

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



Переглянути у форматі pdf

М. І. Скрипник, А. М. Галатенко
СУЧАСНИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

№ 11, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 657.1:658

*М. І. Скрипник,
професор, д. е. н., завідувач кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну
А. М. Галатенко,
студентка, Київський національний університет технологій та дизайну*

СУЧАСНИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*М. І. Skrypnyk,
Professor, doctor of Economics, Head of the Department of Accounting and Auditing,
Kyiv National University of Technology and Design
А. М. Galatenko,
Student, of Kyiv National University of Technology and Design*

MODERN APPROACH OF ACCOUNTING RESERVES THE ENTERPRISE

У статті досліджено сучасні проблеми обліку виробничих запасів та зроблено порівняльний аналіз національних Положень (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Міжнародних стандартів фінансової звітності 2 «Запаси». А також запропонований шлях узагальнення сучасного підходу до організації обліку запасів, що дозволить Україні вийти на міжнародний ринок.

In the article the modern problems of accounting of inventory and a comparative analysis the Ukrainian National Regulation (Standard) of Accounting 9 "Inventory" and International Accounting Standard 2 "Inventory". As well as summarizing the ways of the modern approach to accounting for inventories, which will allow Ukraine to enter the international market.

Ключові слова: запаси, класифікація, облік, організація, підприємство, звітність.

Keywords: inventory, classification, recording, organization, enterprise reporting.

Постановка проблеми: Організація та розвиток виробництва на підприємстві неспроможне без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Для того щоб підприємство змогло виготовляти якісну продукцію, необхідною умовою здійснення виробничого процесу є наявність великої кількості виробничих запасів на підприємстві, які являються важливою частиною активів підприємства.

Одночасно основною передумовою виконання господарської діяльності більшості підприємств є достатній обсяг та доцільне використання виробничих запасів. Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу господарських підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про виробничі запаси підприємства. Тому розробка та впровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності підприємств передбачає вдосконалення обліку і контролю виробничих запасів, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією для прийняття управлінських рішень [9].

Формування точної інформації про існування та рух виробничих запасів і чітке ведення бухгалтерського обліку їх вартості забезпечує достовірність фінансової звітності. Саме тому, питання удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів являється досить актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні питання обліку виробничих запасів висвітлені у працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, а саме Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Жилкіна Л.В., Гуцайлок З.В., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Рудницький В.С., Ткаченко Н.М., Сопко В.В. Зокрема, Рибалко О.М. та Болдуєва О.В., Б. Нідлз, Е. Хендріксон, Р. Ентоні, Левін В. С., А. Велш, Х. Андерсен, Єрофеева В. А., Соколов Я. В., Данієл Г. Шорт, Лібер-ман Л. В., Луговой В. А., Д. Міддлтон, Новодворський В. Д., Розенберг І. А., Сорина Л. З. Проте ряд значних проблем обліку виробничих запасів залишаються актуальними та потребують нагального вирішення.

Постановка завдання. Дослідити удосконалення управління виробничим процесом в сучасних умовах господарювання, що дозволить керівництву підприємства отримувати якісну інформацію, а також пошук шляхів їх успішного вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прагнення України до інтеграції у європейську спільноту дали поштовх до удосконалення П(С)БО 9 та виявлення необхідності приведення його у відповідність до міжнародних стандартів.

Провідним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [1]. Оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, необхідно звернути увагу на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [2].

Таблиця 1.
Характеристика П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	2
Сфера застосування	
Норми цього стандарту не розповсюджуються на : Незавершене виробництво, поточні біологічні активи та фінансові активи	Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком: а) незавершеного виробництва б) фінансових інструментів

	в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
До складу запасів включаються: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва	До складу запасів включаються : а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; незавершене виробництво; готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; товари	в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
Оцінка запасів при надходженні	
Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів	Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.
Оцінка запасів при вибутті	
ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.	Метод стандартних витрат Метод роздрібних цін
Оцінка запасів на дату балансу	
Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.	Чиста вартість реалізації
Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності	
Балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;	Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» 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 [1].

Аналогічне трактування терміну «запаси» викладено в МСБО 2, проте П(С)БО 9 до запасів відносяться також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є доречним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту[2].

Важливе значення для достовірного обліку запасів є порядок їх оцінки. В обліку запаси відображаються за первісною вартістю.

Відповідно до П(С)БО 9 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 до 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 якісних та технічних характеристик запасів [1].

Згідно за міжнародними стандартами до собівартості запасів включають всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. До інших витрат відносяться прикладні, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:

- а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;
- б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;
- в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
- г) витрати на продаж[2].

Перелік видів діяльності і суб'єктів господарювання МСБО 2 до оцінки запасів по справедливій вартості набагато ширше, ніж в П(С)БО 9. Для вказаних суб'єктів господарювання МСБО 2 визначає свої вимоги щодо оцінки запасів. Таке доповнення у МСБО 2 є доречним через специфіку вказаних видів діяльності.

Розглядаючи класифікацію запасів, видно, що П(С)БО 9 містить детальний 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[7].

Для ефективного здійснення господарської діяльності підприємства необхідно розглянути питання про проблему вибору методу оцінки вибуття запасів. Методи оцінки вибуття запасів згідно з МСФО 2 та П(С)БО 9 мають деякі розбіжності. Окрім того згідно з чинним законодавством кількість дозволених методів обліку вибуття запасів скоротилася до п'яти. Так само лишається нерозглянуте питання ефективності їх застосування в бухгалтерському обліку. За для розуміння відмінностей у методах обліку запасів нашої країни та країн світу, варто надати порівняльну характеристику обліку запасів згідно з П(С)БО 9 "Запаси", МСБО 2 "Запаси". До методів оцінки вибуття запасів згідно з П(С)БО 9 відносяться[10]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;

- ціни продажу[1].

В порівнянні з П(С)БО 9 до методів оцінки виходу запасів МСБО 2 допускаються метод стандартних витрат або метод роздрібних цін.

Можна зробити висновок, що національні стандарти дають ширше розкриття інформації про списання запасів при виході.

Вимоги в частині первісної оцінки запасів за МСБО 2 та П(С)БО 9 дещо не збігаються. Поняття "первісної вартості" в МСБО 2 відсутнє, а первісна вартість придбання запасів, згідно 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 в залежності від джерела придбання сприяє більш достовірній оцінці запасів та відображенню інформації у фінансовій звітності [7].

У міжнародних стандартах докладно наведено визначення коли запаси визнаються витратами, а саме:

- коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід;

- коли сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається часткове списання або збито;

- коли сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося сторнування[2].

Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, у випадку коли запаси використані як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються як витрати протягом строку корисної експлуатації цього активу. Порівняно з П(С)БО 9 такого трактування не надається. 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»[2].

МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставини, що спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з П(С)БО 9 у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнаються як доходи[3].

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витратами підприємства. Але і 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 згідно 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»[7].

Згідно МСБО 2 у фінансовій звітності слід розкривати:

а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;

в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;

г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;

г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;

д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів;

е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;

є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань[2].

Необхідно відмітити, що міжнародні стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. Їх об'єктивними перевагами перед національними стандартами є:

- чітка економічна логіка;

- узагальнення найкращої сучасної світової практики в області бухгалтерського обліку;

- простота сприймання для користувачів фінансової інформації в усьому світі[8].

До недоліків МСБО 2 можна віднести:

- узагальнений характер стандартів, які передбачає достатньо велике різноманіття у методах обліку;

- відсутність детальних інтерпретацій і прикладів співставлення стандартів з конкретними ситуаціями[8].

Таким чином, можна зробити висновок про те, що П(С)БО 9 «Запаси» та МСФЗ 2 «Запаси» мають спільні та від'ємні риси. Так визначення поняття «запасів», умови визнання запасів і основні поняття, пов'язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними.

Основними відмінностями між двома стандартами є склад запасів, склад витрат, що входять до собівартості отриманих запасів.

Не зважаючи на те, що національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах відповідно до специфіки національної системи. Тому необхідно удосконалювати національні П(С)БО 9 та гармонізувати їх з МСБО 2, також забезпечити належне професійне навчання практикуючих бухгалтерів[8].

Висновок. На основі дослідження національних та міжнародних стандартів, що регулюють бухгалтерський облік запасів підприємств різних галузей промисловості встановлено, що для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси. Доведено, що особливістю МСБО є те, що вони носять загальний характер і не включають національних особливостей бухгалтерського обліку країн, що їх використовують, тому розширюють варіативність визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, а також направлені на надання більшої свободи при розкритті інформації про господарську діяльність, що ґрунтується на застосуванні професійного судження [5].

Отже, можемо зробити висновок, що на сьогоднішній день МСФЗ є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частинною сталою економічного розвитку для України. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(С)БО для більшості підприємств та користувачів їхньої фінансової звітності. А для швидкої та ефективної гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідно розробити таку систему правових засад та методологічних підходів, які б давали змогу удосконалювати та модернізувати аспекти ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

Список використаних джерел.

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. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. - № 2. – С. 8-13.
4. 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.
5. Ловська І.Д. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості / І.Д. Ловська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. - №1. – С. 124-128
6. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
7. О.П.Дріга Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2922&p=1>.
8. Талайло О.О., Чернікова Є.Г. Особливості організації обліку запасів за міжнародними та національними стандартами [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/21_DSN_2013/Economics/7_141684.doc.htm.
9. Кравець М. О., Оліниченко І. В. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2013_04_04_zhv/14_Kravec.htm.
10. Герасим П., Лобода Н., Герасим М. Облікова концептуалізація виробничих запасів: зарубіжний досвід та вітчизняні перспективи [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2015_03_27/sekcija_1_2015_03_27/oblikova_conceptualizacija_virobnichikh_zapasiv_zarubizhnyi_dosvid_ta_vitchizniani_perspektivi/82-1-0-1218.

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 27 October 2015).
2. International Accounting Standards Committee (2005), "International Accounting Standards 2 "Inventories", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (Accessed 27 October 2015).
3. Bezverkhy, K.V. (2014), "Features of accounting for the national and international standards: comparative aspect", *Accounting and Finance*, vol. 2, pp. 8-13, available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2014_2_3.pdf (Accessed 27 October 2015).
4. Butynets, F. F. (2009), *Bukhhalters'kyj finansovij oblik [Accounting]*, 2-d ed, PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.
5. Lovska, I.D. (2013), "Regulatory accounting inventory alcohol industry", *Bulletin Zhytomyr State Technological University. Aug.: Economics*, vol.1, pp. 124-128, available at: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/28060/36766> (Accessed 27 October 2015).
6. Zholner, I. V. (2012), *Finansovij oblik za mizhnarodnymy ta natsional'nymy standartamy [Financial accounting according to international and national standards]*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
7. Driha, O.P. (2014), "Problems of inventory accounting enterprises Ukraine" *Ekonomika ta derzhava* vol.1, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2922> (Accessed 27 October 2015).
8. Talaylo, A.A and Chernikov, Y. (2013), "Features of accounting reserves for international and national standards, available at: http://www.rusnauka.com/21_DSN_2013/Economics/7_141684.doc.htm (Accessed 27 October 2015).
9. Tailor M.O. and Melnichenko I.V. (2013), "Modern problems and ways of improving accounting of inventory in the company", available at: http://www.confcontact.com/2013_04_04_zhv/14_Kravec.htm (Accessed 27 October 2015).
10. Gerasim, P. Loboda, N. and Gerasim, M. (2015), "Accounting conceptualization of inventory: international experience and national perspectives", available at: http://sophus.at.ua/publ/2015_03_27/sekcija_1_2015_03_27/oblikova_konceptualizacija_virobnichikh_zapasiv_zarubizhnij_dosvid_ta_vitchiznjani_perspektivi/82-1-0-1218 (Accessed 27 October 2015).

Стаття надійшла до редакції 10.11.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"