

УДК: 657.1:339.3

Морозюк Н. С.

кандидат економічних наук, доцент
кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Дяченко О.П.

кандидат економічних наук, доцент
кафедри «Інформаційних систем і технологій ім. М.О. Браславця»
Одеський державний аграрний університет, Одеса (Україна)

ПОРІВНЯЛЬНІ КОНЦЕПЦІЇ ВИЗНАЧЕННЯ ЗАПАСІВ В КРАЇНАХ СВІТОВОЇ СПІВДРУЖНОСТІ

Анотація. Проведенно порівняльні концепції і критерії визначення запасів у країнах світової співдружності. Розкрито особливості обліку виробничих запасів згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порівняно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку на Україні та зарубіжних країнах. Визначено місце виробничих запасів в економічному зростанні держав.

Однією з найважливіших статей активу балансу є запаси. Від ефективного використання матеріальних запасів залежить величина прибутку фірми та швидкість обороту вкладеного капіталу, тому їх облікові приділяють велику увагу.

Запаси для промислових компаній - це предмети, які очікують моменту використання у виробництві для створення інших предметів і надання послуг, предмети, які знаходяться в обробці з метою наступної реалізації предмети, які очікують моменту продажу. До запасів в різних країнах відносять: сировину та матеріали; незавершене виробництво; готову продукцію.

В умовах ринкових відносин одним з основних методологічних принципів обліку матеріальних запасів є оцінка. Помилка в оцінці матеріальних запасів на кінець поточного року негативно впливає на величину чистого прибутку як у поточному, так і наступному році й тим самим на розмір оплаченого податку з прибутку. Тому державні органи особливо регулюють застосування підприємствами різних методів оцінки матеріальних запасів, які наведені в основному матеріалі наукового дослідження.

Ключові слова: виробничі запаси, бухгалтерський облік, витрати, доходи, міжнародні стандарти, національні стандарти, виробництво, класифікації виробничих запасів.

Постановка проблеми. При взаємодії суб'єктів господарювання та в умовах активної співпраці інтереси таких зацікавлених сторін, як держава, контрагенти перетинаються і виходять за державні кордони. Для прийняття рішень зацікавленими сторонами та підтримкою являє собою інформаційна база бухгалтерського обліку, а саме виникає потреба в удосконаленні нормативної бази регулювання господарської діяльності підприємств у відповідності з міжнародними стандартами в порівнянні до стандартів країн світової співдружності. Глобалізаційні та інтеграційні процеси, що супроводжують розвиток людства, активно впливають на економічне життя країн, регіонів і окремих підприємств.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми виробничих запасів. Визначено передумови раціональної організації обліку і аналізу виробничих запасів, з визначенням економічно обґрунтованої їх категорій та класифікації, яка

закладена в законодавствах різних країн. Основоположна класифікація дає повну характеристику, зокрема дозволяє виділити види ресурсів, контролювати їх використання та організувати заходи щодо зниження затрат. [1, с. 282].

Формування цілей статті. Основою господарської діяльності того чи іншого підприємства є виробничі запаси. А тому, питання їх обліку та порівняння концепції держав світової співдружності є досить актуальним і потребує ґрунтовного вивчення і узагальнення. Метою є аналіз основних спільних та відмінних рис та виявлення специфіки ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів згідно з національними стандартами і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку зарубіжних країн.

Виклад основного матеріалу. Удосконалення бухгалтерського обліку пов'язане з вирішенням актуальних завдань в економіці України: збільшення обсягу виробництва продукції (робіт, послуг),

зниження собівартості продукції. Вирішення цих завдань можливо при забезпеченні підприємств необхідними матеріальними цінностями, без яких неможливий виробничий процес. Отже, для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства використовуються виробничі запаси, які займають важливе місце не лише у складі майна підприємства, а й у структурі витрат, оскільки вони є основною складовою формування собівартості готової продукції. Враховуючи це, особливу увагу виробничі підприємства приділяють саме обліку і аналізу виробничих запасів.

Запаси є найбільш значною частиною активів підприємства. Вони займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, їх облік і оцінка впливає на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан.

Однак, основними завданнями обліку матеріальних запасів є:

- визначення точної величини ТМЦ, які знаходяться в запасах і процесі виробництва;
- надання інформації відповідним підрозділам (відділам) підприємства про наявність тих чи інших ТМЦ;
- надання інформації для визначення необхідних “перезамовлень” для поповнення запасів окремих ТМЦ;
- забезпечення процесу своєчасного визначення відхилень між даними аналітичного обліку та фактичною наявністю ТМЦ.

Порядок обліку ТМЦ у зарубіжних країнах регламентує міжнародний стандарт № 2 “Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості”, який введений у дію з 1 січня 1976 р. Стандарт визначає поняття собівартості (початкової вартості) і методи оцінки.

В Україні запаси є активами, призначеними для виробництва продукції, надання послуг, для перепродажу протягом короткого періоду часу. В США запаси – це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання протягом одного виробничого циклу.

В нормативних документах Німеччини визначення терміну „запаси” не наводиться,

однак під запасами завжди розуміють предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу.

В МСБО 2 «Запаси» під запасами розуміють активи, призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності в процесі виробництва, для продажу, чи в формі матеріалів для споживання при наданні послуг.

Порівнюючи термін «Запаси», можна стверджувати, що термін «запаси» за міжнародними та вітчизняними стандартами має аналогічний зміст. [4, с. 56-68].

Запаси підприємств у різних країнах об’єднуються в різні групи (Рис. 1)

Весь цикл запасів – від моменту закупки сировини до їх реалізації у вигляді готової продукції – відображається в системі ЗПБО США наступним чином.

Етапи руху запасів:

придбання

витрачання у виробничих цілях (переміщення із складу у виробництво)

використання у виробництві

виготовлення готової продукції

продаж готової продукції

При оцінці товарів в США використовують два методи: чистий і валовий.

При використанні чистого методу в обліку реєструється «чиста вартість» придбаного запасу, що визначається за рахунком – фактурою (вартість придбаного товару за мінусом торгової знижки).

Валовий метод передбачає віднесення вартості придбаних товарів до бухгалтерських книг без знижки, незалежно від того використана вона чи ні.

При зростанні цін на товари, уже куплені товарні запаси відображаються за первісною вартістю (вартістю їх придбання), і прибуток, обумовлений зростанням цін, не відображається шляхом збільшення вартості товарів, доки вони не будуть реалізовані на ринку. Тоді цей прибуток відображається як збільшення отриманого доходу.

При зниженні цін і списанні вартості товарних запасів з рівня витрат на придбання до рівня їх поточної ринкової вартості розмір останніх визначається на основі витрат на зміну – тобто коштів, які на даний момент необхідно витратити для придбання на ринку аналогічного товару.

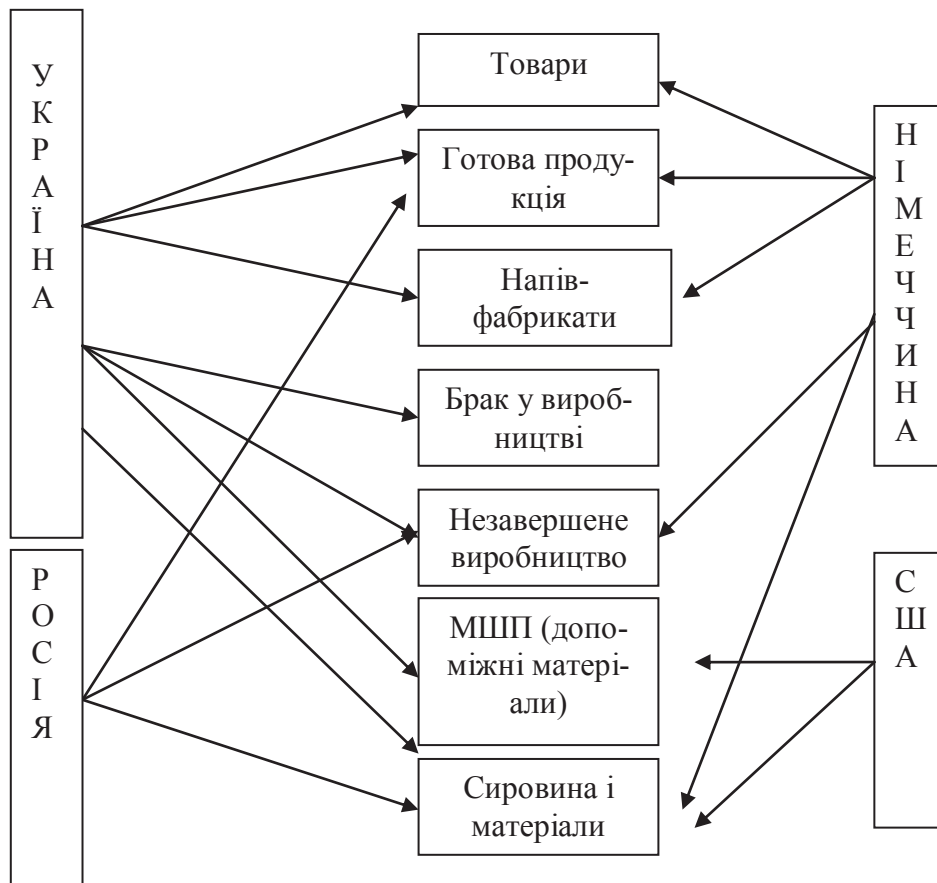


Рис. 1. Класифікація запасів у різних країнах [дослідження автора].

Підприємство одержує запаси протягом звітного періоду багаторазово за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду.

Облікова політика західних компаній базується на припущенні, що надходження і продаж запасів (відпуск у виробництво) трактується як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць. Існує декілька загальноприйнятих методів оцінки кінцевих запасів і відповідно величини, які списується на собівартість реалізованої продукції. [3, с. 10].

Найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, середньої вартості та інші.

Особливостями методів оцінки запасів в деяких країнах є:

в Швейцарії запаси можна оцінювати на основі фактичних поточних витрат, відновлювальної вартості або на основі аналогічних витрат

у Великобританії заборонено використовувати методи ФІФО та базового запасу. Довгострокові контракти за незавершеними

проектами обліковуються за методом «частки виконання». [2, с. 8].

Положеннями ЗПБО визначено чотири методи обліку запасів:

- метод ідентифікації (вітчизняний аналог – метод ідентифікованої вартості);
- метод середньої вартості;
- метод оцінки запасів за цінами перших закупок (метод ФІФО).

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства.

У США запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених у минулому або майбутньому при придбанні товарів або ресурсів. Якщо платежі будуть здійснені у майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. Витрати ж на доставку цих запасів можуть включатись до собівартості товарно-матеріальних запасів. До вартості матеріальних запасів не включаються зага-

льно виробничі, адміністративні витрати та витрати на їх збут.

У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання. У випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарно – матеріальні цінності.

У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або за ринковою вартістю.

У Португалії та Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. [5. с. 56].

У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

В Україні, згідно П(С)БО 9, запаси при їх надходженні на підприємство оцінюються за собівартістю, яка сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням суми ввізного мита, непрямих податків, витрат на заготівлю, транспортування запасів та інших витрат, пов'язаних із придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До витрат, які не включаються до первісної вартості запасів, належать: недостачі запасів, витрати на збут, відсотки на використання кредитів, адміністративні та інші подібні витрати.

В умовах не стабільності ринку, яка виражається в значних коливаннях цін оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Саме тому зарубіжна практика обліку і звітності виробила достатньо ефективні способи вирішення такої проблеми. Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони оцінюються за правилом найвищої оцінки. Сутність його полягає в тому, що діє принцип обачності (консерватизму), за яким запаси оцінюються і відображаються за найменшою з можливих вартостей – ринковою ціною або собівартістю.

Оскільки з різних причин ринкова ціна запасів може знизитись до їх собівартості, то виникає збиток, який повинен бути відо-

бражений в даному періоді списання їх вартості до ринкової ціни.

В системі національних стандартів Великобританії при оцінці запасів до уваги беруть принцип обачності, за яким запаси оцінюються за найменшою з двох величин: первісною вартістю або реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість одиниці запасів – це сума, яку підприємство планує отримати за продаж даної одиниці запасів, за вирахуванням витрат на підготовку даної одиниці запасів до продажу і витрат на продаж.

Польським законодавством з бухгалтерського обліку при оцінці незавершеного виробництва використовуються визначені часові критерії. Якщо виробничий цикл не перевищує 3-х місяців, його можна оцінити або тільки за величиною прямих витрат матеріалів, або всіх прямих виробничих витрат. В окремих випадках, якщо це суттєво не впливає на величину оборотних засобів та фінансових результатів, всі витрати списують не на рахунок «Основне виробництво», а прямо на рахунок «Прибутки та збитки». Якщо виробничий цикл перевищує три місяці, то величина незавершеного виробництва включає як прямі, так і непрямі витрати.

У Нідерландах собівартість виробництва обчислюється за методом повного покриття витрат і може включати витрати на виплати відсотків за позиковим капіталом.

На Португальських підприємствах продукти допоміжного та побічного виробництва оцінюються за ціною можливої реалізації.

В Українській практиці оцінка залишків незавершеного виробництва здійснюється відповідно до галузевого порядку калькулювання собівартості готової продукції за винятком витрат понесених внаслідок технічного браку, відшкодування зносу спеціального інструменту та витрат на освоєння виробництва нових видів продукції.

Крім широкого вибору методів оцінки запасів передбачено також можливість використання двох систем їх обліку: безперервної та періодичної.

Основна відмінність в бухгалтерському обліку безперервної і періодичної системи запасів полягає у тому, що у відповідності із системою безперервного обліку на рахунок

«Товари» постійно відображаються нові покупки, продаж, та інші операції з товарами.

При веденні системи періодичного обліку запасів дані по цьому рахунку залишаються на первісному рівні до тих пір, поки не буде проведена в кінці звітного періоду інвентаризація готівкових товарних запасів. В результаті рахунки, які використовуються в умовах періодичного обліку, такі як «Придбання товарів», «Повернення і уцінка придбаних товарів».

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Враховуючи специфіку країни, національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів, але відповідно до специфіки національної системи виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах. Порівняння вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів потребує детального та подальшого вивчення.

Список літератури:

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф.Бутиця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута" 2005.–756 с.
2. Веб-сторінка Міністерства економіки України. Поточний стан економіки Великобританії // Веб-ресурс: http://www.ukrexport.gov.ua/ukr/oglad_economiki/gbi/4407.html.
3. Канцуров О.О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України / О.О. Канцуров // Фінанси України. - 2006. - №8. - С. 51-58.
4. М. Р. Лучко, І. Д. Бенько Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
5. Financial Stability Report June 2013 | Issue No. 27 // Веб-ресурс: <http://www.bankofengland.co.uk/publications/fsr/2013/index.htm>

***Summary.** It is carried out comparative concepts and norms of definition of stocks in the countries of the world community. Features of the accounting of production stocks according to the international standards of accounting in comparison with national provisions (standards) of accounting in Ukraine and foreign countries are opened. The place of production stocks in the economic growth of the states is defined.*

One of essential articles of assets balance is stocks. From effective use material stocks depends magnitude the income of firm that velocity turn invested capital, therefore their accounting allot large attention.

Stocks for industrial companies - things which await the use moment in manufacturing for the creation of other things and the rendering of services, things, which are in processing with a view of following realization things, which await sale moment. To stocks in different countries belong: raw material and materials ; Imperfect manufacturing; prepared products.

In the conditions of market relations one of main methodological principles of accounting material stocks is valuation. Mistake in the valuation of material stocks on the end of current year in the negative affects the magnitude of net profit as in current , so and following year and whereby on the size of remunerated tax from income. Therefore government bodies especially settle administration by the enterprises of the different methods of valuation.