

ЗАПАСИ – ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

У статті розглянуто структуру запасів; їх класифікації в нормативних документах та економічній літературі; встановлено взаємозв'язки між поняттями, розкрито проблеми, які виникають в обліково-контрольній системі запасів. Надано рекомендації щодо усунення недоліків пов'язаних з відображенням продажу необоротних активів та визначення категоріям запаси, виробничі запаси.

In the article the structure of stock, the classification in the standart documents and economic literature are considered, the correlation among the ideas is fixed, the problems in the accounting and control system of stock to be discovered. The recommendation to the removed demerits connected for sale uncalculating active and definition of category of stock, of industrial stock was given.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Сьогодні важлива роль приділяється різним аспектам оптимального споживання ресурсів. Вирішення цієї проблеми вимагає від системи управління нових підходів щодо організації внутрішніх потоків інформації про рух запасів, які формуються функціями обліку та контролю задля задоволення різноманітних потреб користувачів. За таких обставин, необхідна більш оперативна, гнучка, пристосована до ринкових умов, надійна обліково-контрольна система, яка б стала фундаментом оновленого управління матеріальним забезпеченням. Від зазначеного залежатиме підвищення економічної ефективності виробництва і розвиток обліково-контрольної системи в цілому.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питання удосконалення обліку та контролю запасів завжди розглядалися багатьма вченими, різноманітним їх аспектам присвячені праці: І.А. Белобжецького, В.В. Виноградова, Ю.Т. Воротнікова, І.В. Герасимової, З.В. Гуцайлюка, В.А. Єрофєєвої, Л.В. Жилкіної, А.М. Кашаєва, З.В. Кірьянової, В.С. Левіна, Л.В. Лібермана, І.С. Лурьє, В.Д. Новодворського, Н.О. Русак, І.О. Сингаївського, В.В. Сопка, й багатьох інших авторів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на значний внесок попередників й досі лишається багато дискусійних питань, зокрема, недостатньо з'ясованими є: змістовне наповнення визначень «запаси», «виробничі запаси».

Формулювання цілей статті. Метою статті є уточнення економічної сутності «запасів» та «виробничих запасів».

Для досягнення мети доцільно:

по-перше, дослідити внутрішню структуру «запасів» в законодавчих та нормативно-правових актах та встановити доречність урахування в їхньому складі необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу;

по-друге, з'ясувати категоріальну сутність «запасів» та «виробничих запасів» в економічній літературі;

по-третє, дати адекватне визначення категорії «запаси» з огляду на сучасні вимоги системи обліку та контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчення економічної сутності «запасів» вимагає аналізу внутрішнього складу об'єкту. У цьому питанні велике значення, безперечно, займають законодавчі та нормативно-правові акти, у яких сформульовано основні вимоги до організації обліку та контролю запасів.

Так, згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та

господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.12.1999р. під №892/4185 (зі змінами та доповненнями) [1,с.14] – далі Плану рахунків, склад запасів виглядає наступним чином (рис.1):

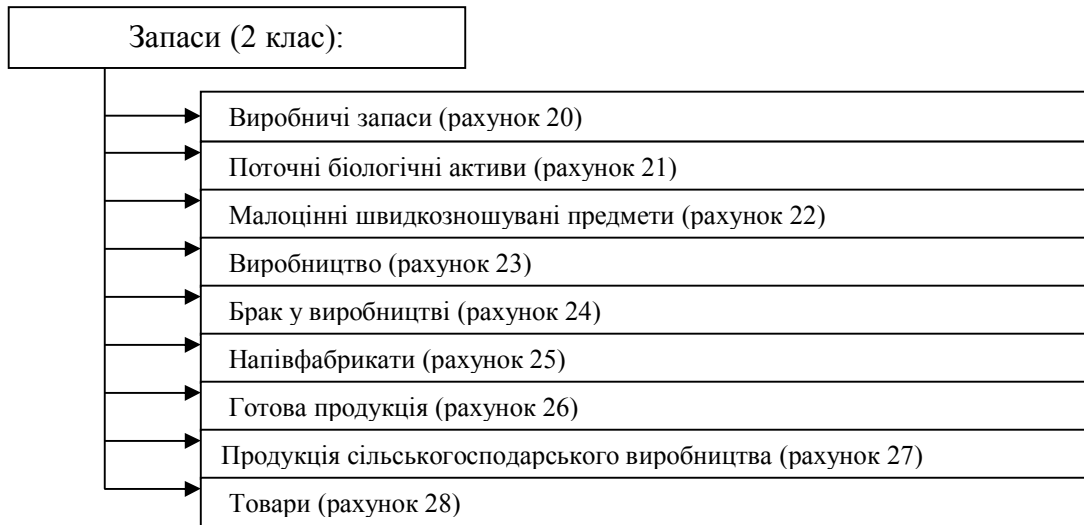


Рис.1. Класифікація запасів

У відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. під №396/3689 (зі змінами та доповненнями) [2] – далі П(с)БО 2, запаси входили до оборотних активів.

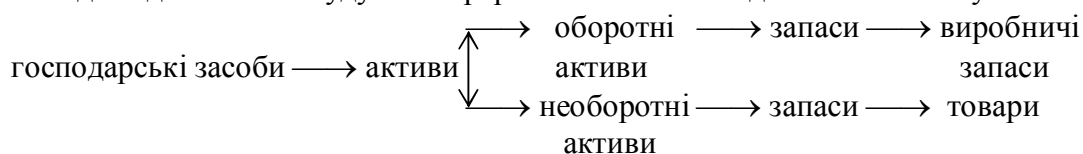
З урахуванням ж змін внесених наказом Міністерства фінансів України від 05.03.2008р. №353 до них стали включатися ще й необоротні активи (субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, які утримуються для продажу» відкритий до рахунку 28 «Товари») як показано в табл.1.

Таблиця 1

Баланс (форма 1)

Назва статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення
1	2	3
...		
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	100	Сальдо за Д рахунку 20 та 22
Поточні біологічні активи	110	Сальдо за Д рахунку 21
Незавершене виробництво	120	Сальдо за Д рахунку 23 та 25
Готова продукція	130	Сальдо за Д рахунку 26 та 27
Товари	140	Згорнуте сальдо за Д субрахунків 281, 282, 283, 284 за вирахуванням сальдо за К субрахунку 285
...		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	Сальдо за Д субрахунку 286

Наведене дозволяє побудувати ієрархію визначень за допомогою наступного ланцюга:



З огляду на вказані зміни не можна не помітити руйнацію загальної схеми. Зупинимося на цьому аспекті детальніше. Так, за загальною будовою в Плані рахунків 1 клас «Необоротні активи» та I розділ «Необоротні активи» форми 1 «Баланс» узгоджувалися та мали надавати інформацію про зміни в складі необоротних активів. У зв'язку ж з використанням субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, які утримуються для продажу», що знаходиться у 2 класі «Запаси» та IV розділі «Необоротні активи та групи вибуття» балансу вся закономірність порушена.

У цьому питанні ми повністю розділяємо точку зору Я. Крупки який в статті [3,с.28] висловлює міркування відносно недоцільності розширення балансу за рахунок IV розділу «Необоротні активи та групи вибуття». Цей автор наводить справедливую аргументацію дотепер розділи активу балансу були розташовані за ознакою зростання їхньої ліквідності. Ми ж з свого боку додаємо й те що донині були враховані особливості споживання запасів (на протязі року або одного операційного циклу). З огляду на останню тезу розробники цю вимогу на перший погляд ніби врахували обгрунтувавши, що там повинні знаходитися необоротні активи, які підприємство має наміри реалізувати на протязі року. І в той же час передбачили ситуацію, коли така подія може не відбутися. У цьому випадку такі активи мають бути переведені з оборотних активів до необоротних знову. Ось тут як раз і виникає проблема, яка пов'язана з внутрішньою структурою самих об'єктів, а точніше з особливістю перенесення їхньої вартості. На необоротні активи підприємству треба нараховувати амортизацію, а на оборотні – ні.

Більше того, в результаті такої господарської операції підприємству необхідно перевести необоротні активи з інвестиційної діяльності до операційної діяльності. І це в умовах кризи, коли кожна господарська операція має бути виваженою та ретельно прорахованою. З огляду на зазначене не зрозуміло що дали оновлені відомості (калька закордонного аналога) внутрішнім та зовнішнім користувачам інформації на території України.

Вважаємо, що необхідно лишити кореспонденції рахунків, пов'язані з відображенням реалізації необоротних активів без змін в межах інвестиційної сфери діяльності, а саме:

Списання балансової вартості реалізованого об'єкту відображати записом:

Д 977 К 10 (замість Д 943 К 286)

На суму доходу від реалізації об'єкту необоротних активів складати проводку:

Д 377 К 746 (замість Д 377 К 712)

Для даної ситуації діям вітчизняних законотворців можливе лише таке виправдання – з одного боку, вся система вітчизняного обліку будь-що повинна задовольняти вимоги фіскального законодавства (а там не потрібен розподіл на види діяльності усі операції зводяться до товарів на цьому моменті більш докладно зупинимося нижче) та покривати дефіцит бюджету за рахунок чисельних штрафних санкцій, а, з іншого – за будь-яких умов забезпечити ідентичність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку міжнародним стандартам фінансової звітності, навіть якщо вони суперечать попереднім надбанням вітчизняної практики та здоровому глузду. За таких різноспрямованих цілей ніколи не вдасться створити якісну інформаційну обліково-контрольну систему взагалі та запасів, зокрема, і тим більше запобігти різного роду протиріччям.

Не зважаючи на це, все ж таки спробуємо розібратися з існуючими дефініціями навколо розглядаемого наукового поняття аби в майбутньому не виникали розбіжності, пов'язані з внесенням такого роду змін.

Почнемо із Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [4] у якому товари – це матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, окрім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. У свою чергу, матеріальні активи – основні фонди та оборотні активи в будь-якому вигляді, який відрізняється від грошових коштів, цінних паперів, деривативів та нематеріальних активів [4]. Як бачимо, за процесом перенесення вартості на готовий продукт матеріальні ресурси можна включити до складу оборотного капіталу підприємства і це обумовлює

наявність терміну «оборотні засоби». Можливість підприємства розпоряджатися власними ресурсами, перетворювати їх на грошові кошти, дає підстави відносити їх до складу «активів». Забезпечення безперервності виробничого процесу вимагає створення «запасів», а тому роз'яснює наявність відповідного поняття. З точки зору кругообігу коштів істотне значення має ступінь виробничого споживання ресурсів, звідси важливе місце відводиться категорії «предмети праці». За ступенем впливу людської праці ресурси поділяються на: сировину й матеріали. Даний хід можна продовжувати.

Обґрунтувавши деяку логіку походження назв у межах статті зупинимося лише на деяких з них. Так, у економічній літературі під «запасами» дослідниками розуміються:

- 1) матеріальні ресурси або їх наявність;
- 2) резерви матеріальних ресурсів;
- 3) матеріальні цінності, оборотні кошти у вигляді сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, готової продукції;
- 4) активи чи-то оборотні активи;
- 5) оборотні засоби;
- 6) сукупність засобів виробництва тощо.

Об'єднує всі наведені визначення намагання фахівців окреслити межі категорії, що розглядається. Можна побачити, що широкого розповсюдження на теренах України дане поняття набуло з переходом національної системи обліку на міжнародні стандарти. Визначення із МСБО 2 «Запаси» [5, с.72] було адаптоване та покладене в основу вітчизняного П(с)БО 9 «Запаси» [6].

Вважаємо, що при розкритті сутності терміну «запаси» доцільно запропонувати наступне визначення: «запаси» – це матеріальні ресурси, що входять до складу активів, зберігаються в спеціально призначених місцях задля виконання функцій, передбачених відповідною економічною системою.

З поміж запасів відокремлюється категорія «виробничі запаси». Спробуємо вивчити даний термін. Результати дослідження літературних джерел дозволяють констатувати, що під «виробничими запасами» автори розуміють:

- 1) сировину й матеріали, паливо, будівельні матеріали та обладнання до монтажу, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети й інші матеріальні цінності;
- 2) матеріальні цінності;
- 3) матеріальні ресурси;
- 4) сукупність усіх матеріалів;
- 5) запаси сировини, матеріалів та палива;
- 6) матеріали та продукцію (складову оборотних фондів), які ще не задіяні у виробничому процесі;
- 7) важливу складову частину оборотного виробничого капіталу (оборотних виробничих коштів, фондів), до складу якого входять також запаси в незавершеному виробництві та запаси готових товарів;
- 8) частину оборотних коштів на підприємстві;
- 9) різновид запасів продукції виробничо-технічного призначення або продукцію виробничо-технічного призначення;
- 10) предмети праці або їх сукупність (сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, запасні частини і ін.);
- 11) сукупність рахунків розділу II «Виробничі запаси»;
- 12) матеріальні елементи виробництва;
- 13) різні речовинні елементи виробництва;
- 14) частину запасів засобів виробництва або запаси засобів виробництва;
- 15) засоби виробництва, які надійшли підприємству – споживачу, але ще не передані на робочі місця та засоби виробництва, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі;
- 16) з одного боку, речовинні чинники виробництва, а, з іншого – грошовий вираз вартості

товарно-матеріальних цінностей;

17) частину майна;

18) активи тощо.

Узагальнюючи вищезазначене, можна побачити, що деякі вчені під «виробничими запасами» розуміють як матеріали, так і продукцію. Нам здається включення продукції хибним, бо продукція входить до запасів, але не виробничих, а товарних (готової продукції), тобто сфери обігу, а не постачання чи виробництва.

З тих самих причин не згодні ми з визначенням, що «виробничі запаси» – це продукція виробничо-технічного призначення або її різновид. Доповнює подібні формулювання трактування, в якому до виробничих запасів відносяться запаси в незавершеному виробництві та у готових товарах. Якщо з першою частиною ще можна певною мірою погодитися, то з другою зовсім ніяк: по-перше, товари – це продукція торговельної сфери; по-друге, не зовсім зрозуміле словосполучення «готовий товар»; по-третє, відбувається змішування промислового підприємства, на якому дійсно виробничі запаси можуть знаходитися в незавершеному виробництві, з торговельним [7,с.15-18].

О.І. Сумцов [8,с.180] під виробничими запасами розуміє те, що насправді входить до складу балансової статті й додатково вводить ще обладнання для монтажу (вважаємо, даний об'єкт слід включати до капітальних інвестицій). Схоже, але досить вузьке визначення подане в [9,с.107], проте, тара, запасні частини також мають бути внесені до складу виробничих запасів. Автори [10,с.52-53; 11,с.74; 12,с.450] тлумачать цей об'єкт дуже широко, вони, крім предметів праці (що саме становлять виробничі запаси), включають сюди ще й засоби праці (які відповідно відносяться до класу необоротних активів).

Визначення [13,с.101; 14,с.142; 15,с.86] більш змістовні. Однак, у них під «запасами» розуміються лише ті матеріальні ресурси, які перебувають на складах, тобто не дійшли до робочих місць, а звідси й не застосовані у виробничому процесі. Куди ж у такому випадку зарахувати матеріали, що містяться в бракованій продукції й придатні для подальшого використання? У цій ситуації слід було б сказати, що до складу виробничих запасів включаються і ті матеріальні ресурси, що перебувають як на складах, так і задіяні у виробничому процесі. Формулювання «виробничих запасів», наведене в [16,с.276] майже не відрізняється від визначення запасів у П(с)БО 9 «Запаси» [6].

Ідейний зміст, що вкладається в поняття в [17,с.188; 18,с.19] здається оптимальним, оскільки йдеться про сукупність предметів праці, що використовуються у виробничому процесі, однак, не зайвим було б включити сюди й місця перебування запасів, тобто склади. З подібної точки зору, формулювання [9,с.107; 19,с.169] цілком ураховує цю вимогу.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок. У результаті проведеного дослідження:

по-перше, доведено недоцільність змін, які внесені в систему рахунків та форми звітності відносно операцій пов'язаних з реалізацією необоротних активів. Натомість запропоновано: списання балансової вартості реалізованого об'єкту відображати записом:

Д 977 К 10 (замість Д 943 К 286)

на суму доходу від реалізації об'єкту необоротних активів складати проводку:

Д 377 К 746 (замість Д 377 К 712);

по-друге, встановлено існування достатньо широкого кола визначень; пристосування термінології з різних сфер науки до бухгалтерської; появу великої кількості категорій іноземного походження. Виходячи з цього, зроблений особистий внесок у з'ясування місця розташування понять в ієрархічному ланцюгу та надані власні визначення, зокрема, категорії: «запаси» – матеріальні ресурси, що входять до складу активів, зберігаються в спеціально призначених місцях задля виконання функцій, передбачених відповідною економічною системою.

Подальші наукові розробки повинні просуватися в напрямку створення єдиної універсальної системи здатної своєчасно надавати користувачам будь-якого рівня якісну інформацію за мінімальних витрат на її отримання.

Література

1. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291, зарегистрированный в Министерстве юстиции Украины 21.12.1999 г. под № 892/4185 // Сборник систематизированного законодательства. – 2007. – Вып. 1. – С. 13-20.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. під № 396/3689 (зі змінами та доповненнями) // Document HTML. – <http://www.nau.com.ua>.
3. Крупка Я. О Нормативно-правовом регулировании учета инвестиционной деятельности предприятий // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – №3. – С. 22-29.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону України від 22.05.1997 г. № 283/ 97 – ВР (зі змінами та доповненнями) // Document HTML. – <http://www.nau.com.ua>.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 (Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку станом на 1 січня 1997 р.) / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. №246, зареєстроване у Міністерстві юстиції України від 02.11.1999 р. №751/4044 (зі змінами та доповненнями) // Document HTML. – <http://www.nau.com.ua>.
7. Сиротенко Н. А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі): Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Одеса, 2007. – 377 с.
8. Сумцов А. И. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности: Учеб. – М.: Статистика, 1975. – 416 с.
9. Бухгалтерский учет: Учеб. / П. С. Безруких, В. Б. Кондраков и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с.
10. Русско-украинский финансово-банковский словарь / Сост. В. Н. Копорулина, Л.В. Копорулина. – Х.: Фортуна-Пресс, Консум, 1997. – 208 с.
11. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П. Т. Каблука та М. Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 1997. – 324 с.
12. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: Советская энциклопедия, 1985. – 1600 с.
13. Костюк П. А. Бухгалтерский словарь. – Мн.: Высш. шк., 1971. – 160 с.
14. Бухгалтерский словарь: Настольная книга. – М.: Баян, 1994. – 208 с.
15. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
17. Вещунова Н. Л., Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет: Учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.