

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

**А.В. Дмитренко, кандидат економічних наук. А.О. Слєпова.
Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка**

© Дмитренко, А.В., 2014.

© Слєпова, А.О., 2014.

Стаття отримана редакцією 13.11.2014 р.

Вступ. Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Водночас необхідною передумовою здійснення виробничого процесу є наявність значної кількості виробничих запасів. Реформування діючої системи обліку та впровадження П(С)БО внесли суттєві зміни в організацію облікового процесу виробничих запасів. З переходом до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності низка питань обліку надходження й використання виробничих запасів потребує додаткового дослідження і наукового розроблення.

Формування правдивої інформації про наявність та рух запасів, а також правильна організація ведення бухгалтерського обліку їх вартості забезпечують достовірність фінансової звітності. Тому питання вдосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів відповідно до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є актуальними й потребують вивчення.

Огляд останніх джерел досліджень та публікацій. Питанням організації й ведення бухгалтерського обліку запасів приділяли увагу в різні часи такі вчені та фахівці в галузі обліку, як Ф.Ф. Бутинець [3], С.Ф. Голов [4], І.В. Жолнер [5], О.М. Приймачок [6], О.В. Сайко [7], Н.М. Ткаченко [8] й інші.

Метою дослідження, результати якого викладено у цій роботі, є виявлення суттєвих розбіжностей ведення бухгалтерського обліку запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» й з'ясування економічних проблем, викликаних такими розбіжностями. Для реалізації поставленої мети автори ставлять такі завдання:

- проаналізувати основні поняття, які стосуються обліку виробничих запасів у наведених стандартах;
- проаналізувати основні положення, що стосуються обліку виробничих запасів у наведених стандартах;
- обґрунтувати розбіжності у поняттях та положеннях, які стосуються обліку виробничих запасів у наведених стандартах.

Основний матеріал і результати. Звертаючись до питання економічної сутності виробничих запасів, слід наголосити, що в економічній літературі терміни «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні запаси», «запаси матеріально-технічних ресурсів», «матеріальні ресурси» часто ототожнюються, що не зовсім коректно. Під виробничими запасами часто розуміють різноманітну сировину, матеріали, паливо, предмети та засоби праці, які кожне підприємство купує для виробництва продукції й інших господарських потреб.

Наприклад, О.В. Сайко [7], досліджуючи цю тематику, вказала на негативні сторони наявної методики обліку виробничих запасів на підприємствах молокопереробної промисловості. У зв'язку із цим доцільно звернути увагу на те, що потрібно доопрацювати та вдосконалити діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, зокрема їх рух у процесі виробництва. Тому таким підприємствам доцільно ввести нові форми первинної документації, що мають забезпечити своєчасність надходження та вибуття виробничих запасів підприємства і застосування яких дасть змогу підвищити рівень обліку та контролю за їх використанням.

Якщо ж розглядати підприємства хлібопекарської промисловості, то тут не можна не погодитись із думкою науковця О.М. Приймачок [6], котра займалася проблемами обліку

виробничих запасів на підприємствах хлібопекарської промисловості. Оскільки на цих підприємствах залишаються все ще невирішеними питання щодо вдосконалення документації оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо нагальною постає проблема автоматизації їх обліку.

Аналізуючи дослідження з питань організації бухгалтерського обліку запасів, можна стверджувати, що частина теоретичних положень обліку даних активів потребують доопрацювання і вдосконалення. Зокрема, існують розбіжності у визначеннях термінів, які подані у П(С)БО 9 «Запаси» та у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Це особливо важливо, коли підприємство співпрацює із закордонними партнерами, має філіали в інших країнах. Також в умовах постійного розвитку господарської діяльності, стандарти бухгалтерського обліку виявляються неспроможними забезпечити облік усіх новітніх операцій.

Розвиток ринкових відносин, упровадження різноманітних форм власності, реформування економічних відносин в Україні висувають нові вимоги до бухгалтерського обліку як до способу контролю за веденням господарської діяльності підприємств. Важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх ефективне використання. Ураховуючи те, що витрати сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів у більшості підприємств займають 80–90% серед усіх витрат на виробництво нової продукції, головним завданням є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів раціонального їх використання.

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].

З метою аналізу спільних та відмінних особливостей цих положень, необхідно виконати їх порівняння, результати якого наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння МСФО 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси»

Ознака 1	МСФО 2 2	П(С)БО 9 3	Висновки 4
Сфера застосування	Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком: незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг; фінансових інструментів; біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю. Цей Стандарт не застосовується до оцінювання запасів, утримуваних: - виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Тоді зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в період зміни; - брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Тоді зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку чи збитку в період зміни.	Норми цього Положення (стандарту) не розповсюджуються на: - незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; - фінансові активи; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.	Частково збігаються

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Визнання запасів	Запаси – це активи, які: - утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.	Запаси - активи, які: - утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг.	Частково збігаються
Визнання запасів	Запаси – це активи, які: - утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.	Запаси - активи, які: - утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг.	Частково збігаються
Класифікація запасів	Запаси включають: - товари, що були придбані та утримуються для перепродажу; - готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання; - основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.	Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають: - сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; - незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; - готову продукцію; - товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) й утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу; - малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.	Частково збігаються
Оцінювання запасів на дату балансу	Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.	Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.	Повністю збігаються

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Визначення чистої вартості реалізації	Чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.	Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.	Повністю збігаються
Оцінювання запасів при надходженні	Собівартість запасів повинна включати: - всі витрати на придбання (ціни придбання, ввізного мита та інших податків (крім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням); - витрати на переробку (витрати пов'язані з одиницями виробництва); - інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.	Витрати, котрі безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для цільового використання; б) що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати»; в) що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; г) одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.	Не збігаються
Оцінювання запасів при надходженні	Собівартість запасів повинна включати: - всі витрати на придбання (ціни придбання, ввізного мита та інших податків (крім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням); - витрати на переробку (витрати пов'язані з одиницями виробництва); - інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.	Первісною вартістю запасів: а) що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі; ТЗВ, інші витрати, котрі безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для цільового використання; б) що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати»; в) що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; г) одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.	Не збігаються

Продовження таблиці 1

<p>Витрати, які не включаються до первісної вартості запасів</p>	<p>Витрати, що виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені:</p> <ul style="list-style-type: none"> - понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; - витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; - адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; - витрати на продаж. 	<p>Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):</p> <ul style="list-style-type: none"> - понаднормові втрати і нестачі запасів; - фінансові витрати; - витрати на збут; - загальногосподарські та інші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. 	<p align="center">Частково збігаються</p>
<p>Методи оцінювання вибуття запасів</p>	<ul style="list-style-type: none"> - конкретної ідентифікації; - середньозваженої собівартості; - «перше надходження – перший видаток» (ФІФО); - стандартних витрат; - роздрібних цін. 	<ul style="list-style-type: none"> - ідентифікованої собівартості - відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу. 	<p align="center">Повністю збігаються</p>

Оскільки національні стандарти розроблялися на основі міжнародних, то П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» мають такі спільні моменти:

- терміни, що використовуються в стандартах: запаси, чиста вартість реалізації;
- визначення поняття «запаси»;
- методи оцінювання запасів при їх вибутті;
- оцінювання запасів на дату балансу;
- розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Проте між П(С)БО та МСБО існують певні відмінності. Перш за все визначення терміна «запаси» в обох стандартах практично аналогічні, однак згідно з національним стандартом до запасів відносять 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.

Щодо сфери застосування стандартів також існують деякі несхожості. Перелік видів діяльності й суб'єктів господарювання, що не застосовують МСБО 2 до оцінювання запасів за справедливою вартістю набагато ширший, ніж у П(С)БО 9. Для вказаних суб'єктів господарювання МСБО 2 визначає свої вимоги щодо оцінювання запасів. Таке доповнення у МСБО 2 є доречним через специфіку вказаних видів діяльності.

У результаті, аналізу класифікації запасів видно, що П(С)БО 9 містить докладніший перелік активів, які визначаються запасами. МСБО 2 порівняно з П(С)БО 9 не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети. Для МСБО 2 важливим у цьому питанні є професійна думка бухгалтера.

Вимоги щодо первісного оцінювання запасів за МСБО 2 і П(С)БО 9 дещо не збігаються. Поняття первісної вартості в МСБО 2 відсутнє, а первісна вартість придбання запасів, згідно з П(С)БО 9, залежить від джерела придбання: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу підприємства, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні запаси. Така конкретизація способів визначення первісної вартості залежно від джерела придбання сприяє більш достовірному оцінюванню запасів та відображенню інформації у фінансовій звітності.

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витратами підприємства. Але й тут є деякі відмінності. Так, згідно з МСБО 2 виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва). А

відповідно до П(С)БО 9 не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації про які у бухгалтерському обліку визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».

Крім цього, є декілька положень, котрі наведені у МСБО, але відсутні у П(С)БО.

Так, у МСБО 2 приділено увагу питанням витрат, пов'язаних з переробкою запасів. У П(С)БО 9 вказані питання розглядаються у П(С)БО 16 «Витрати».

МСБО 2 передбачає також можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом). У П(С)БО 9 такого положення немає. МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, що виникають унаслідок останнього придбання запасів. У П(С)БО 9 таке положення відсутнє, але у П(С)БО 21 «Курсові різниці» подібне положення відповідає МСБО 2.

МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з П(С)БО 9 у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнаються доходом.

Висновки. Найбільш важливою і значною частиною активів підприємства є запаси. Вони займають особливе місце у складі майна й домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Ефективність господарської діяльності підприємств значною мірою залежить від оцінювання та раціонального використання виробничих запасів.

Таким чином, для поліпшення співпраці з іноземними партнерами й ефективного ведення міжнародного бізнесу необхідно розв'язувати проблеми протиріч і відмінностей між національними та міжнародними стандартами з бухгалтерського обліку запасів. У дослідженні виявлено суттєві розбіжності ведення бухгалтерського обліку запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», а також з'ясовано економічні проблеми, викликані цими розбіжностями. Проаналізовано основні поняття й положення, такі як: сфера застосування, визнання запасів, класифікація запасів, визначення «чистої вартості реалізації», перелік витрат, які не включаються до первісної вартості запасів, оцінювання запасів на дату балансу, оцінювання запасів при надходженні, методи оцінювання вибуття запасів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / під заг. ред. Ф.Ф.Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
5. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І.В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
6. Приймачок О.М. Облік використання виробничих запасів на підприємствах хлібопечення // Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції «Науковий потенціал світу – 2004» (1–15 листопада). Т.17. / О.М. Приймачок. – Дніпропетровськ: Наука та освіта, 2004. – 30 с.
7. Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України): автореф. дис. ... канд. екон. наук / О.В. Сайко; [Київ. нац. екон. ун-т]. – К., 2006. – 19 с.
8. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – 5-те вид., допов. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.

УДК 657.1.012.1

Дмитренко Алла Василівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту.
Слепова Анна Олегівна, студентка. Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка. **Шляхи вдосконалення ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів.** Досліджено та виявлено суттєві розбіжності визнання, оцінювання та бухгалтерського обліку запасів згідно з національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» й Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси», а також з'ясовано економічні проблеми, викликані цими розбіжностями. Проаналізовано основні поняття та положення, які стосуються обліку виробничих запасів, обґрунтовано відмінності між ними.

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

УДК 657.1.012.1

Дмитренко Алла Васильевна, кандидат економічних наук, доцент кафедри учета и аудита. **Слепова Анна Олеговна**, студентка. Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка. **Пути совершенствования ведения бухгалтерского учета производственных запасов.** Исследованы и выявлены существенные расхождения в оценке и бухгалтерском учете запасов согласно национальному Положению (стандарту) бухгалтерского учета 9 «Запасы» и Международному стандарту бухгалтерского учета 2 «Запасы», а также выяснены экономические проблемы, вызванные этими расхождениями. Проанализированы основные понятия и положения, касающиеся учета производственных запасов, обоснованы различия между ними.

Ключевые слова: учет, бухгалтерский учет, запасы, производственные запасы.

UDC 657.1.012.1

Dmitrenko Alla, candidate of economic sciences, assistant professor of department of account and audit. **Slepova Anna**, student. Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Ways of improving accounting of inventory.** The essential disparities in recognition, assessment and accounting for inventories provided by the Ukrainian National Regulation (Standard) of Accounting 9 "Inventory" and International Accounting Standard 2 "Inventory" were found out. Business collisions caused by the disparities were highlighted. Basic notions and statements about accounting for inventories are analyzed and their distinguishing features are justified.

Keywords: accounting, stocks, stocks inventories.