

УДК 657.01

Єфіменко Т.І., к.е.н., доцент

Українська державна академія залізничного транспорту м. Харків

УЗГОДЖЕННЯ КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Предметом дослідження стало вдосконалення процедурних моментів при визначенні первинної вартості запасів і поданні інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств. Виконано критичний аналіз положень нормативного забезпечення обліку первісної вартості запасів, за умов триваючого наближення методик українських П(С)БО до вимог МСФЗ. Обґрунтовано методологічне розмежування категорій «витрати» і «затрати» та помилковість дефініції «витрати виробництва». Доведено непридатність категорії «витрати» для визначення первинної вартості запасів, заявлено місце категорії "затрати" в категоріальному апараті запасів і активів. Запропоновано тимчасові та регулюючі субрахунки до класу бухгалтерських рахунків 2 «Запаси», які дозволять вдосконалити облікову політику щодо управління рухом запасів.

The object of the research was the theoretical and methodological issues of forming economic Meaning of the "reserves". Objective: To improve procedural aspects of accounting, in determining the initial cost of inventory and providing information on stocks in the financial statements. The results of the work were: study methodological distinction category of "costs", "expenses" and the error of the definition of "cost production", proving useless category of "expenses" for determination of the initial value stocks. The position of the category of "costs" in the categories of stocks and assets and proposed the introduction of temporary and regulatory sub- class of accounts to 2 "Inventories", which will enhance its accounting function and will improve the accounting policies in the management of inventory.

Постановка проблеми. Запаси, як об'єкт обліку і як економічна категорія, є важливим фактором впливу на прийняття управлінських рішень в економіці. Вартість запасів у виробничих галузях і в торгівлі займає визначальну частку у собівартості реалізованих продукції і товарів, тож для створення конкурентоспроможного продукту та отримання прибутків, організація забезпечення підприємств запасами однією з вирішальних умов. Тож, завдання вдосконалення обліку запасів лишається серед головних в підвищенні якості обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень [1].

Використання категорії «запаси» - не обмежено рамками бухгалтерського обліку. Це занадто загальне поняття, яке застосовується в задачах систематизації економічних знань у пізнавальному процесі і є складовим елементом для категоріальних схем, що визначають процедури мислення в багатьох економічних дисциплінах.

Дотримання узгодженості категоріального апарату облікового супроводу процесів управління запасами дозволить усунути комплекс дискусійних питань:

- своєчасне визнання запасів, як об'єктів обліку для правильного визначення їх балансової вартості на дату складання звітності підприємства;
- складність визначення справедливої вартості запасів, їх чистої вартості реалізації і відновлюваної вартості в момент надходження на підприємство;
- прискорення документообігу та оперативності інформаційного забезпечення в управлінні запасами підприємств;

– підвищення якості інформаційного забезпечення контролю використання виробничих запасів тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Перш ніж вдаватися до розгляду думок науковців з питань щодо заявленої проблеми, слід згадати, що організація обліку будь-якого об'єкту починається з окреслення вимог нормативного законодавства, і лише після цього залучаються професійні судження фахівців.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі – П(С)БО 9) [2], як нормативний акт, визначає запаси, як активи в поділяє їх в залежності від очікуваних майбутніх економічних вигод на три групи: 1) ті, що «утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності» (в формі товарів і готової продукції); 2) ті, що «перебувають у процесі виробництва з метою подальшого завершення обробки і продажу продукту діяльності» (в формі незавершеного виробництва, перевезення, незавершені роботи і послуги, брак у виробництві; 3) ті, що «утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» (в формі сировини, запасних частин, тощо).

Фахівці, які спостерігають за процесами реформування вітчизняного обліку відмічають, що триває чим далі наближення методик українських П(С)БО до вимог Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) [1; 3; 4]. Таке зближення реалізується у формі подальшого запозичення із пакета МСФЗ правил і методів подання об'єктів у фінансовій звітності.

При розгляді методики обліку запасів, що подана в П(С)БО 9, звертають на себе увагу наступні факти:

1) методичним прототипом для П(С)БО 9 «Запаси» став однойменний Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі – МСБО 2), де також подані основні класифікації запасів, як активів, відповідно до очікуваних стосовно них економічних вигод:

2) в П(С)БО 9 відсутні вичерпні вказівки, щодо визначення первісної вартості запасів виготовлених власними силами. П(С)БО 9 «Запаси» в цьому питанні посилається П(С)БО 16 «Витрати» [п. 10, 2], який вартість виготовленої продукції, визначає як їх виробничу собівартість [5];

3) Звертаємо увагу, що МСБО 2 «Запаси» не містить посилань щодо визначення виробничої собівартості будь-яким іншим МСФЗ. Більш того, в комплекті МСФЗ відсутній стандарт, що може вважатися прототипом для П(С)БО 16 «Витрати». В МСБО 2 «Запаси», усі затрати, що виникають у підприємства між моментом придбання запасів і моментом реалізації цих запасів, зокрема виготовленої з них продукції, включаються у «витрати на переробку запасів» [6]. З позицій МСФЗ немає концептуальної різниці між «витратами на переробку» і «затратами по доведенню запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [2]. Відповідно до МСБО 2 «Запаси», витрати на переробку «охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, ... також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію» а склад таких витрат підприємство

визначає самостійно в межах класифікації витрат (затрат) для цілей управлінського обліку».

Можливо, однією з причин існування П(С)БО 16 «Витрати» є спроба через нього, ввести в обов'язкове офіційне користування вимоги «Методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості» [7], які носять рекомендаційний характер і взагалі не стали офіційним документом, оскільки не були оприлюдненими, бо автори обмежили доступ до них, розповсюджуючи їх на платній основі.

П(С)БО 16 замість дефініції «собівартість продукції» використовує «виробничу собівартість», але не дає їй визначення, а розкриває її склад в пункті 11, шляхом наведення переліку «витрат», які до неї належать (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати). П(С)БО 9 вказує, що саме «собівартість запасів, яка складається з ... фактичних витрат», є первісною вартістю запасів.

Слід зауважити, що представлена як сукупність «витрат» виробнича собівартість запасів і «собівартість запасів, що придбані за плату, яка складається з ... фактичних витрат» не мають нічого спільного із статтями витрат форми №2 «Звіт про сукупний дохід», а відображується залишковим сальдо статті «Запаси» Звіту про фінансовий стан (Балансу). Отже, виникає питання щодо доцільності використання терміну «витрати» для розкриття змісту первинної вартості запасів і подальший вплив такого тлумачення на визначення їх балансової вартості?

Методологи, розкриваючи первісну вартість запасів через перелік витрат, не звертають уваги на важливий факт: запаси - це активи, що втілюють в собі «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [8], а витрати – події, що вже відбулися і призвели до зменшення економічних вигод у вигляді «вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу» [5].

Обставини очікування майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням запасів, та достовірність визначення їх вартості завжди були предметом дослідження і розкриті в монографіях і статтях таких вітчизняних фахівців, як: Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Кіндрацька Л. М Палий В. Ф. Сопко В. В., Хом'як Р. Л. та інших [1; 9-14].

І теоретики, і практики в галузі обліку частіше звикли посилалися на визначення, закріплені в нормативно-законодавчих актах, що на жаль, знижує цінність власних думок науковців. Але, на то і розробляються нормативні документи, щоб їх вдосконалювати на вимогу часу і розвитку методології. В технологічному процесі обробки даних в обліку запасів В. В. Сопко виділяє важливість правильного групування даних на бухгалтерських рахунках, з метою контролю за наявністю та витрачанням матеріальних ресурсів і своєчасного складання звітності» [13]. О.В. Сайко засвідчує недостатню увагу удосконаленню діючих форм документації з обліку вартості виробничих запасів [14].

Постановка завдання Аналіз публікацій виявив, що автори, які посилаються на П(С)БО 9 і П(С)БО 16, подають запаси, як об'єкт, що відображується на рахунках призначених для обліку активів і в статтях бухгалтерського балансу, а також втілює в собі «майбутні економічні вигоди», но його вартість складається, при цьому, з набору витрат, які «відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів» і у бухгалтера асоціюються із Звітом про фінансові результати. Саме використання категорії «витрати», в даному випадку, створює термінологічне непорозуміння і категоріальну неузгодженість, що потребують усунення.

Метою дослідження стало вдосконалення процедурних моментів обліку, при визначенні первинної вартості запасів і поданні інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств. Невирішеним завданням лишається визначення запасів в нормативно - законодавчих актах. Доцільно проаналізувати економічний зміст категорії «запаси» для уточнення її місця в системі економічних категорій, через пояснення або спростування взаємозв'язку та взаємозалежності «запасів», «фактичних витрат» і «виробничої собівартості» [2].

Викладення основного матеріалу дослідження. В першому абзаці МСБО 2 «Запаси» зазначено, що «головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат» (зауважимо – «визнання витрат» наступить в майбутньому, а не в момент «визнання активу»).

Методологи, даючи визначення виробничої собівартості, як наслідку «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань» [5], упускають важливий факт - такі зміни в активах і зобов'язаннях не «призводить до зменшення власного капіталу», що ставить під сумнів доцільність використання категорії «витрати» для надання визначення категорії «запаси», а інакше - запаси перестають бути активами.

Науковці, які прагнули розімкнути коло довічної дискусії щодо спорідненості категорій "витрати" і "затрати" виконали огляд законодавства, вдалися до ретельного аналізу численних публікацій, узагальнили суперечливі думки своїх колег і вкотре, запропонували своє розв'язання проблеми висновки [16; 17]. Але ж, автору даного матеріалу ще залишилося місце для власних коментарів:

- по-перше : якщо запаси, це ресурси, що втілюють майбутні економічні вигоди (тобто поки що не використані ресурси), тож на бухгалтерських рахунках класу 2 «Запаси», накопичується вартість створених або придбаних, але не використаних (не витрачених) ресурсів. Не можна говорити, що первинна вартість запасів формуються з витрат. Це – затрати;

-по-друге: витрати можуть утворюватися лише внаслідок зменшення економічних вигод, зокрема, у вигляді вибуття запасів, тобто безпосереднього використання (споживання) ресурсів. Отже, будь-який бухгалтерський рахунок може належати до рахунків обліку витрат, тільки якщо на ньому накопичується

вартість вже спожитих (витрачених) ресурсів, до яких запаси аж ніяк не відносяться;

-по-третє: облікова процедура, що відображується, наприклад, кореспонденцією рахунків: дебет рахунку «Готова продукція», кредит рахунку «Виробництво», за своїм економічним змістом не може відобразити перетворення вже спожитих ресурсів – «витрат» виробництва, у ще неспожиті ресурси – запаси готової продукції. Наведених аргументів достатньо, щоб відмовитися від використання дефініції «витрати виробництва». В процесі самостійного створення запасів не можуть виникати витрати – лише затрати.

Під затратами пропонується розуміти залучені в господарський обіг, але не використані безповоротно ресурси. Визнаючи затрати, вкладеннями в активи, пропонується, вважати затратами не лише запаси, а будь-які активи, будь-якої майнової форми (від нематеріальних активів і основних засобів до грошових коштів і дебіторської заборгованості). Кожне підприємство формує структуру своїх активів відповідно до мети господарської діяльності і обраного виробничого процесу, отже, залучає ресурси певної форми, щоб використати (витратити) їх в майбутньому, а до того часу такі ресурси є затратами і відображаються в Звіті про фінансовий стан (Баланс).

Наукова дискусія щодо зв'язку категорій «запаси» і «затрати» загострюється ще й тим, що в нормативних документах, які регламентують облік запасів, вочевидь в наслідок ускладнень в перекладу термінів з російської і англійської мов на українську, використано саме термін «витрати» і з'являється враження, що затратам нема місця в фінансовій звітності.

Моменти визнання затрат і витрат розмежовані в часі. Характерною властивістю затрат є їх здатність неодноразово змінювати форму, лишаячись при цьому активами і не створювати фінансового результату. В заготівельному і виробничому господарських процесах, де створюються запаси, формуються лише затрати. Тільки процес збуту дозволяє визнати споживчу вартість продукту, визнати доход і співставити його з витратами.

Оцінка балансової вартості запасів базується на застосуванні принципу «обачності» і лежать в площині очікувань «майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням запасів». «Зміну очікувань» слід визнати об'єктивною причиною виникнення операцій по переоцінці і їх реєстрації в обліку.

Господарські операції є об'єктами бухгалтерського обліку, а значить, у розрізі цих об'єктів мають відкриватися відповідні окремі бухгалтерські рахунки. Тож операції, яки можна назвати умовно «зміна очікувань» мають також відобразитися на окремих рахунках.

Затверджені Міністерством фінансів П(С)БО, Інструкція до Плану бухгалтерських рахунків [18], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [19] достатньо жорстко регламентують кореспонденції рахунків для відображення операцій із запасами в бухгалтерському обліку. Це вивело з кола критичного наукового обговорення пропозиції щодо нових кореспонденцій бухгалтерських рахунків при реєстрації операцій із запасами. Отже, обставини

обліку руху запасів і перегляду їх вартості не розглядалися з боку впровадження регулюючих бухгалтерських субрахунків.

Впровадження додаткових регулюючих субрахунків розширить облікові функції рахунків класу 2 «Запаси», що дозволить скоротити термін аналітичного опрацювання інформації, а також підвищить якість і достовірність звітності.

Для контролю за залишками на рахунку 201 «Запаси: сировина й матеріали» [18], доцільно відкрити тимчасові субрахунки, що використовуються протягом одного облікового періоду (бажано - місяця):

- субрахунок 20101 «Залишок запасів (сировини і матеріалів) на початок періоду», де будуть відображені запаси, що залишилися з минулих надходжень;

- субрахунок 20102 «Затрати на придбання запасів (сировини і матеріалів) протягом періоду» - відповідно для реєстрації сум надходжень протягом звітного періоду (місяцю), із затратами на придбання, включно;

- регулюючий активно-пасивний субрахунок: 201029 «Суми дооцінки (уцінки) запасів до чистої вартості реалізації» для реєстрації сум переоцінки вартості запасів.

Для відображення затрати на переробку запасів, «прямо пов'язаних з одиницями виробництва» і тих, що «включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих» накладних затрат, що «виникають при переробці матеріалів у готову продукцію» [6], в даній пропозиції слід використати традиційний рахунок 23 «Виробництво» за окремими субрахунками: для прямих і загальновиробничих (накладних) затрат.

Залишки (сальдо) по таких рахунках мають наступне значення:

- на субрахунку 20101 початкове сальдо визначається за підсумками інвентаризації і лишається незмінним до закінчення облікового періоду (місяця);

- на субрахунку 20102 початкове сальдо дорівнюється нулю, а протягом періоду відображаються усі надходження. Вибуття запасів на цьому рахунку відображається лише в кінці періоду однією кореспонденцією в загальній сумі;

- субрахунок 20101 «Залишок сировини і матеріалів на початок періоду», що був відкритий на перше число облікового періоду, по закінченню облікового періоду втрачає своє значення і має бути «закритий» шляхом списання залишку в собівартість виробництва на субрахунок 23 «Виробництво», проте відкривається новий рахунок, що має таку ж назву, але показує суму запасів вже по підсумках інвентаризації на перше число наступного періоду, який розпочнеться;

- на субрахунку 20103 «Суми дооцінки (уцінки) запасів до чистої вартості реалізації» відображаються суми дооцінки (уцінки) запасів, що входять до залишків сировини і матеріалів на початок періоду (зареєстрованих на субрахунку 20101) та окремо суми дооцінки (уцінки) тих запасів, що надійшли протягом періоду (зареєстрованих на субрахунку 20102).

Висновки. Завдання раціонального використання матеріально-технічних ресурсів вимагають розвитку технологій обліку, зокрема через впровадження системи додаткових тимчасових субрахунків і регулюючих рахунків до рахунків класу 2 «Запаси», що дозволить відслідковувати рух запасів по окремих періодах з фіксуванням «сигналів» щодо зміни балансової вартості та відхилення від

встановлених норм і нормативів на кожну звітну дату облікового періоду. Це заслуговує стати предметом подальших досліджень.

На шляху вдосконалення обліку запасів, залишається важливим правильність визначення змісту категорії «запаси», у відповідності до очікуваних майбутніх економічних вигод, з метою забезпечення достовірності оцінок їх первинної вартості при надходженні і балансової вартості на дату складання звітності

Спираючись на наведені автором аргументи, пропонується відмовитися від використання дефініції «фактичні витрати» для визначення первинної вартості придбаних запасів, та дефініції «витрати виробництва» для визначення вартості запасів, створених власними силами, а використовувати відповідно «фактичні затрати» і «затрати виробництва». А категорію собівартість запасів розкривати, в контексті первинної вартості запасів, як вміщення затрат.

Узгодження категоріального апарату в обліку запасів дозволить підняти якісний рівень організації обліку запасів і удосконалити:

- режим реєстрації надходження і використання запасів, за умов підвищення технологічного рівня виконання облікових процедур і тим вдосконалення структури організаційних систем управління запасами;

- формування облікової політики в питаннях управління рухом запасів, застосування аналітичних бухгалтерських рахунків, що відповідають особливостям операцій з запасами на окремому підприємстві;

- облікове забезпечення системи внутрішнього контролю руху запасів, що забезпечить якість прийняття управлінських рішень стосовно зниження собівартості та матеріаломісткості виробництва.

Застосування регулюючих субрахунків до рахунків класу 2, зокрема до рахунку 201 «Виробничі запаси» в балансовій ув'язці з калькуляційним субрахунком 23 "Виробництво", дозволяє відслідковувати стан запасів в місцях зберігання, контролювати зміну вартості запасів, що іммобілізовані у залишках, відслідковувати затрати, що виникають при надходженні запасів по періодах, визначати балансову вартість запасів, що увійшла у «вартість переробки» [2].

Література:

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов - Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ - Київ). - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 522 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]: [Наказ Міністерства України № 246 від 20.10.99 в редакції Наказу Міністерства України від 09.12.11] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
3. Жук В. М. Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / Валерій Жук // Фінанси України. - 2009. - № 7. - С. 105.;
4. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь. /Н.М. Малюга; Житомирський державний технологічний університет. - Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с;
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний

- ресурс] [Наказ Мінфіна України № 318, редакція станом на 10.01.2012]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості //Н.М. Григор, О.В. Крехівський, М.М. Шклярчук, Н.Л. Ніколаєнко, Т.В. Мельник, А.І. Тарасова, Т.Г. Байдаченко, М.С. Чернопащенко, Е.С. Куш, Р.С. Петрова – К.: Державне підприємство «Державний інститут комплексних досліджень» Міністерства промислової політики України, 2007.–305 с
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: [в редакції Наказу Мінфіну України від N 627 від 27.06.2013] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
9. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія / Т.А. Бутинець, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула; за заг. Ред. Проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2012.-308 с.
10. Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення /Л. М.Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 24-30.
11. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Изд. "Бухгалтерский учёт", 2007. – С. 88
12. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : Монографія / М. С. Пушкар - Тернопіль : Карт-бланш, 2007. - 359 с.
13. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: /В. В.Сопко. Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2007. – 578 с.
14. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.06.04 / Олена Василівна Сайко - Київ, 2009. – 19 с.
15. Сергієнко В.В. Філософські проблеми наукового пізнання : Навч. посіб. /В. В. Сергієнко – Кременчук: Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського, 2011. – 103 с.
16. Безверхий К.В. Ще раз про сутність понять «затрати» і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість» : //Вісник ЖДТУ/ Економічні науки. – 2010. – № 2(52). –С. 222-228. ;
17. Грінченко А.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати : / А.В. Грінченко // Економічний форум. — 2012. — №3. — С. 5-9. ;
18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: [Наказ Мінфін України від 30.11.1999. N 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999. за N 893/4186] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: [Наказ Мінфіну України № 7 від 10.01.07.] Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code>