

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА НАПРЯМКИ ПОКРАЩЕННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЇХ СПИСАННЯ

***УЖВА А.М., К.Е.Н., ДОЦЕНТ, ГАСЯК Т.Ю., ЗДОБУВАЧ,
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМ. В.О. СУХОМЛИНСЬКОГО***

В статті розглянуто економічну сутність виробничих запасів, їх визначення згідно П(с)БО 9 «Запаси» та з точки зору вчених, а також оцінка їх вибуття із застосуванням різних методів.

In the article describes the economic substance of inventory and reasonable directions of improving their writing of the company.

Постановка проблеми. Виробничі запаси - це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка має вплив на визначення собівартості продукції. Особливої уваги дане питання набуває за сучасних умов господарювання, коли ринкові ціни на виробничі запаси постійно змінюються. Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації. Навколо цих питань велося багато дискусій, у результаті чого були сформовані різні методи оцінки запасів, що використовувались при їхньому списанні. Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку даного об'єкту, тому що вона впливає на точність фінансових результатів. На сьогодні завдання полягає у визначенні кращого методу в конкретній ситуації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку запасів знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних науковців: Ф.Ф.Бутинця, В.В.Сопка, О.В.Бойко, М.І.Кучера, П.Г.Матвієнка, М.Ф.Огійчука, Р.А.Хом'яка, В.І. Лемішевського, Л.К.Суков. Зазначимо, що не дивлячись на значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності виробничих запасів, єдиної позиції серед вчених не існує. Це питання потребує подальших досліджень та напрацювань.

Цілі статті. Метою статті є критичний аналіз існуючих у літературі підходів до визначення терміну «виробничі запаси», що надасть можливість уточнити й поглибити його сутність, а також розглянути застосування методів оцінки вибуття виробничих запасів в сучасних умовах.

Результати дослідження. В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С) БО 9 «Запаси» [1], 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» [2], активи — це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу.

Таким чином, на відміну від П(С)БО 9, який не пропонує чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Одночасно з цим такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» відповідно до Плану рахунків не включається до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. У ПСБО 9 підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також характеризує «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадій господарської діяльності, що знайшло віддзеркалення в економічній літературі.

На відміну від П(С)БО 9 [1], який не пропонує чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. У ПСБО 9 підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також характеризує «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадій господарської діяльності, що знайшло віддзеркалення в економічній літературі.

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси», можна зауважити, що, наприклад, у

роботах Ф.Ф. Бутинця не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси. У роботах А.А. Оглобіна виробничі запаси розглядаються з точки зору витрат підприємства на їх придбання, що нівелює таку характерну особливість запасів, як частина оборотних активів підприємства. Такі економісти, як В.В. Іванисенко і А.А. Шомштейн розглядають виробничі витрати як сукупність певних видів сировини і матеріалів, проте, не вказують на терміни їх споживання та джерела фінансування. Б. Швець не розкриває економічну природу виробничих запасів, а вважає їх частиною оборотних активів і чинником виробничого процесу. В.М. Бойко вважає виробничими запасами засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі, проте, таке визначення, на нашу думку, є досить узагальненим і не дає можливість чітко відокремити виробничі запаси у структурі активів підприємства. А.Б. Борисов пропонує вважати виробничими запасами частину оборотних засобів підприємства, які ще не використані, проте надішли на робочі місця. На нашу думку таке визначення має досить обмежені критерії, тому що не зрозуміло яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб. У той же час, Р.В. Кружкова, В.А. Даєнічева виробничими запасами вважають саме запаси на складах підприємства і також не має вказівок стосовно термінів використання запасів та джерел використання. Досить ґрунтовним, на наш погляд, є визначення виробничих запасів надане Н. Білова, А. Бобро, які вказують на склад та терміни використання виробничих запасів, проте, у їх визначенні також відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання. Проведені дослідження показують, що ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Така відмінність у трактуванні свідчать про те, що розкриття суті будь - якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення.

Оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його складовими. Проте, вчені по-різному визначають її суть. Так, В.В. Сопко оцінювання трактує як спосіб вартісного визначення господарських фактів –явищ і процесів, за допомогою якого натуральні (речові і трудові) характеристики перетворюються на вартісні.

Р.А. Хом'як вважає, що оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою

узагальнення їх в цілому на підприємстві .

Відповідно до вимог П(С) БО 9 "Запаси" оцінка запасів здійснюється в трьох випадках: при надходженні, при списанні і на дату складання звітності (на дату балансу). При виборі варіанта оцінки запасів, що вибули, до уваги приймається широкий спектр факторів: рівень інфляції, фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо.

Не залежно від того, коли і які запаси надійшли, коли і які вибули, підприємство може застосовувати будь-який з методів оцінки їх вибуття. Проте, вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку. Один і той самий метод при різних системах обліку забезпечує наявність різних даних щодо вартісного виміру виробничих запасів та величини одержаного фінансового результату.

Неможливо визначити, який з методів є кращим. На вибір методу впливають наслідки, до яких приводить їх використання, з точки зору оподаткування. Кращий метод – це той метод, який відповідає політиці ціноутворення підприємства. Більшість підприємств встановлюють продажну ціну, виходячи із собівартості.

Проте, на нашу думку, використання на практиці лише зазначених методів оцінки вибуття виробничих запасів в обліку не в повній мірі забезпечує керівництво підприємств необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власні продукцію, роботи і послуги, та визначення точки беззбитковості. Тому, ми погоджуємося з науковцем Липиленко О.В., який запропонував ще два методи : найменшої собівартості запасів; найбільшої собівартості запасів.

Оцінка вибуття запасів за методом найменшої собівартості запасів (cheapest – in – first - out) тобто найдешевший, базується на припущенні, що з початку вибувають найдешевші запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті). Отже, даний метод є ефективний при формуванні собівартості продукції, на які існує жорстка конкуренція на ринку, або є потреба в визначенні мінімально допустимої ціни її реалізації. Тому недоліком попередніх методів списання виробничих запасів у порівнянні із методом найменшої собівартості запасів є те, що ті методи не враховували конкурентноздатності тієї чи іншої продукції на ринку.

Висновки. На нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси» як облікової категорії має

містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів. Таким чином, ми пропонуємо використовувати наступне уточнене визначення: виробничі запаси — це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, кулівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

На відміну від існуючих визначень, запропоноване поняття «виробничі запаси» підкреслює матеріальну та витратну природу виробничих запасів, одночасно з цим відокремлює їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства, визначає джерела відшкодування їх вартості.

Щодо самої оцінки, то в умовах нинішньої економічної ситуації, що постійно змінюється необхідно враховувати позитивні і негативні наслідки використання кожного конкретного методу оцінки вибуття виробничих запасів, що є важливим показником обґрунтування собівартості продукції та розрахунку виробничих витрат. Аналіз застосування різних методів оцінки запасів показує, що при кожному з них можна одержати різні результати, як позитивні, так і негативні. Усе залежить від необмеженої кількості зовнішніх та внутрішніх факторів, які впливають на результати діяльності підприємства. Звичайно найголовнішим фактором є різновид та характер діяльності господарюючого суб'єкта.

Література.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. №246, зі змінами та доповненнями.

2. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» від 16.07.99 №996-14-ВР.

3. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хом'яка В.І. Лемішовського. – 7-ме вид. доп. і перероб. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка" "Інтелект-Захід" 2008. – 1224с.

4. <http://www.rusnauka.com> - Липиленко О.В. Напрямки покращення методів оцінки списання виробничих запасів в системі аналізу безбитковості виробництва продукції аграрних підприємств.