

УДК 657.1.012.1

Малахова А.В.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Донбаського державного педагогічного університету***Мартиненко О.В.***старший викладач кафедри обліку і аудиту
Донбаського державного педагогічного університету***ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ І ОПТИМІЗАЦІЯ
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ****THE PROBLEMS OF INVENTORY AND OPTIMIZATION OF ACCOUNTING
AND ANALYTICAL PROCEDURES IN THE MANAGEMENT OF ENTERPRISES****АНОТАЦІЯ**

У статті досліджено та виявлено суттєві розбіжності визнання, оцінки та бухгалтерського обліку запасів згідно з національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси», а також з'ясовано економічні проблеми, які викликані цими розбіжностями. Наведено шляхи оптимізації обліково-аналітичних процедур для прийняття зважених управлінських рішень.

Ключові слова: виробничі запаси, облік, національний стандарт, міжнародний стандарт, витрати, собівартість, оцінка, визнання запасів, контроль, автоматизація.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы и выявлены существенные расхождения признания, оценки и бухгалтерского учета запасов согласно национальному Положению (стандарту) бухгалтерского учета 9 «Запасы» и Международному стандарту бухгалтерского учета 2 «Запасы», а также выяснены экономические проблемы, которые вызваны этими расхождениями. Выявлены пути оптимизации учетно-аналитических процедур для принятия взвешенных управленческих решений.

Ключевые слова: производственные запасы, учет, национальный стандарт, международный стандарт, расходы, себестоимость, оценка, признание запасов, контроль, автоматизация.

ANNOTATION

In article is researched and revealed significant differences for recognition, measurement and accounting of reserves, according to the national Provision (standard) of accounting 9 «Inventories» and International accounting standard 2 «Inventories», and also clarified the economic problems that are caused by these differences. In the work of viaplana optimization of accounting and analytical procedures to make informed management decisions.

Keywords: inventory, accounting, national standard, international standard, costs, costs, assessment, recognition of inventory, control, automation.

Постановка проблеми. Для формування ринкової економіки в Україні необхідне виробництво конкурентоспроможної продукції та її реалізація на внутрішньому та зарубіжних ринках. Одночасно основною передумовою здійснення господарської діяльності більшості підприємств є достатній обсяг та раціональне 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. 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.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні питання обліку виробничих запасів висвітлені в працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Л.В. Жилкіна, З.В. Гуцайлук, М.В. Кужельний, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, В.С. Рудницький, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, П.С. Смоленюк, О.М. Рибалко та О.В. Болдуєва, які досліджували вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємствах загалом. Проте питання обліку виробничих запасів на підприємствах залишаються актуальними та потребують нагального вирішення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. 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 в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Це особливо важливо, коли підприємство співпрацює із закордонними партнерами, має філії в інших країнах. Також в умовах постійного розвитку господарської діяльності стандарти бухгалтерського обліку виявляються неспроможними забезпечити облік усіх новітніх операцій.

Мета статті полягає у виявленні суттєвих розбіжностей ведення бухгалтерського обліку запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» та з'ясуванні економічних проблем, які викликані цими розбіжностями; визначенні ролі запасів у господарській діяльності та вирішенні проблем організації їх обліку в умовах економічної кризи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування в бух-

галтерському 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].

Оскільки національні стандарти розроблялися на основі міжнародних, 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;
- оцінка запасів на дату балансу;
- розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Проте між П(С)БО та МСБО існують певні відмінності. Насамперед визначення терміну «запаси» в обох стандартах практично аналогічні, але згідно з Національним стандартом, до запасів відносяться також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством [3, с. 274]. Таке доповнення є доцільним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту.

Щодо сфери застосування стандартів, тут також існують деякі розбіжності. Перелік видів діяльності і суб'єктів господарювання, що не застосовують МСБО 2 до оцінки запасів по справедливій вартості, набагато ширше, ніж у П(С)БО 9. Для вказаних суб'єктів господарювання МСБО 2 визначає свої вимоги щодо оцінки запасів. Таке доповнення в МСБО 2 є доречним через специфіку вказаних видів діяльності.

Аналізуючи класифікацію запасів, видно, що П(С)БО 9 містить докладніший перелік активів, які визначаються запасами. МСБО 2 на відміну від П(С)БО 9 не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети [4, с. 232]. Для МСБО 2 важливим у цьому питанні є професійна думка бухгалтера.

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 з П(С)БО 9, залежить від джерела придбання: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу підприємства, одержані безоплатно, придбані в 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 [5, с. 354].

В обох стандартах наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються 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 з П(С)БО 9, не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації, які в бухгалтерському обліку визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [6, с. 177].

Крім того, є декілька положень, які наведені в МСБО, але відсутні в П(С)БО. Так, у МСБО 2 приділено увагу питанням витрат, пов'язаних із переробкою запасів. У П(С)БО 9 вказані питання розглядаються в П(С)БО 16 «Витрати». Також МСБО 2 передбачає 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 в П(С)БО 21 «Курсові різниці» подібне положення відповідає МСБО 2 [7, с. 238].

МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення, 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.

Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів. За сучасних економічних умов при переході діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини, правильна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів є необхідною умовою для діяльності підприємства. Для оцінки рівнів виробничих запасів та визначення, який запас доцільно поповнювати і яким може бути обсяг замовлення, важливу роль виконує система управління запасами.

Система управління запасами характеризується великою кількістю факторів, які впливають на її ефективність. Загальні вимоги, що висуваються до такої системи, залежать від цілей, які:

- 1) орієнтовані на підприємство: швидкість отримання матеріалів, товарів та інформації;
- 2) орієнтовані на ринок: відповідність управління ринкової стратегії; здатність до адаптації;
- 3) пов'язані із системною інтеграцією: розподіл завдань управління за видами продукції; цілісна система персональної відповідальності за виконання замовлення;
- 4) орієнтовані на виробничий потік: систематичність контролю процесі управління у виробництві; узгодження окремих процесів управління.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю [8, с. 146]. При цьому надходження запасів на підприємство можливе шляхом придбання їх за плату, виготовлення власними силами підприємства, внесення до статутного капіталу, одержання підприємством безоплатно, придбання в результаті обміну на подібні запаси.

Проаналізувавши численні дослідження щодо питань організації обліку виробничих за-

пасів, можна стверджувати, що багато теоретичних положень і питань обліку потребують удосконалення і доопрацювання.

Можна виділити такі негативні аспекти щодо обліку виробничих запасів:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;
- обмеженість контролю використання виробничих запасів;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і контролю виробничих запасів;
- відсутність комплексного поєднання всіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією.

Розв'язання даних питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку запасів, значно підвищить їх роль в управлінні підприємством.

Для вирішення даних проблем необхідно здійснювати такі організаційні заходи:

1) підвищити оперативність інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яка забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

2) обґрунтувати категорійний апарат терміну «виробничі запаси», їх класифікації та складу;

3) удосконалити систему автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтувати раціональні методи проведення інвентаризації виробничих запасів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить насамперед не тільки від удосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а й від того, наскільки розвинута система автоматизації їхньої діяльності;

4) узгодити механізми бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;

5) обґрунтувати систему обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

6) чітко організувати обліково-контрольні процедури руху запасів підприємства (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Важливим напрямом удосконалення організації оперативного й складського обліку запасів є раціоналізація форм документів документообігу і всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів.

Розмаїття форм облікових документів, у тому числі лімітно-забірних карток, істотно ускладнює роботу з обліку матеріальних ресур-

сів на заводських складах виробничих підрозділів у групах відділів матеріально-технічного постачання.

На нашу думку, до основних заходів щодо удосконалення обліку виробничих запасів належать:

- обґрунтування нормативної бази матеріальних затрат;
- упровадження засобів автоматизації;
- при організації та виборі методики обліку виробничих запасів враховувати особливості діяльності кожного окремого підприємства.

Крім самого обліку, важливе значення має питання перевірки, тобто ревізії запасів на підприємстві. Відсутність єдиної методичної основи та аспектів оптимізації призвели до схоластичного підходу в розвитку облікової системи, у тому числі й запасів.

Під час обліку виробничих запасів виникає багато розбіжностей. Насамперед це пов'язане з тим, що на багатьох підприємствах облік запасів ведеться паралельно декількома підрозділами з різною метою. Часто виникають ситуації, коли за даними одного підрозділу залишок запасів є, а в обліку іншого – залишків немає [9, с. 212].

Окремою проблемою є пересортування, яке може бути викликане як об'єктивними, так і суб'єктивними причинами. До суб'єктивних причин належить і людський фактор, тобто помилки співробітників викликані не недостатньою кваліфікацією бухгалтера чи комірника, а браком потрібних знань. Через це інформація з одного й того ж документа може бути неоднаково відображена в обліку різних підрозділів.

Актуальною на сьогодні є проблема поновлення програмного забезпечення обліку, оскільки облік виробничих запасів неможливий без застосування комп'ютерних технологій.

Контроль запасів необхідно здійснювати у відповідності з такими принципами:

1) завозити матеріали необхідно лише ті, що використовуються у виробництві;

2) розмір запасу кожного виду сировини та матеріалів встановлювати з урахуванням середнього виробничого запасу, який містить поточну потребу, підготовчий та гарантійний запаси;

3) зберігання запасів організувати за сучасними ресурсозберігаючими технологіями;

4) запаси повинні підлягати повному обліку, маркуванню та етикетуванню;

5) встановити єдиний принцип відпуску сировини та матеріалів у виробництво за методом середніх цін [9, с. 215].

Висновки. Бухгалтери підприємств повинні самостійно вирішувати, як організувати аналітичний облік виробничих запасів та їх оцінку залежно від конкретних умов діяльності підприємства і ведення бухгалтерського обліку. Завдання бухгалтера – обрати такий спосіб організації обліку запасів, який найбільшою мірою відповідає умовам діяльності підприємства. Щоб не мати проблем із податком на при-

буток та достовірно і правильно розраховувати собівартість, пропонується поряд із веденням обліку запасів на підприємстві користуватися послугами незалежної оцінки. Для полегшення роботи з обліку виробничих запасів необхідно обирати той метод вибуття запасів, який найбільше підходить для певної галузі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [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. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець; 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: 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. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [практ. посіб.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
6. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2013. – 981 с.
7. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами / І.В. Жолнер – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
8. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): [навч. посіб.] / В.В. Бабіч, С.В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.
9. Рибалко О.М. Вдосконалення обліку виробничих запасів / О.М. Рибалко // Держава і регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2008. – № 3. – С. 210–215.