БУРДЕЙНА Л.В., *викладач*

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯНОГО ТА ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Представлено порівняльну характеристику обліку виробничих запасів в Україні та зарубіжних країнах.

In the article comparative description of account of production supplies is presented in Ukraine and foreign countries.

Чітка побудова бухгалтерського фінансового обліку відповідно до змін, що відбуваються в його організації і техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській фінансовій діяльності підприємств.

Матеріальні цінності займають важливе місце серед об'єктів обліку управління підприємством. Вони є однією з найважливіших статей активу балансу. Від ефективного використання матеріальних запасів залежить величина прибутку фірми та швидкість обороту вкладеного капіталу, тому їх облікові приділяють велику увагу. Національні стандарти побудовані на підставі міжнародних стандартів обліку тому доцільно провести їх порівняльну характеристику.

Питання, що стосуються обліку виробничих запасів в Україні та зарубіжних країнах знаходяться в центрі уваги багатьох вчених і дослідників. Зокрема, М. Р. Лучко в своїх працях приділяв увагу обліку матеріальних запасів в США [4], О. М. Губачова розглядала поняття, склад товарно-матеріальних запасів, завдання їх обліку в зарубіжних країнах [2], Столярчук Г займається вивченням обліку запасів в Україні [1].

Метою статті є порівняння вітчизняного та зарубіжного досвіду в обліку виробничих запасів

Матеріали, як правило, є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності; при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Для забезпечення безперебійної роботи виробництва, на складах підприємства завжди повинні бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. У складських приміщеннях підприємств здійснюються господарські операції зі збереження виробничих запасів, що надходять, а також

відпуску їх у виробництво. Бухгалтерський облік має забезпечити контроль за залишками, надходженням і витрачанням виробничих запасів на складі, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства.[10]

Рух матеріалів від одного господарюючого суб'єкта до іншого призводить до зміни (збільшення або зменшення) вартості і структури запасів в межах окремого підприємства. При цьому зміна структури матеріалів відображає економічний аспект даного питання.

Юридичний чи правовий аспект пов'язаний з наявністю договору – документу юридичного характеру, що є підставою для здійснення таких операцій з руху запасів. Договір, з одного боку, робить можливим здійснення таких операцій, з іншого – визначає право власності на запаси.

Підприємство може зберігати на своїх складах різні види оборотних матеріальних цінностей, при цьому при створенні резервів активів виникає необхідність в організації матеріальної відповідальності за їх збереження.

Таким чином, створення резервів запасів на складах підприємства в будь-якому випадку визначає необхідність в організації відповідальності осіб, на відповідальному збереженні яких знаходяться товарно-виробничі запаси.

Облік наявності і руху запасів в Україні здійснюється лише на рахунках у системі постійного обліку запасів. Виробничі запаси складаються з сировини, основних і допоміжних матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, будівельних матеріалів, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб.[1]

Для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів та інших запасів Планом рахунків передбачений рахунок 20 „Виробничі запаси",

У зарубіжних країнах до методів аналітичного обліку матеріальних запасів відносять:

— метод періодичного обліку;

— метод безперервного (поточного) обліку.

Відповідно до методу періодичного обліку детальний облік матеріальних запасів протягом року не ведеться, а в кінці року має проводитися інвентаризація наявних запасів для встановлення рівня запасів на кінець звітного періоду. Собівартість реалізованих запасів не може бути визначена доти, доки не буде завершена інвентаризація, оскільки розрахунок собівартості визначають так: нетто-вартість покупок плюс рівень запасів на початок звітного періоду мінус рівень запасів на кінець звітного періоду.[3]

Суть методу поточного (безперервного) обліку ТМЦ полягає в тому, що систематично з надходженням і рухом матеріальних запасів їх кількість і вартість строго документуються. Метод забезпечує контроль за операціями руху ТМЦ, сигналізує про необхідність нових замовлень матеріалів на поповнення запасів,

формує інформацію про оптимальний обсяг замовлення. У результаті цього протягом усього звітного періоду відомий обсяг наявних запасів. [3]

Таблиця 1. Порівняльна характеристика обліку виробничих запасів

В Україні	В зарубіжних країнах
Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності встановлено П(С)БО 9 „Запаси”	Основні методологічні принципи оцінки, обліку та відображення у фінансовій звітності запасів викладені у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 „Оцінка та відображення матеріально –виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості”
Запаси - активи, які: - утримують для наступного продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва.	Запаси — це активи, які: а) утримуються для продажу за умов звичайної господарсько діяльності; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
Надходження матеріалів на підприємство здійснюється на підставі товарно транспортної накладної за якою складається прибутковий ордер в двох примірниках. Перший примірник є підставою для оприбуткування цінностей на склад Другий примірник прибуткового ордера є звітом про використання доручення.	Надходження матеріалів на підприємство оформляється рапортом, який складається у трьох примірниках. Основою для складання рапорту є рахунок-фактура постачальника. один примірник рапорту надсилають у відділ постачання для звірки з умовами розміщення замовлення, другий передають на склад із матеріалами, а третій залишають у групі приймання. Примірник рапорту, який спочатку був направлений у відділ постачання, пізніше передають у фінансову бухгалтерію для розрахунків із постачальниками.
Відпуск запасів проводиться в основному на виробництво продукції, при цьому виписується відділом постачання лімітно-забірна карта на місяць в двох примірниках, перший примірник передається на склад, а другий в цех.	Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється за вимогами. Вимогу виписують у трьох примирниках. Перший примірник залишається на складі, другий — у групі матеріального обліку, третій — в особи, котра одержує матеріал. Вимога на основні матеріали відрізняється від вимоги на допоміжні матеріали лише за кольором бланка.

Порядок обліку товарно-матеріальних цінностей. у зарубіжних країнах регламентує міжнародний стандарт № 2 „Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості”, який введений у дію з 1 січня 1976 р. Стандарт визначає поняття собівартості (початкової вартості) і методи оцінки.

Помилка в оцінці матеріальних запасів на кінець поточного року негативно впливає на величину чистого прибутку як у поточному, так і наступному році й

тим самим на величину оплаченого податку з прибутку. Тому державні органи особливо регулюють застосування підприємствами різних методів оцінки матеріальних запасів. Бухгалтери фірм дуже часто стикаються, з одного боку, з проблемою найточнішого визначення прибутку, а з другого — з бажанням зменшити податок на прибуток.

Є ряд методів оцінки матеріальних запасів для фінансової звітності. Основна частина з них ґрунтується або на собівартості, або на ринковій ціні.

Інститут присяжних бухгалтерів США зазначає, що первинною основою обліку матеріальних запасів є собівартість, яка включає такі елементи:

- суму рахунку-фактури, за вирахуванням скидок при покупці;
- суму страхування товарів у дорозі;
- відповідні податки і тарифи.

Інші витрати, які пов'язані з придбанням, прийманням тощо, в принципі також мають входити у собівартість матеріальних запасів. Однак на практиці настільки складно розділити ці ви трати між окремими видами, що вони переважно враховуються як витрати звітного періоду (тобто включаються в накладні витрати), а не як елемент собівартості матеріальних запасів.

Протягом року ціни на більшу частину товарів змінюються. Однакова кількість товарів може бути придбана. за різними цінами. Тому бухгалтерів більше цікавить рух вартостей, а не фізичне переміщення товарів під час діяльності фірми, оскільки саме вартість дає можливість точніше визначити прибуток.

Важливе значення для правильного обліку на підприємствах має порядок оцінки запасів за національними стандартами. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 „Запаси" Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. N 246 придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю, чистою вартістю реалізації.

Первісна вартість (справедлива вартість) - вартість за якою зараховуються на баланс підприємства придбані (отримані) або вироблені запаси.

Чиста вартість реалізації - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (збут).

В поточному обліку виробничих запасів підприємства можуть застосовувати облікові ціни, в якості яких обирають:

1) планово-розрахункові ціни. Вони розробляються і затверджуються підприємством відповідно до рівня фактичної собівартості відповідних виробничих запасів, призначені для використання всередині підприємства.

2) фактичну собівартість виробничих запасів за даними попереднього місяця або звітного періоду (звітного року);

3) середню ціну групи. Це різновид планово – розрахункових цін. Як правило, встановлюється в випадках, коли на підприємстві розроблена номенклатура матеріалів (перелік матеріалів, згрупованих за характерною для них ознакою і

відповідним чином зашифрованих із зазначенням одиниці виміру; вказується на кожному документі на надходження або вибуття).

Відхилення між фактичною собівартістю матеріалів поточного місяця і їх обліковою ціною враховуються на окремому субрахунку (аналогічно обліку ТЗВ) і в кінці місяця розподіляються між вартістю запасів, які вибули і їх залишком на кінець місяця.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із методів, передбачених П(С)БО 9 „Запаси".

У зарубіжних країнах використовують різні методи оцінки матеріальних запасів:

1. Метод специфічної ідентифікації;
2. Метод середньої вартості;
3. Метод ФІФО;
4. Метод ЛІФО.

У разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 „Запаси" оцінка їх здійснюється по одному з таких методів:

- Ідентифікованій собівартості одиниці запасів Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, встановити дату витрачання кожної одиниці запасу, її собівартість і вартість запасів, що залишились. Має вузьке застосування – для запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного. Однакові запаси обліковуються за різною вартістю, бо мають різні споживчі якості, властиві тільки кожній одиниці специфічні характеристики. Доцільно застосовувати до запасів, які мають високу вартість.

- Середньозваженій собівартості Запаси з однаковими вхідними параметрами обліковуються в одній інвентарній картці незалежно від ціни придбання. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному (постійному) веденні обліку списання запасів). Застосовується для списання взаємозамінних запасів. Дає більш об'єктивну оцінку наявності та руху запасів, але не забезпечує достатній контроль за правильністю їх списання на затрати виробництва.

- Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) Засновується на хронології надходження, тобто базується на припущенні, що одиниці запасів, які придбані першими, продаються чи використовуються першими, а також на припущенні, що грошова одиниця є стабільною. Залишки на кінець періоду оцінюються за цінами останніх надходжень запасів. Переваги – простий, систематичний і об'єктивний, запобігає можливості маніпулювання прибутком, відображена в балансі сума запасів приблизно збігається з поточною ринковою

вартістю. Недоліки – в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

- Нормативних затрат Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Тобто на підприємстві встановлюються нормативні облікові ціни, якими протягом місяця користуються для оцінки списання запасів. Наприкінці місяця обчислюють ціну, виходячи з фактичних витрат, установлюють розмір відхилень і проводять коригуючи записи.

- Ціни продажу Оцінка вибуття запасів основана на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торгової націнки товарів.

Національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів, але відповідно до специфіки національної системи виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах.

Література

1. Виробничі запаси: бухгалтерський та податковий облік : Сборник систематизированного законодавства // Бизнес. - 2006. - №12(грудень). - С. 8-210.-(прилож. "Збірник систематизованого законодавства")
2. О.М. Губачова, Облік у зарубіжних країнах : Навчальний посібник – К.: НМЦ Укоосвіта, 2000. – 226 с.
3. Канцуров О.О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України / О.О. Канцуров // Фінанси України. - 2006. - N8. - С. 51-58.
4. М. Р. Лучко, І. Д. Бенько Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
5. Національні стандарти бухгалтерського обліку : Спецвипуск // Все про бухгалтерський облік. - 2007. - N18(21 лютого). - С. 3-111.
6. Із останніми змінами та доповненнями станом на 15 лютого 2007 року
7. Охрамович О. Реформування бухгалтерського обліку країн СНД у нових умовах господарювання / О. Охрамович // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - N9. - С. 47-53.
8. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / О. Охрамович // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - N4. - С. 48-52.
9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку : (документи кодифіковані) // Баланс. - 2007. - №4(22 січня) . - С.3-126.
10. Сопко В.В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації / В.В. Сопко // Фінанси України. - 2006. - N8. - С. 113-124.

11. Столярчук Г. Вплив методу оцінки товарних запасів за їх середньозваженою собівартістю на прибуток підприємства / Г.Столярчук // Економіка. Фінанси. Право. - 2003. - № 1. - С.17 - 19.
12. Сікора І. Особливості методики оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах / І. Сікора // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №9. - С. 13-18.
13. Чайка В. Порівняльна характеристика світових моделей бухгалтерського обліку та фінансової звітності / В. Чайка // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - N3. - С. 49-54.