги. У цьому документі зазначаються найменування, адреса і розрахункові рахунки постачальника і покупців, а також розрахунок вартості, пред'явленої платнику для оплати: найменування, кількість, ціна і сума виробничих запасів, інші платежі (послуги, податки, збори). Рахунок-фактура одночасно є документом, на підставі якого здійснюється приймання за кількістю та якістю;

- податкова накладна – є підставою для нарахування суми податкового кредиту і суми податкового зобов'язання постачальником;

- реєстр отриманих та виданих податкових накладних.

Виробничі запаси підприємства витрачаються на виробництво, на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації. Також вибуття запасів може спостерігатися у результаті списання у зв'язку з псуванням чи розкраданням. Порядок документального оформлення операцій із відпуску запасів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або несистематично на адміністративні чи інші потреби.

Первинними документами, які складаються на підприємстві при вибутті виробничих запасів, є:

- лімітно-забірна картка (ф. № М-8) – використовується для оформлення відпуску виробничих запасів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для здійснення поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску виробничих запасів на виробничі потреби, і є виправдувальними документами для списання виробничих запасів зі складу;

- акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10);

- накладна на відпуск (на внутрішнє переміщення матеріалів (ф. № М-11).

Важливим аспектом щодо організації обліку виробничих запасів на підприємстві є стан організації аналітичного і синтетичного обліку.

Аналітична та синтетична облікова інформація є основою для управління виробничими запасами підприємства. Без чітко організованого обліку руху товарних запасів апарат управління не зможе виконувати ритмічну роботу підприємства, не зможе захистити себе від конкуренції.

Найбільш достовірну інформацію про рух виробничих запасів здатна надати розгалужена система аналітичного обліку. На аналітичних рахунках ведуть облік виробничих запасів за їх видами, матеріально відповідальними особами, постачальниками та ін. Рахунки аналітичного обліку використовуються для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підбиття підсумків інвентаризації.

Показники аналітичного обліку використовують для визначення собівартості придбаних виробничих запасів, тому що ці показники забезпечують найбільшу точність калькуляції, на якій базується грошова оцінка виробничих запасів.

Необхідно зазначити, що чітко організований аналітичний облік є важливою передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку. Для правильного ведення аналітичного обліку виробничих запасів слід дотримуватися основних вимог:

1) кількість аналітичних рахунків визначається потребами підприємства та його видом діяльності;

2) виробничі запаси обліковуються у натурально-вартісному виразі;

3) аналітичний облік ведеться у картках або відомостях;

4) у кінці звітного періоду здійснюється звірка аналітичних рахунків із синтетичними.

Отже, очевидним є факт, що невирішені проблеми аналітичного обліку виробничих запасів негативно впливають на діяльність суб'єктів господарювання.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності про виробничі запаси на підприємствах усіх форм власності періодично проводиться інвентаризація майна.

Порядок проведення інвентаризації регулюється Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 та зареєстрована у Міністерстві юстиції України 26.08.94 р. за № 202/412.

При проведенні інвентаризації перевіряється реальність вартості зарахованих на баланс виробничих запасів.

Для проведення інвентаризації на підприємствах розпорядчим документом керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії, до складу яких включаються досвідчені працівники, а очолюють такі комісії керівник підприємства, його заступник або представник керівника.

За наслідками інвентаризації робоча інвентаризаційна комісія складає інвентаризаційний опис із зазначенням у ньому результатів інвентаризації й висновків щодо них.

При проведенні інвентаризації інвентаризаційні описи складаються окремо на виробничі запаси, що знаходяться в дорозі, не оплачені в строк покупцями відвантажені товари і цінності та ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці).

Дозволяється складання групових інвентаризаційних описів малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, із зазначенням відповідальних за ці предмети осіб.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань щодо обліку виробничих запасів є актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень. Аналіз практики впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку виявив проблемні питання методичного характеру, наявність яких пов'язана з недостатнім рівнем наукового обґрунтування, що зокрема, стосується і обліку виробничих запасів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджений Наказом Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси", затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Бутинець Ф. Ф.;

[під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця]. – [8 вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – 912 с.

4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / Голов С. Ф. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практичний посібник / Голов С. Ф., Костюченко В. М. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.

6. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий учет на підприємствах України : [учеб. для студ. высш. учеб. завед. экон. спец.] / Ткаченко Н. М. – [7-е изд.]. – К. : А. С. К., 2004.

7. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Ткаченко Н. М. – [5-те вид., доп. і перероб.]. – К. : Алєрта, 2011. – 976 с.

8. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / Жолнер І. В. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

9. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : навч. посіб. / Бабіч В. В., Сагова С. В. – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с.

REFERENCES

1. Ministry of Finance of Ukraine (1999), The Statement (standard) of Accounting 2 "Inventories", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 20 October 1999).

2. International Accounting Standards Committee (2005), International Accounting Standards 2 "Inventories", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (Accessed 01 January 2005).

3. Butynets', F. F. (2009), *Bukhhalters'kyj finansovyy oblik* [Financial Accounting], 8rd ed, Ruta, Zhytomyr, Ukraine.

4. Holov, S. F. (2007), *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects for development], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

5. Holov, S. F. and Kostyuchenko, V. M. (2001), *Bukhhalters'kyj oblik za mizhnaradnymy standartamy: pryklady ta komentari* [Accounting by international standards: Examples and comments], Libra, Kyiv, Ukraine.

6. Tkachenko, N. M. (2004), *Bukhhalterskyj finansovyy uchet na predpriyatiakh Ukrainy* [Financial accounting of companies of Ukraine], A. S. K., Kyiv, Ukraine.

7. Tkachenko, N. M. (2011), *Bukhhalters'kyj finansovyy oblik, opodatkuvannia i zvitnist'* [Financial Accounting, Taxation and Reporting], Alerta, Kyiv, Ukraine.

8. Zholner, I. V. (2012), *Finansovyy oblik za mizhnaradnymy ta natsional'nymy standartamy* [Financial accounting for international and national standards], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

9. Babich, V. V. and Sahova, S. V. (2006), *Finansovyy oblik (oblik aktyviv)* [Financial accounting (accounting aktivs)], KNEU, Kyiv, Ukraine.