

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ

УДК 567

Роева О. С.
асистент

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг
Україна, e-mail: Roeva@donnuet.edu.ua

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

UDC 567

Roieva O. S.
Assistant Professor

Donetsk National University of Economics and Trade named
after Mykhailo Tugan-Baranovsky
Kryvyi Rih, Ukraine, e-mail: Roeva@donnuet.edu.ua

ACCOUNTING POLICIES AS TOOLS OF ENTERPRISE INVENTORIES ACCOUNTING REGULATION

***Мета.** Мета статті — дослідження теоретичних та практичних аспектів формування в обліковій політиці інформації щодо виробничих запасів з метою розробки альтернативних варіантів регулювання організації обліку на підприємстві.*

***Методи.** Для досягнення сформульованої мети використовується такий інструментарій методів: індукції та дедукції — для дослідження загальних тенденцій розвитку системи регулювання організації обліку виробничих запасів; теоретичного порівняння — для вивчення стану організації бухгалтерського обліку вітчизняних та зарубіжних підприємств; групування — для опрацювання аналітичної інформації; абстрактно-логічний діалектичний, систематизації моделювання, узагальнення — для розробки рекомендацій з урегулювання облікової системи підприємств.*

***Результати.** Розроблено методіку бухгалтерського обліку виробничих запасів за елементами основних складових облікової політики.*

***Ключові слова:** виробничі запаси, облікова політика, організація обліку, бухгалтерський облік, оцінка.*

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки України необхідною умовою ефективної підприємницької діяльності є реформування бухгалтерського обліку відповідно до потреб користувачів. Регулювання бухгалтерського обліку на підприємствах здійснюється за допомогою облікової політики. Важливою умовою безперервного виробничого процесу є наявність оборотних активів у матеріальній формі запасів, зокрема виробничих запасів, тому питання розкриття в обліковій політиці інформації про наявність та рух виробничих запасів потребують нагального вирішення. Підприємства при розробці облікової політики в основному враховують методичні і практичні аспекти побудови обліку виробничих запасів, передбачені П(С)БО 9 «Запаси». Проте часто не використовуються положення інших нормативно-правових документів, зокрема Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [4], Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [1], Методичних рекомендацій щодо обліку запасів галузевих міністерств. Це значною мірою звужує напрями, які доцільно було б враховувати при підготовці наказу про облікову політику підприємств щодо виробничих запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням методології облікової політики займалися як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Загальні питання форму-

© О. С. Роева, 2017

вання облікової політики розкриваються в працях таких науковців, як Р. В. Алборова, І. Ансофф, К. Р. Макконел, М. Р. Метьюс, Б. Нідлз, Е. С. Хендріксен, Л. З. Шнейдман.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних аспектів формування облікової політики зробили вітчизняні вчені, серед яких: М. Т. Білуха, І. А. Белобжецький, Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, В. А. Дерій, М. В. Кужельний, В. Б. Моссаковський, С. А. Ніколаєва, М. С. Пушкар, С. А. Ніколаєва, В. В. Новодворська, Н. В. Смірнова, Т. Г. Степанова, О. В. Чумак, А. А. Єфремова та інші. Незважаючи на цінність результатів їх досліджень, питання методології та організації облікової політики у роботах цих авторів якщо і розглядаються, то досить стисло, а дискусійний характер окремих положень не забезпечує чітке визначення шляхів подальшого її розвитку. Огляд літератури показав, що вчені досліджують той чи інший аспект використання в управлінні облікової інформації.

Мета статті — дослідження теоретичних та практичних аспектів формування в обліковій політиці інформації про виробничі запаси з метою розробки альтернативних варіантів регулювання організації обліку на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна система регулювання бухгалтерського обліку України була запозичена з часів планової економіки, і її методи залишилися адміністративними, але й проведення реформ, на думку багатьох дослідників цього питання, не дало достатнього ефекту.

Виникнення облікової політики підприємств пов'язано з розширенням видів діяльності й організаційно-правових форм ведення бізнесу в умовах ринкових відносин, наданням в нормативно-правових актах варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку і законодавчим неврегулюванням деяких аспектів обліку.

Методику організації бухгалтерського обліку виробничих запасів на сучасному етапі не можна вважати досконалою, тому механізм регулювання облікової системи потребує змін та модернізації.

Ефективна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів починається з розробки облікової політики підприємства, яка передбачає вибір методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення обліку.

Як відомо, до виробничих запасів відносять сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали. На склад і структуру виробничих запасів впливають галузеві і технологічні особливості виробництва продукції. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух виробничих запасів, що належать підприємству і знаходяться на складі, Планом рахунків передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси» [3].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Неможливо не погодитись з думкою О. В. Пальчик, що на практиці одиницею обліку виробничих запасів може бути їх найменування, вид, тип, гатунок, одиниця виміру, кількість, якість або однорідна група [2, с. 429].

Визначення груп, видів запасів при виборі одиниці обліку залежить від специфіки запасів та особливостей підприємства.

Отже, при визначенні положень облікової політики слід враховувати: по-перше, спеціалізацію підприємства, по-друге, асортимент та номенклатуру запасів підприємства; по-третє, важливість окремого виду запасів та його дефіцитність.

Запаси визнаються активом лише за умови, що підприємство отримає у майбутньому від їх використання економічні вигоди і вартість запасів може бути достовірно

визначена [5]. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, окрім зазначених критеріїв, передбачають використання таких додаткових критеріїв, як: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління), на придбані (отримані) запаси; підприємство здійснює управління і контроль за запасами.

Таким чином, підприємствам при врегулюванні питання щодо відображення інформації про визнання запасів активом, доцільно відображати всі чотири критерії визнання запасів активами.

Для правильної організації обліку виробничих запасів перш за все необхідно дати відповідь на низку запитань: звідки, коли, скільки і на яку суму надійшли запаси, як виконуються програми постачання; кому, коли і скільки відпущено запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок за окремими видами запасів і як дотримуються ліміти тощо.

Найбільш проблемним аспектом облікової політики виробничих запасів є вибір їх оцінки, що обумовлено наявністю варіативних підходів.

Як відомо, оцінка запасів здійснюється за трьома напрямками:

- первісна оцінка запасів;
- оцінка вибуття запасів;
- оцінка запасів на дату балансу.

До первісної вартості запасів при їх придбанні відносять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Проте Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів пропонується до інших витрат первісної вартості запасів, що придбані за плату, відносити втрати і нестачі запасів у межах норм природного убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні. При цьому зазначено, що такі втрати і нестачі можуть оцінюватися виходячи із первісної вартості одиниці придбаних товарів. Тому доцільно вибрати обґрунтовану для підприємства методику обліку та оцінки інших витрат, що входять до первісної вартості запасів, і відобразити її у наказі про облікову політику підприємства.

При придбанні виробничих запасів не включають до первісної вартості запасів, а відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) такі витрати: відсотки за користуванням позиками (крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом), понаднормові втрати і нестачі запасів, витрати на збут, адміністративні витрати та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [4]. При цьому в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, окрім перелічених вище витрат, пропонується не включати до первісної вартості запасів витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями. Тому кожному підприємству, враховуючи специфіку своєї діяльності, доцільно в наказі про облікову політику зазначити перелік витрат, які не будуть включатися до первісної вартості запасів, а будуть визнаватися витратами звітного періоду.

У результаті здійснення ремонту і поліпшення, тобто модернізації, добудови, реконструкції та ліквідації основних засобів будь-яке підприємство може отримати відходи, які зможе використовувати у подальшій господарській діяльності. Оцінити такі запаси підприємство може залежно від каналів їх подальшого використання — за чи-

стою вартістю реалізації (при реалізації їх на сторону) або в оцінці можливого їх використання (при використанні у подальшій господарській діяльності). Остання може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Про обрану методику оцінки таких запасів рекомендуємо зазначити в наказі про облікову політику підприємства.

При проведенні інвентаризації виробничих запасів на підприємстві можуть бути виявлені надлишки запасів. Їх оцінка може здійснюватися за чистою вартістю реалізації запасів або в оцінці їх можливого використання. Отже, в наказі про облікову політику слід зазначити таке: перший вид оцінки запасів — використовувати за їх можливої реалізації, а другий — при використанні запасів на підприємстві.

Організація зберігання і обліку запасів на підприємстві здійснюється залежно від їх виду, технології виробництва, умов постачання і збуту тощо. В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів передбачено такі методи обліку матеріальних запасів: кількісно-сумовий сортовий; кількісно-сумовий безкнижковий та оперативно-бухгалтерський (сальдовий). Вибір методу оцінки запасів обов'язково має бути зазначений в наказі про облікову політику.

Вибір оптимального методу оцінки вибуття запасів здійснюється підприємством самостійно та сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

При вибутті запасів використовують такі методи їх оцінки: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу. Це впливає на формування собівартості виробленої продукції та фінансові результати підприємства. Тому на вибір методу оцінки руху запасів впливає мета діяльності підприємства. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови, рекомендується застосовувати тільки один із наведених методів [4, п. 16].

Як показує облікова практика, для оцінки виробничих запасів, для більшості промислових підприємств, найбільш прийнятним є метод середньозваженої собівартості. Окремі підприємства використовують метод ФІФО. Середньозважена собівартість одиниці запасів розраховується виходячи із сумарної вартості запасів на дату операції і сумарної кількості всіх одиниць запасів, що були придбані на дату операції.

Методичними рекомендаціями з обліку запасів передбачено, що вибуття запасів може оцінюватися за щомісячною та періодичною середньозваженою собівартістю запасів. Як показали дослідження, на підприємствах найчастіше використовують перший із двох запропонованих методів оцінки.

У закордонній практиці використовуються й інші методи оцінки вибуття запасів:

— метод Хіфо (highest in — first out), за яким затрати списуються за найвищою ціною незалежно від послідовності придбання з віднесенням різниці, що впливає при цьому на фінансові результати підприємства;

— метод Лофо (last out — first out, за яким списання запасів здійснюється за мінімальною ціною закупки даного запасу, незалежно від того, коли вони придбані, з віднесенням різниці, що впливає при цьому на фінансові результати підприємства;

— метод перманентної оцінки, за яким списання використаних запасів здійснюється за поточними ринковими цінами на дату списання. Різниця в оцінці, що впливає при цьому, розглядається як результат діяльності логістичної служби [2, с. 433].

У вітчизняній практиці використання цих методів може бути доцільним при відпрацюванні облікової політики в частині управлінського обліку.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням виробничих запасів, до їх первісної вартості можуть відноситися за двома варіантами. Перший передбачає включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості придбаних запасів за можливості прямого документального їх визначення (придбання одного або декілька видів запасів). Другий варіант передбачає облік транспортно-заготівельних витрат на окремих аналітичних рахунках (при придбанні значної кількості виробничих запасів) з подальшим їх розподілом і віднесенням до первісної вартості запасів. Організаційно-технологічні особливості виробництва продукції впливають на періодичність розподілу і списання транспортно-заготівельних витрат — щомісячно або щоквартально. Виробничі запаси можуть оцінюватися на кінець року за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому слід враховувати, що розрахунок чистої вартості реалізації повинен враховувати мету, заради якої були придбані (виготовлені) запаси. Так, в наказі про облікову політику підприємства слід зазначити таке: 1) чиста вартість реалізації виробничих запасів, що утримуються для виконання контрактних зобов'язань, базується на ціні контракту; 2) чиста вартість реалізації виробничих запасів, що утримуються для продажу, базується на загальних цінах продажу.

Норми окремих видів запасів на підприємстві встановлює планово-економічний відділ підприємства відповідно до Методичних рекомендацій Міністерства економіки України (окремо для тари, окремо для сировини), про що доцільно вказати в наказі про облікову політику підприємства.

Отже, поділяючи думку науковців, слід зазначити, що необхідними передумовами правильної організації обліку виробничих запасів є: раціональна організація складського господарства; розробка номенклатури запасів; наявність інструкції з обліку виробничих запасів; правильне групування (класифікація) запасів; розробка норм витрачання запасів.

Висновки. У результаті проведених досліджень теоретичних та практичних аспектів формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси можна зробити висновок про те, що в наказі про облікову політику підприємства доцільно відобразити інформацію щодо матеріальних запасів як в частині методології обліку, так і в організаційній частині. Наслідком недоліків законодавчого регулювання стало неефективне впровадження та використання підприємствами облікової політики на практиці. Це, у свою чергу, негативно впливає на ефективність роботи суб'єктів господарювання загалом. Одним зі шляхів вирішення цієї проблеми є врахування організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств як основи при розробці ними облікових політик. При формуванні організаційної частини наказу про облікову політику підприємства щодо обліку виробничих запасів було запропоновано: відображати форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху виробничих запасів, які не передбачені типовими формами первинного обліку; правила документообігу і технологія обробки інформації щодо виробничих запасів, порядок контролю за рухом виробничих запасів та відповідальність посадових осіб; порядок аналітичного обліку виробничих запасів; одиниця натурального виміру запасів для кожної одиниці бухгалтерського обліку.

Крім того, удосконалення потребує нормативне регулювання бухгалтерського обліку підприємств.

Список літератури/References

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

The Ministry of Finance of Ukraine (2011). *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku zapasiv (zi zminamy i dopovnenniamy)* [Guidelines for accounting reserves]. Available at : <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Пальчук, О. В. Проблеми формування облікової політики виробничих запасів машинобудівних підприємств / О. В. Пальчук, Н. М. Нечай // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки. — 2014. — Вип. 25 — С. 426–434.

Palchuk, O. V., Nechai, N. M. (2014). *Problemy formuvannia oblikovoi polityky vyrobnychkh zapasiv mashynobudivnykh pidpriemstv* [Problems of accounting policy of inventory building of enterprises]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky* [Scientific labours of Kirovograd National Technical University. Series: Economics], no. 25, pp. 426–434.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №1591 від 09.12.2011 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

Ministry of Finance of Ukraine (2011). *Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktiviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii №1591 vid 09.12.2011 (zi zminamy i dopovnenniamy)* [Plan of accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations no. 1591 of 09.12.2011]. Available at : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» № 246 від 20 жовтня 1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» № 246 vid 20 zhovtnia 1999 roku (zi zminamy i dopovnenniamy) [Provision (Standard) 9 «Inventory» no. 246 of 20 October, 1999]. Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

The Verkhovna Rada of Ukraine (1999). *Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. Available at : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Цель. *Цель статьи — исследования теоретических и практических аспектов формирования в учетной политике информации о производственных запасах с целью разработки альтернативных вариантов регулирования организации учета на предприятии.*

Методы. *Для достижения поставленной цели используется следующий инструментальный метод: индукции и дедукции — для изучения общих тенденций развития системы регулирования организации учета производственных запасов; теоретического сопоставления — для изучения состояния бухгалтерского учета отечественных и иностранных компаний; группировка — для аналитической обработки информации; абстрактно-логическая диалектика, систематизация моделирования, синтез — систематизация разработки рекомендаций по регулированию системы учета расчетных предприятий.*

Результаты. *Разработана методика бухгалтерского учета производственных запасов по элементам основных составляющих учетной политики.*

Ключевые слова: производственные запасы, учетная политика, организация учета, бухгалтерский учет, оценка.

Objective. Research of theoretical and practical aspects of formation of accounting policy for inventory information to develop alternatives of regulation of accounting at the enterprise.

Methods. To achieve the objective the following method tools are employed: induction and deduction — to study the general trends of the regulatory system of accounting of inventory; theoretical comparison — to examine the state of accounting of domestic and foreign companies; grouping — for analytical processing of information; abstract logical dialectics, ordering simulation, synthesis — to develop recommendations for the recommendations for enterprise accounting system.

Results. Development of methods of accounting for inventory elements of the main components of accounting policies.

Key words: inventory, accounting policies, accounting organization, accounting, assessment.

Надійшла до редакції 24.02.2017

УДК 658.8
Карабаза І. А.,
канд. екон. наук,
доцент

Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського,
м. Кривий Ріг, Україна,
e-mail: karabaza@donnuet.edu.ua

**ВПЛИВ ТЕХНОЛОГІЧНОГО ФАКТОРА МАКРОСЕРЕДОВИЩА
НА МАРКЕТИНГОВУ СТРАТЕГІЮ ПІДПРИЄМСТВ
НА СВІТОВОМУ РИНКУ**

UDC 658.8
Karabaza I. A.,
PhD in Economic sciences,
Associate Professor

Donetsk National University of Economics and
Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky,
Kryvyi Rih, Ukraine,
e-mail: karabaza@donnuet.edu.ua

**THE IMPACT OF TECHNOLOGICAL MACRO ENVIRONMENT FACTOR
ON MARKETING STRATEGIES OF ENTERPRISES
IN THE GLOBAL MARKET**

Мета. Мета статті є обґрунтування впливу технологічного фактора макросередовища при розробці маркетингових стратегій підприємств на світовому ринку.

Методи. Використано методи аналізу (при вивченні динаміки частки витрат на дослідження нових технологій до ВВП країн світу), синтезу (при узагальненні точок зору на місце науково-технічного прогресу серед факторів макросередовища маркетингу), порівняння (при аналізі показників розвитку інноваційної діяльності країн світу).

Результати. Вивчення технологічного середовища маркетингу при виході на зарубіжні ринки є одним із найважливіших аспектів для вітчизняних підприємств. За результатами проведеного дослідження встановлено, що аналіз ступеня розвитку технології на нових ринках у зарубіжних країнах дозволить маркетологам спрогнозувати життєвий цикл товару та тривалість окремих його етапів, запропонувати

© І. А. Карабаза, 2017