

МІСЦЕ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТА ПРОБЛЕМИ ЇХ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

PLACES IN THE ENTERPRISE AND PROBLEMS OF THEIR RECOGNITION AND EVALUATION IN ACCOUNTING ACCOUNTING SYSTEM

Майстер Л.А.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку та оподаткування,
Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

У роботі висвітлено економічну сутність поняття «запаси», визначено їх склад, умови визнання та оцінку згідно з чинним законодавством. Досліджено теоретико-методичне забезпечення формування собівартості вибуття запасів у процесі їх використання, що дало змогу визначити коло питань, які потребують негайного вирішення, зокрема доцільність обрання одного з можливих методів відповідно до вітчизняного П(С)БО 9 «Запаси». Обґрунтовано необхідність трансформації національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку й упровадження прийомів міжнародних стандартів обліку запасів на підприємствах. Проведено порівняльну характеристику визнання та оцінки запасів за національними та міжнародними стандартами ведення бухгалтерського обліку для розвитку підприємства.

Ключові слова: запаси, витрати, облік, оцінка, собівартість.

В работе освещена экономическая сущность понятия «запасы», определены их состав, условия признания и оценки согласно действующему законодательству. Исследовано теоретико-методическое обеспечение формирования себестоимости выбытия запасов в процессе их использования, что позволило определить круг вопросов, требующих немедленного решения, в частности целесообразность избрания одного из возможных методов согласно отечественному П(С)БУ 9 «Запасы». Обоснована необходимость трансформации национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и внедрения приемов международных стандартов учета запасов на предприятиях. Проведена сравнительная характеристика признания и оценки запасов по национальным и международным стандартам ведения бухгалтерского учета для развития предприятия.

Ключевые слова: запасы, затраты, учет, оценка, себестоимость.

The article describes the economic essence of the concept of "reserves", defines their composition, conditions for recognition and evaluation in accordance with the current legislation. The theoretical and methodological support for the formation of the cost of inventory disposal in the process of their use has been investigated, which has allowed to determine the range of issues that require immediate solution, in particular, the expediency of choosing one of the possible methods in accordance with the domestic P (C) BO 9 "Stocks". The necessity of transformation of national accounting standards (standards) and implementation of methods of international standards of inventory accounting at enterprises was substantiated. A comparative characteristic of recognition and stock valuation according to national and international accounting standards for enterprise development was conducted.

Keywords: stocks, costs, accounting, estimation, cost.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Запаси підприємства відіграють найважливішу роль та займають вагомe місце у структурі активів, забезпечують основні види діяльності як складники виробничих процесів, а також стали та безперервне їх відтворення в ході операційного циклу діяльності підприємства. Правильність обраної організації

надходження запасів сприятиме раціональному процесу виробництва на всіх етапах обробки та випуску готової продукції підприємств. Отже, запаси підприємства відіграють значущу роль в ефективному управлінні підприємством.

За умов сьогодення актуальним вважається питання щодо економічної сутності запасів. У сучасній бухгалтерській практиці існує багато схожих з ними визначень, таких як «оборотний

капітал», «оборотні засоби», «поточні активи», проте досі ведуться активні обговорення щодо цих дефініцій, тому для інформаційного забезпечення системи управління запасами особливе значення має бухгалтерський облік та контроль процесів постачання та реалізації запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Для здійснення господарської діяльності необхідні дані про господарські засоби підприємства і джерела їх формування. Проблема визнання, класифікації, оцінки надходження та вибуття запасів, а також їх відображення у фінансовій звітності приділяли увагу багато українських вчених, зокрема: Н.М. Грабова, М.В. Кужельний, Л.Г. Ловинська, Л.В. Нападовська, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Однак за результатами аналізу наукових публікацій маємо змогу стверджувати, що недостатньо досліджено і висвітлено методи оцінки запасів, що надійшли на підприємство, по-перше, безкоштовно, тобто даровані. Крім того, по-друге, у бухгалтерів-практиків й досі спірним є питання щодо оцінки запасів, шляхом надходження яких було внесення учасників (засновників) як погашення своєї заявленої частини статутного капіталу. Зокрема, мається на увазі включення деяких складників сум транспортно-заготівельних витрат до їх первісної або, як то прийнято називати, справедливої, ринкової та узгодженої між усіма учасниками, вартості запасів.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є дослідження економічної сутності, складу, умов визнання та оцінки запасів у момент їх надходження на підприємство та вибуття за ПСБО та міжнародними МСБО для підвищення достовірності їх оцінки та представлення інформації у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства володіють запасами, які являють собою контрольовані економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого капіталу, характеризуються первісною вартістю та здатністю приносити дохід.

Передусім варто відзначити, що склад та структура запасів залежать від економічно-галузевої належності підприємства, характеру й особливостей операційної діяльності, умов постачання і реалізації.

Як зазначалося, головною передумовою обліку запасів є їх оцінка, яка суттєво впливає на формування собівартості продукції (робіт, послуг), особливо це питання набуває цінності та контролю в умовах постійних змін ринкової ціни на запаси. Як зазначає В.Г. Козак, «...оцінка завжди пов'язується з грошовим

вимірником, і оскільки від оцінки фінансово-господарської діяльності, майна підприємства залежить результат його господарювання, завжди було й залишаються актуальними питання вибору способу оцінки майна і зобов'язань підприємства» [1].

Перехід на ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності за НПСБО зумовило чітке визначення термінологічної бази, що в ньому використовується. Саме у цих документах, зокрема в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», подаються визначення як категорії активів, загалом, так і категорії запасів, яку ми досліджуємо [2].

Загалом активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Відповідно, оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців із дати балансу.

Формування системи обліку та контролю запасів здійснюється у межах загальної побудови облікового процесу, де в результаті перетворення первинної облікової інформації формується вихідна продукція у вигляді відповідних показників щодо запасів, які є основою інформаційного забезпечення управління активами підприємства

Запаси як складники оборотних активів, відображаються в Балансі у грошовому вираженні з використанням визначеної бази оцінки, а саме: історичної собівартості – запаси відображаються в сумі сплачених коштів або їх еквівалентів або по справедливій вартості компенсації, виданої для їх придбання, на момент придбання; фактичної (історичної) собівартості – запаси відображаються в сумі коштів або їх еквівалентів, що були б сплачені у разі придбання такого ж або еквівалентного активу на даний момент; вартості реалізації – запаси відображаються в сумі коштів або їх еквівалентів, яку можна було б одержати на сучасний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації;

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», інформація про наявні запаси підприємства висвітлюється у II розділі Балансу «Оборотні активи» [2].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси визначено у П(с)БО 9 «Запаси», затвердженому Міністерством фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, зі змінами і доповненнями [3].

Відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути вірогідно визначена. Якщо ТМЦ не відповідають цим критеріям, вони не можуть бути відображені у фінансовій звітності у складі активів [3].

Придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Порядок формування первісної вартості придбаних запасів за планом регламентовано П(с)БО 9 «Запаси». Відповідно до цього стандарту, первісною вартістю таких запасів є їх собівартість, що складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються відповідно до договору постачальнику за винятком непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

У разі продажу або іншого вибуття запасів, відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», собівартість визначається за одним із методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат [3].

Грошова оцінка запасів суб'єкта функціонування слугує основою та підґрунтям для визнання витрат, включення їх у ціну продукції (робіт, послуг) і формування фінансових результатів діяльності. Проблеми достовірності оцінки є особливо важливими в умовах світової економічної кризи. Бухгалтерський облік матеріальних витрат є одним із найскладніших об'єктів бухгалтерського обліку. Однак без правильної організації такого обліку підприємство ставить під загрозу фінансові результати своєї діяльності, адже без їх урахування неможливі розрахунок фактичної собівартості продукції [4].

Для більш детального дослідження складових елементів оборотних активів за НПСБО вважаємо за доцільне розглянути їх склад та класифікацію за МСБО та GAAP.

Згідно із концептуальною основою складання та подання фінансових звітів МСФЗ, активами є ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до підприємства.

Стосовно визнання запасів згідно з ПСБО в Україні, необхідно покладатися на дані первинних документів. Зауважимо, що за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» запаси визначаються активами, якщо:

- очікується, що вони будуть реалізовані впродовж нормального виробничого циклу підприємства;
- їх утримують, головним чином, у цілях реалізації або на короткий термін, й очікується, що їх буде реалізовано впродовж 12 місяців балансу;

– це грошові кошти або грошовий еквівалент, щодо застосування яких відсутні обмеження.

Для порівняння національних та міжнародних стандартів процитуємо визначення запасів за деякими нормативними документами України та зарубіжних країн.

Отже, згідно з П(с)БО 9 «Запаси», запаси – це активи, які:

- а) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва;
- в) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством [3].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (International Accounting Standards) визнає запаси як активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (готова продукція, товари);
- б) перебувають у процесі виробництва для продажу після його завершення (незавершена продукція);
- в) існують у формі сировини, матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі, під час виконання робіт або наданні послуг [5].

Згідно з GAAP США, товарно-матеріальні запаси визнаються як ресурси компанії, які повинні принести їй господарську вигоду в майбутньому. Як активи (у тому числі й запаси) відображаються господарські ресурси компанії, які:

- є власністю компанії – об'єкта обліку;
- є матеріальними активами;
- призначені для продажу або використання у виробництві, які постійно витрачаються і замінюються новими (поновлюються);
- приносять господарську вигоду (доходи) в майбутньому;

– знаходяться в розпорядженні керівництва компанії, яке могло б без перешкод задіяти їх на власний розсуд або продати;

– є результатом раніше здійснених компанією операцій, тобто які придатні до використання в даний момент, а не знаходяться на стадії виготовлення або доставки в рамках відповідного контракту.

З проведеного порівняння визнання запасів слідує, що відмінностей у визначенні запасів практично немає. Так чи інакше, запаси визнаються активом, якщо вони відповідають критеріям визнання активів, тобто існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена (оцінена).

Контроль над запасами, а також ефективністю їх використання полягає у дотриманні законодавства та своєчасності та правильності проведення інвентаризації [6].

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань інвентаризація проводиться для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка [7].

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань під час перевірки запасів на підприємстві відбувається:

1) виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

2) установа лішку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

3) виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість,

застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

4) виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання [7].

За результатами проведеної інвентаризації запасів у місцях їх зберігання та виробництва бухгалтерська служба розробляє пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, у процесі дослідження нами було розкрито значення запасів у діяльності підприємства, їх економічну сутність, умови визнання та оцінку під час їх надходження та вибуття для представлення достовірної та неупередженої інформації щодо вартості запасів у фінансовій звітності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Козак В.Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції / В.Г. Козак // Економіка АПК. – 2007. – № 2. – С. 115–122.
2. НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів від 20 жовтня 1999 р. № 246.
4. Косата І.А. Особливості оцінки та обліку оприбуткування і використання запасів, що надійшли на безоплатній основі / І.А. Косата / Бізнес Інформ. – 2014. – № 5. – С. 327–331 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.business-inform.net/search/?qu=%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B0%D1%81%D0%B8&x=9&y=8>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси». Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14/page2>.