

УДК 657.421

Дударева Тетяна

магістрант

Миколаївський національний університет

імені В.О.Сухомлинського

м. Миколаїв

## ІСТОРИЧНІ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

### *Анотація*

*У статті розглянуто історичні та сучасні підходи щодо трактування поняття «виробничі запаси» у вітчизняній та зарубіжній літературі для поглиблення та уточнення його сутності та здійснено аналіз положень нормативно-правових актів Росії та України щодо обліку запасів.*

***Ключові слова:** матеріальні активи, сучасні тенденції, облік, виробничі запаси, методи оцінки запасів, нормативно-правове регулювання обліку запасів.*

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, врахування тенденції до переходу на міжнародні стандарти, змінюються вимоги до обліку ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ним завдання, такі як вирішення питань щодо неоднозначності визначення суті поняття «виробничі запаси», їх класифікації з урахуванням галузевої специфіки. Теоретичні положення і практичні аспекти обліку виробничих запасів обґрунтовані в роботах Ф.Ф.Бутинця, П.С.Безруких, С.Ф.Голова, В.І. Єфименка, А.М. Коваленко, В.М. Костюченка, М.В.Кужельного, В.М. Мурашка, М.С. Пушкаря, В.В.Сопка, Л.І. Слюсарчука, Н.М. Ткаченко та інших дослідників.

Однак, враховуючи кризові тенденції розвитку світової і національної економіки необхідно визначити склад і місце запасів в структурі об'єктів обліку підприємств та проаналізувати методи оцінки запасів на потреби різних груп користувачів.

Метою статті є дослідження щодо трактування визначення «виробничі запаси» у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, а також застосування методів оцінки вибуття виробничих запасів в сучасних умовах та здійснити аналіз положень нормативно-правових актів Росії та України щодо обліку запасів, порівнявши їх з відповідними положеннями міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В економічній літературі поняття «виробничі ресурси» з'явилося в 70-80-х роках минулого століття [1;2]. Зокрема, під «виробничими ресурсами» вчені розуміють суму складових ресурсів основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів. Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 [3]. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, засоби праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

Застосування терміна «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними

суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі. Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

Термін «товарно-виробничі запаси» відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах [4]. Використання цього терміна викликає певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Так, більшість авторів під терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто, поняття запасів є досить специфічним. Не зважаючи на те, що термін «товарно-виробничі запаси» є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характерних особливостей, з прийняттям П(С)БО термін «запаси» увійшов до широкого вжитку.

Так, П(С)БО 9 «Запаси» [3] об'єднує основні складові оборотних матеріальних активів, відповідно до п. 4 якого «запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством». Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [5], активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу. Проте такого поняття, як «виробничі запаси» П(С)БО 9 не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.

Враховуючи той факт, що всі підприємства активно інтегруються в систему міжнародних економічних відносин доцільно розглянути підходи до оцінки вибуття виробничих запасів як в Україні, так і в Росії, а також проаналізувати відповідні принципи оцінки запасів, що наведені в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Проведемо порівняння методів оцінки вибуття запасів, зазначених в П(С)БО 9, МСБО 2 та ПБО 05/01 (Росія) (табл. 1).

Зазначимо, що в Україні облік запасів здебільшого побудований на схожих принципах із тими, що викладені в МСБО 2 "Запаси". У Росії підходи до оцінки та обліку виробничих запасів дещо інші. Розглянемо декілька з них. Так, на відміну

від України, в Росії використовується чотири методи визначення собівартості запасів: за собівартістю кожної одиниці; за середньою собівартістю; за собівартістю перших за часом придбання матеріально – виробничих запасів (метод ФІФО) та за собівартістю останніх за часом придбання (метод ЛІФО).

*Таблиця 1*

**Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів**

Характеристика	Оцінка вибуття запасів згідно		
	П(С)БО 9 (Україна) «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»	ПБО 05/01 (Росія) «Облік матеріально- виробничих запасів»
Методи визначення собівартості	1.Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів 2.Середньозваженої собівартості 3.Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 4.Нормативних затрат 5.Ціни продажу	1.Метод конкретної ідентифікації 2.Середньозваженої собівартості 3.Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО) 4.Метод стандартних (нормативних) витрат 5.Метод роздрібних цін	1.За собівартістю кожної одиниці 2.За середньою собівартістю 3.За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО) 4.За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (засіб ЛІФО)
Умови застосування	Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів		При кожній групі (виду) МВЗ впродовж місяця застосовується один метод оцінки

Використання методу ЛІФО під час оцінювання запасів є невід’ємною відмінністю в обліку запасів в Україні і Росії. Оцінку за методом ЛІФО вилучено з П(С)БО 9 "Запаси". На даний момент цей метод не може використовуватись для здійснення оцінки запасів, за якою вони відображаються у фінансовій звітності України. Можливо його вилучення було поспішним. Адже використання даного методу на практиці забезпечує відображення реальної вартості запасів саме в умовах нестабільності економіки. Даний метод оцінки запасів заснований на використанні в обліку останньої ціни їх придбання за принципом "останній прийшов – перший пішов". На відміну від методу ФІФО (заснованому на принципі "перший прийшов – перший пішов"), метод ЛІФО дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів. Крім того, оцінка вибуття запасів за поточною (ринковою,

що склалася на певний момент) вартістю дає змогу підприємству в умовах зростання цін поповнювати свої запаси, не шукаючи додаткових джерел поповнення оборотних коштів [4].

Таким чином, узагальнюючи думки різних науковців, ми вважаємо, що суть виробничих запасів як об'єкта обліку полягає у наступному: виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

Сьогодні можна застосовувати декілька методів оцінки запасів, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки виробничої діяльності. В бухгалтерському обліку дуже важлива не кількість методів оцінки запасів, а їх безперечно позитивний вплив при прийнятті рішень щодо ціноутворення на вироблену продукцію та оцінку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

#### **Список використаних джерел**

1. Багрій, П.І. Економічний словник [Текст] / П.І.Багрій, С.І.Дорогунцов. – Гол. ред. Українська Радянська енциклопедія Академії наук УРСР, 1973. – 621 с.
2. Бородкин, А.С. Учет в объединении и предприятии [Текст] / А.С.Бородкин, М.А.Шевчук. – К. : Техника, 1978. –174 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246. // Електронний ресурс / Верховна Рада України Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 16.11.2014). — Назва з екрана.
4. Бухгалтерський фінансовий облік : теорія та практика [Текст] : навчально-практичний посібник / Н.І.Верхоглядова, В.П.Шило, С.Б.Ільїна та ін. — К. : Центр учбової літератури, 2010. — 536 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : [закон України : офіц.текст : за станом на 15.10.2014 року] / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV/ // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1999. — N 40. — С.365. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 16.11.14). — Назва з екрана.

