

УДК 657.1:658

Новодворська В.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного аграрного університетуОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ
В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВАUNITED INVENTORY CONTROL AND THEIR REFLECTION
IN ACCOUNTING POLICIES

АНОТАЦІЯ

У статті визначено мету та висвітлено основні методологічні підходи до організації обліку товарних запасів. Розглянуто особливості формування облікової інформації в частині товарних запасів, що повинна знайти своє відображення в обліковій політиці торговельного підприємства. Проведено порівняння структури витрат на придбання товарних запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці. Визначено недоліки та переваги використання оціночних категорій у чинних П(С)БО та МСФЗ. Сформовано рекомендації з відображення товарних запасів у обліковій політиці підприємства з використанням міжнародного досвіду.

Ключові слова: облік, організація обліку, товарні запаси, облікова політика, обліковий процес.

АННОТАЦІЯ

В статье определена цель и рассмотрены основные методологические подходы к организации учета товарных запасов. Рассмотрены особенности формирования учетной информации в части товарных запасов, которые должны найти свое отображение в учетной политике торгового предприятия. Проведено сравнение структуры расходов на приобретение товарных запасов в отечественной и зарубежной практике. Определены недостатки и преимущества использования оценочных категорий в действующих П(С)БУ и МСФО. Сформированы рекомендации по отражению товарных запасов в учетной политике предприятия с использованием международного опыта.

Ключевые слова: учет, организация учета, товарные запасы, учетная политика, учетный процесс.

ANNOTATION

The article defines the purpose and considered the basic methodological approaches to inventory control. Features of formation of accounting information in terms of inventory, which should find its reflection in the accounting policy of commercial enterprise. A comparison of the pattern of expenditure for the purchase of commodity stocks in domestic and foreign practice. Defined advantages and disadvantages of using performance categories in the current P(C)BU and IFRS. Formed recommendation on the reflection of commodity stocks in the entity's accounting policy with international experience.

Keywords: account, accounting, inventory, accounting policies, accounting processes.

Постановка проблеми. Євроінтеграційні процеси, що відбуваються в нашій державі, та входження України в ринковий простір об'єднаної Європи характеризуються все більшим ускладненням структури торгівлі. Це перш за все обумовлено розширенням масштабів діяльності, зростанням обсягу товарних мас, які циркулюють її каналами, збільшенням кількості структурних елементів і розмаїттям їх зв'язків між собою та постачальниками. В сучасних умовах господарювання, коли країна знаходиться в ста-

ні глибокої економічної кризи, одним із найвагоміших напрямів підвищення ефективності функціонування торговельної сфери стає удосконалення управління товарними запасами, де важливим є знання функціонування сучасної облікової, аналітичної та фінансової системи, адаптованої до міжнародних стандартів фінансової звітності. За цих обставин управління господарською діяльністю суб'єктами торговельного сектору економіки вимагає удосконаленого інформаційно-методичного забезпечення підтримки управлінських рішень системою бухгалтерського обліку, принципи та методи якої закріплені у внутрішньому нормативному документі – наказі про облікову політику підприємства.

На основі інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, будується динамічна модель функціонування об'єкта управління, яка повинна допомогти керівникам підприємств різних рівнів приймати ефективні управлінські рішення з метою планування діяльності, організації процесів та ефективного контролю для досягнення стабільного фінансового стану навіть без значних прибутків від торговельної діяльності. Натомість постає об'єктивна необхідність формування нової системи обліку в управлінні продажами – облік повинен стати оперативнішим і водночас забезпечувати стратегічний розвиток підприємства з орієнтацією на поточний результат та ефективність хоча б на короткострокову перспективу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні питання організації системи бухгалтерського обліку товарних запасів досліджувалися в працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, а саме в роботах Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.М. Грабової, М.В. Кужельного, Л.Н. Котенка, Н.В. Манжоса, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, В.Е. Керімова, Н.А. Новоселової, Я.В. Соколова та інших науковців.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне науковим розробкам вчених-економістів, варто зазначити, що сучасні тенденції формування ринкових відносин ставлять нові завдання щодо вирішення проблем формування облікового забезпечення за операціями з товарними запасами, оскільки наявним дослідженням характерний більш

класичний підхід до розгляду цього питання. Сучасними дослідниками проводиться спроба наукового обґрунтування послідовності ланцюга складових механізму організації бухгалтерського обліку. Проте у зв'язку з відсутністю єдності теорії і практики зміст організації обліку товарних запасів підприємств торгівлі характеризується індивідуальністю підходу.

Натомість аналіз літературних джерел свідчить про відсутність достатньо повного розкриття всіх наявних аспектів обліку операцій із продажу товарів у системі управління торговельним сектором, зокрема проблеми належного аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень з метою підвищення їх обґрунтованості та ефективності не одержали остаточного висвітлення. Крім того, однією із нагальних проблем сьогодення є необхідність адаптації вітчизняної практики бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності та ринкових методів управління операціями товарного характеру як на рівні підприємства, так і на рівні держави.

Актуальність обраної теми та необхідність удосконалення організації облікового процесу товарних операцій відповідно до потреб сьогодення з урахуванням міжнародного досвіду визначили направленість наукового дослідження та вирішення завдань, поставлених у статті.

Мета статті полягає в дослідженні теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку операцій із товарними запасами з урахуванням сучасних вимог ринку щодо інформаційного забезпечення управління діяльністю торговельного сектору та міжнародного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення нової нормативної бази, що обумовлено прийняттям Державного бюджету України на 2016 рік та постійними змінами у податковому законодавстві, вимагають вирішення проблеми регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні. Запозичення міжнародного досвіду свідчить про різні підходи до цього питання в різних національних системах обліку.

Адаптація бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів проходить за одним із двох напрямів:

1) шляхом розподілу національної системи обліку на підсистеми залежно від характеру діяльності: обліку для корпоративного сектору, фінансового сектору, малого та середнього бізнесу, державного сектору;

2) шляхом статистичного узагальнення інформації на макrorівні про результати господарської діяльності та фінансовий стан суб'єктів господарювання.

Національні стандарти з обліку розроблені на основі міжнародних з урахуванням особливостей національної економіки України, а звідси впливає те що (С)БО 9 «Запаси» має

ряд спільних положень з МСФЗ 2 «Запаси» в частині щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; пропозиції щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності. Проте існує цілий ряд суттєвих відмінностей у їх визначенні, оцінці та обліковому відображенні у фінансовій звітності.

Неповне розуміння значення й завдань облікової політики суб'єктами господарювання щодо товарних запасів призводить до законодавчої неврегульованості багатьох питань в системі бухгалтерського обліку. Оскільки законодавчими і нормативними документами не передбачено єдиної методології формування облікової політики, а тому підприємствам надано право самостійно розробляти її положення згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2].

Виходячи з вищевказаного, господарюючи суб'єкти самостійно обирають структуру і склад облікової політики. Облікова політика давно вийшла за межі системи обліку підприємства. Її спрямування сьогодні – вплив на результати діяльності, тобто на управлінські рішення. Однак існує низка положень, наявність яких є обов'язковою при формуванні облікової політики для потреб бухгалтерського обліку в частині товарних запасів, а саме:

– робочий план рахунків, який містить синтетичні та аналітичні рахунки, для формування системи бухгалтерського обліку з метою відображення своєчасної та повної інформації в обліку та звітності;

– форми первинних облікових документів, що використовуються для відображення фактів господарської діяльності, для яких не передбачені типові форми документів, а також форми документів для внутрішньої облікової звітності;

– правила документообороту та технології обробки облікової інформації;

– вибір методу оцінки товарних запасів;

– організація аналітичного обліку руху товарно-матеріальних цінностей;

– визначення відповідальних за ведення первинного обліку на складах (коморах);

– затвердження посад, які відповідають за одержання та відпуск товарів;

– формування складу інвентаризаційної комісії та встановлення термінів проведення інвентаризації;

– система внутрішнього контролю.

Основне завдання облікової політики торговельного підприємства в частині запасів – ефективне управління запасами, спрямоване перш за все на розширення обсягів продажу.

Внутрішній план рахунків містить рахунки підприємства, які передбачені для ведення синтетичного та аналітичного обліку. Під час формування внутрішнього плану рахунків слід пам'ятати про головне завдання – це за-

безпечення можливості групування та аналізу інформації для потреб управління й контролю. Від того, наскільки обґрунтована будова плану рахунків, залежить й достовірність бухгалтерського балансу. Під час формування внутрішнього плану рахунків враховуються всі потреби ведення обліку: формування фінансової звітності, підготовка управлінської інформації, визначення податків та зборів, визначення інформації для формування системи статистичного обліку тощо. Зокрема, він є основою для автоматизованої обробки облікової інформації, а тому повинен враховувати потреби та особливості програмного забезпечення підприємства.

Наступним аспектом облікової політики є встановлення вимог до документального оформлення господарських операцій. В системі бухгалтерського обліку документ, який є носієм інформації про господарську операцію, виступає єдиним доказом з руху товарних запасів. За цією вимогою підприємство зобов'язане особливо увагу приділяти організації формування інформації в системі первинного обліку товарних операцій. Провідним завданням облікової політики підприємства в частині первинного обліку з запасами є прийняття затверджених форм первинних облікових документів, що використовуються для оформлення господарських операцій, а також розробка реєстрів обліку для автоматизації облікового процесу.

Одним з важливих компонентів облікової політики в частині запасів є затвердження порядку проведення їх інвентаризації з метою забезпечення контролю за їх збереженням та для забезпечення достовірності облікової інформації. Крім того, в обліковій політиці варто зазначити порядок відшкодування завданих збитків та нестач з врахуванням Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [3].

Облікова політика підприємства має певну специфіку щодо запасів. Водночас вибір методу оцінки використання запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності торговельного підприємства, особливо в умовах інфляційних процесів. Тому вибір підприємством оптимального методу сприятиме збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що у підсумку дасть можливість зменшити витрати та покращити фінансові показники діяльності підприємства.

Натомість, враховуючи, що запаси з однойменною назвою можуть надходити на підприємство із різних джерел та за різною вартістю, необхідно суворо дотримуватися лише одного обраного методу для визначення собівартості запасів, які підлягають списанню. Чинне П(С)БО 9 «Запаси» передбачає п'ять методів списання запасів, що забезпечує можливість самостійного вибору підприємством одного із запропонованих методів.

В системі сучасного управління товарними запасами існує ряд проблем, основною з яких є облік запасів. Для того щоб правильно ор-

ганізувати облік товарних запасів, бухгалтеру потрібно обрати науково обґрунтоване рішення щодо застосування на підприємстві оптимальної системи та методу оцінки запасів, що дасть змогу визначити вартість залишків запасів на кінець звітного періоду та собівартість реалізованих товарів. Для цього проведемо порівняльний аналіз структури витрат на придбання (первісна вартість) запасів згідно з П(С)БО 9 і МСФЗ 2 (табл. 1).

Таблиця 1

Структура витрат на придбання запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці

П(С)БО 9 «Запаси»	МСФЗ 2 «Запаси»
Сума, яка підлягає до сплати постачальнику: витрати на інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів	Ціна придбання
Сума ввізного мита	Імпортне мито
Суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству	Інші податки, які не відшкодовуються компанії фіскальними органами
Витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів, включаючи витрати на страхування і ризики при транспортуванні	Транспортно-експедиційні витрати до місця їх використання
Інші витрати, які пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях: прямі матеріальні витрати на оплату праці	Інші витрати, які безпосередньо відносять до придбаних запасів
Інші витрати, які безпосередньо відносять до придбаних запасів	—

Дослідження запасів як об'єкта бухгалтерського обліку засвідчило беззаперечність їх значення для досягнення ефективності фінансово-господарської діяльності. Торгівля є важливою для України галуззю економіки, що склалася історично і має перспективи у своєму розвитку.

Враховуючи вирішальний вплив на підвищення ефективності та інтенсифікації торговельної діяльності раціональності обліку товарних запасів, важливим є уточнення змісту виробничих запасів у цій сфері.

Співставлення відповідних ознак вказує на незначні відмінності у цих двох регламентуючих документах, натомість у П(С)БО 9 «Запаси» [4] склад витрат має більш поглиблену деталізацію. Проте МСФЗ 2 «Запаси» [5] містить деякі уточнення щодо торговельних знижок, повернення платежів та інші аналогічні статті, що обраховуються при визначенні витрат на закупівлю, про що відсутня інформація у вітчизняному П(С)БО 9.

Сьогодні залишаються невирішеними декілька питань, що створюють методичну неузгодженість в практиці обліку запасів торговельних підприємств, а саме відсутній порядок

бухгалтерського обліку запасів, що не використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року та не можуть бути реалізовані у зв'язку з відсутністю попиту на них; не врегульовано бухгалтерський облік товарних запасів, які надійшли безоплатно та не використовуються в господарській діяльності, тому не можуть бути віднесені до таких, що принесуть економічну вигоду в майбутньому; немає чіткого визначення та аргументації методики обліку такого доволі специфічного об'єкту запасів, як зворотна тара. Вирішення всіх цих питань вимагає відповідного методологічного узгодження та розробки методики практичного застосування на вітчизняних підприємствах [6].

Особливістю МСФЗ є те, що вони носять загальний характер і не враховують національних особливостей бухгалтерського обліку тих країн, які їх використовують, тому розширюють варіативність визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, а тому направлені на надання більшої свободи під час розкриття інформації в частині товарних запасів, що базується на застосуванні професійного судження та практичних навичок. Тому вирішальне слово в цьому напрямі залишається за власником підприємства, який може і має право закріпити деякі положення в частині обліку запасів у обліковій політиці.

Складання звітності – завершальний етап облікового процесу. Метою розділу облікової політики, присвяченого порядку складання звітності, є розкриття тих бухгалтерських дій і процедур, які необхідні для підготовки бухгалтерської звітності.

Отже, використання у вітчизняній практиці міжнародного досвіду обумовлено змінами формування фінансової звітності та плану рахунків, внесеними Міністерством фінансів України. Міжнародні стандарти визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і пропонують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємства. На перевагу використання МСФЗ вказує і той факт, що вони лише носять рекомендаційний характер в частині використання рахунків, форм звітності, заповнення первинних документів. Однак МСФЗ побудовані таким чином, що вибір певного правила завжди базується на загальноприйнятих принципах обліку, що покладені в

основу фінансової звітності, а це, в свою чергу, забезпечує доступність їх сприйняття.

Висновки. Завдання представленого дослідження обмежувалось встановленням впливу облікової політики на ефективність управління товарними запасами. Для України, яка прагне подальшого розвитку економічних відносин і зв'язків з іноземними країнами, необхідно якнайшвидше адаптувати вітчизняну систему обліку до МСФЗ, оскільки це значною мірою сприятиме вдосконаленню і гармонізації фінансової звітності, що, в свою чергу, забезпечить прозорість та відкритість економічної інформації не тільки для вітчизняних, але й для зарубіжних інвесторів.

Результати дослідження полягають в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку товарних запасів під час відображення облікової інформації в обліковій політиці з використанням МСФЗ. Однак слід відзначити, що облікова політика обов'язково буде різнитися у різних суб'єктів господарювання, оскільки наведені елементи не є вичерпними, а кожне підприємство у міру своїх потреб може їх розширювати та доповнювати відповідно до особливостей своєї діяльності та потреб технологічного процесу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV (зі змінами і доповненнями).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73.
3. Положення про інвентаризацію активів, капіталу та зобов'язань : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/92421/МСБО_2.pdf.
6. Талайло О.О. Особливості організації обліку запасів за міжнародними та національними стандартами / О.О. Талайло, Є.Г. Чернікова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.