



УДК 657:6

МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД УДОСКОНАЛЕННЯ
ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

*Овчарик З.Д., к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту ВП
НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»*

У статті досліджено запаси в зарубіжній обліковій практиці. Наведено зарубіжний досвід обліку запасів. Проведено порівняльний аналіз українського та зарубіжного обліку.

Запаси, бухгалтерський облік, оцінка, облікова політика, звітність, управління запасами.

Інтеграція країни у світову економічну систему стала підставою для широкого використання бухгалтерської інформації. Формування ринкової економіки в Україні вимагає кардинальних змін в управлінні і перебудові системи та методології обліку. Запаси є ваговою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, саме тому питання ефективності їх обліку є досить актуальним у наш час.

Питання обліку запасів вивчали такі вчені, як Бутинець Ф.Ф. [3], Горецька Л.Л. [2], Ковенко М. [4], Рибалко О.М. [6], Н.М.Ткаченко [7] та інші.

Метою статті є дослідження особливостей обліку запасів в зарубіжних країнах та порівняння з українською практикою.

Визначення терміну «запаси» в різних країнах відрізняється. Запаси товарно-матеріальних цінностей має кожна закордонна компанія, незалежно від сфери її діяльності. В Балансі вони відображаються однією статтею — «Запаси».

Запаси — це активи, які: утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; знаходяться в процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

До складу товарно-матеріальних запасів включаються матеріальні активи, призначені для продажу чи виробництва товарів та послуг. Оскільки протягом одного року вони перетворюються на готівку, запаси належать до поточних активів. У зарубіжних компаніях рахунок «Запаси» ділять на декілька рахунків другого порядку, кожен із яких призначений для обліку певного виду товарно-матеріальних цінностей.

Поняття «запаси» за національним П(С)БО 9 «Запаси» [5] - це – активи: 1) які зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Економіст Ю.О. Беляєв [1, с.3] під запасами розуміє предмети праці, які перетворюються у процесі виробництва у ті чи інші продукти, або готову продукцію, призначену для особистого або виробничого споживання. Дане визначення неповне, оскільки до запасів згідно П(С)БО 9 крім предметів праці і готової продукції ще відносимо запаси, що перебувають у процесі виробництва, тобто незавершене виробництво, а також запаси, які зберігаються для подальшого продажу, тобто товари. Крім того, згідно цього стандарту до запасів включаємо поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінка здійснюється згідно цього П(С)БО. Таке визначення має місце у працях Н.М.Ткаченко [7]. Більш на функціональну сторону запасів вказують Н.В.Чебанова та Ю.А.Василенко [9], у визначенні яких, запаси – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання. Вчені



**Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції
професорсько-викладацького складу, науковців, аспірантів і студентів
«Роль інститутів освіти та науки у формуванні інноваційної культури суспільства»**

називають запаси матеріальними ресурсами. На нашу думку так стверджувати не можна, оскільки поняття «матеріальні ресурси» ширше, ніж поняття «товарно-виробничі запаси» та «запаси». Не можливо погодитись також із твердженням про те, що матеріальні ресурси – це засоби виробництва, які включають засоби праці і предмети праці [3,с.147], оскільки вони включають в себе також і капітал, а поточні біологічні активи і продукція сільськогосподарського виробництва до матеріальних ресурсів не відносяться [8].

Отже, найбільш широке поняття – це «запаси», яке можна ототожнювати із поняттям «товарно-матеріальні цінності». Товарно-виробничі запаси розглядаємо у складі запасів, а виробничі запаси у складі товарно-виробничих запасів. Якби в П(С)БО 9 знайшли б місце визначення не лише поняття «запаси», а й «виробничі запаси», «товарно-виробничі запаси», «матеріальні ресурси», то можна таким чином знайти єдиний підхід до даних економічних категорій.

Запаси товарно-матеріальних цінностей, відповідно до принципу собівартості, мають обліковуватись за їх первісною (історичною) вартістю на момент придбання. Більшість компаній за вартість придбаних товарів приймають лише їх чисту вартість (тобто ціну, сплачену за рахунками).

МСБЗ 2 “Запаси” допускає використання таких методів визначення вартості товарно-матеріальних запасів:

1. метод суцільної ідентифікації (specific identification method);
2. метод середньої вартості (average cost method);
3. метод списання перших надходжень - Fifo (first-in-first-out);
4. метод списання останніх надходжень - Life (last-in-first-out).

Усі наведені методи оцінки вартості товарних засобів й собівартості реалізованих товарів відповідають Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, але дають різні результати. Вибір методу оцінки запасів суттєво впливає на величину податку з прибутку, оскільки оцінка ТМЗ впливає на величину прибутку як поточного, так і наступних років. Зменшення суми прибутку у фінансовій звітності, у свою чергу, впливає на інвестиційну привабливість підприємства.

Вільний перехід від одного методу оцінки ТМЗ до іншого не дозволяється. Розглянемо особливості методів оцінки запасів в деяких країнах. В Португалії в деяких галузях (сільському господарстві, лісовій промисловості, рибальстві) запаси можуть оцінюватись наступним чином: облікова ціна визначається як продажна за винятком деякої норми прибутку. Також цей метод може використовуватись при обліку запасів в оптовій торгівлі. В Іспанії запаси оцінюються за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість та структура змінюється несуттєво. Як виняток їх можуть оцінити за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість та структура змінюється несуттєво. В Швейцарії в консолідованій звітності запаси можна оцінювати на основі фактичних поточних витрат, відновлювальної вартості або на основі аналогічних витрат. В Італії для довгострокових контрактів незавершені вироби обліковуються або після завершення контракту, або за процентним виконанням робіт. У Великобританії заборонено використовувати методи ФІФО та базового запасу. Довгострокові контракти за незавершеними проектами обліковуються за методами «частки виконання», «завершення контракту». У США при використанні методу ЛІФО в обліковій політиці обов'язково потрібно визначити суму поточної відтворювальної вартості (вартості руху) запасів, а також вплив на результати діяльності зменшення партії запасів.

У разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з вітчизняним Положенням (стандартом) 9 «Запаси» [5] оцінка їх здійснюється по одному з таких методів:

- ідентифікованій собівартості одиниці запасів;
- середньозваженій собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів(ФІФО); нормативних затрат;
- ціни продажу.

Дослідження показують, що оцінка запасів в умовах ринкової економіки значно ускладнилась [4]. Порівняння різних методів оцінювання виробничих запасів при їх вибутті дає підстави стверджувати, що найменш ризикованим і найпростішим для використання є

СЕКЦІЯ 2

«Удосконалення процесів менеджменту, обліку та аудиту на підприємствах: світовий та вітчизняний досвід»



середньозважений метод оцінки запасів, але при цьому ускладнюється система розрахунків і послаблюється контроль за правильністю списання матеріалів на витрати виробництва. При відносно стабільній економічній ситуації вибір методу оцінки виробничих запасів при їх вибутті не має особливого значення. Вибір методу суттєво впливає при змінах цін на матеріальні запаси. У всіх випадках, чим швидше виробничі запаси, що надійшли, відпускаються у виробництво, тим меншою буде різниця в їх оцінці при застосуванні того чи іншого способу. У всіх випадках недоліки можуть бути в умовах будь якого із способів оцінки запасів.

Таким чином, на нашу думку, в умовах нинішньої економічної ситуації, що постійно змінюється необхідно враховувати позитивні і негативні наслідки використання кожного конкретного методу оцінки матеріальних запасів.

Список літератури

1. Беляєв Ю.О. Економіка підприємства / Ю.О. Беляєв. – К. : Вища школа, 1999. – 204 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». - Житомир ПП «Рута», 2002. - 544с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 672 с.
4. Ковенко М. Особливості вибуття окремих видів запасів/ М. Ковенко //Податки та бухгалтерський облік. - 2007. - N15. - С. 45-53.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 “Запаси” // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №10 (1527). – С. 44-47.
6. Рибалко, О.М. Вдосконалення обліку виробничих запасів/ О.М. Рибалко, О.В. Болдуєва //Держава і регіони. Серія . Економіка та підприємництво. - 2008. - N3. - С. 210-215.
7. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-те вид. / Н.М. Ткаченко. – К. : «А.С.К.», 2004. – 784 с.
8. Хмелевський С.М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Хмелевський. – Київ, 2007. – 20 с.
9. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік / Н.В. Чебанова, Ю.А.Василенко. – К. : «Академія», 2002. – 671 с.

В статье исследованы запасы в зарубежной учётной практике. Наведён зарубежный опыт учёта запасов. Проведён сравнительный анализ украинского и зарубежного учёта.

Ключевые слова: *запасы, бухгалтерский учёт, оценка, учётная политика, отчётность, управление запасами.*

The article describes stocks in a foreign account practice. The article shows foreign experience of the account of the stocks. The comparative analysis of the Ukrainian and foreign account.

Key words: *stocks, accounting, assessment, accounting politics, reporting, stocks management.*