

УДК 657:657.421.1:631.11

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Н.М. Селіванова

Одеський державний аграрний університет

Ключові слова: виробничі запаси, матеріальні ресурси, міжнародні та національні положення (стандарти) обліку, активи.

Анотація. Розглянуто сучасні трактування поняття «виробничі запаси». Розкриті проблемні питання бухгалтерського обліку запасів відповідно до вимог міжнародних та національних стандартів.

Вступ. У сучасних умовах для багатьох вітчизняних сільськогосподарських підприємств типовим наслідком кризових явищ економічного розвитку країни є гостра нестача виробничих запасів, яка супроводжується низьким рівнем їх використання. Розвиток ринкових відносин в Україні та досвід зарубіжної системи господарювання визначають залежність результатів діяльності підприємств від ефективності управління процесом бухгалтерського відображення формування і використання їх запасів. Лише за умови правильної організації бухгалтерського обліку виробничих запасів підприємство буде спроможним досягти високого рівня ефективності їх використання. Тому дослідження нормативно-законодавчого регулювання обліку наявності та руху виробничих запасів на підприємствах аграрного сектору України набуває на сьогоднішній день особливої актуальності.

Аналіз останніх досліджень. Питання гармонізації бухгалтерського обліку запасів до вимог ринкової економіки набувають першочергового значення і вимагають ефективного його ведення на основі міжнародних та національних положень (стандартів). Зокрема ці проблеми досліджували Я. Соколов, Г. Кірейцев, М. Дем'яненко, І. Сікора, М. Кухарський, Ф. Бутинець та інші вітчизняні, російські і зарубіжні вчені. Проте й дотепер залишається низка дискусійних питань щодо нормативного регулювання обліку виробничих запасів, які вимагають негайного вирішення.

Метою нашої статті є дослідження національної системи бухгалтерського обліку виробничих запасів та можливостей її наближення й адаптації до вимог міжнародних стандартів.

Результати досліджень. Приведення національної системи бухгалтерського обліку, зокрема обліку запасів, до вимог міжнародних стандартів – це шлях до його інтернаціоналізації, уніфікації та гармонізації, підвищення якості облікової інформації та довіри до неї з боку різних користувачів. Приєднання України до міжнародної системи обліку не є самоціллю, але світовий досвід показує, що основні принципи, викладені у міжнародних стандартах, з одного боку, найбільшою мірою відповідають інтересам потенційних користувачів, а з другого боку, - дають змогу уніфікувати фінансову звітність і зробити її зручною у користуванні. Разом з цим, не слід відмовлятися від накопиченого за довгі роки позитивного вітчизняного досвіду щодо організації і методики бухгалтерського обліку виробничих запасів.

На теперішній час в Україні бухгалтерський облік виробничих запасів регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996, П(С)БО 9 «Запаси», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів №2.

У деяких наукових працях термін «виробничі запаси» трактується як «матеріальні ресурси». Розмежовуючи ці два терміни, Ф.Ф. Бутинець відзначає, що поняття виробничих запасів слід відрізнити від поняття матеріальних ресурсів. На його думку, матеріальні ресурси – це засоби виробництва, які включають засоби праці та предмети праці. Тобто поняття матеріальних ресурсів є більш широким ніж виробничі запаси, адже останні

включають лише предмети праці [1, с. 172].

На основі проведеного аналізу наукових розробок і публікацій щодо змісту категорії «запаси» та порівняння понять «виробничі запаси», «матеріальні запаси», «матеріальні ресурси» Л. М. Киба дійшов висновку, що в економічній літературі при визначенні поняття «виробничі запаси» необхідно враховувати їхню функціональну участь у виробничому циклі. При створенні виробничих запасів найбільш раціональним автор вважає таке визначення: під виробничими запасами слід розуміти матеріальну продукцію виробничо-технічного призначення, яка зберігається та обліковується на складах підприємства і підготовлена для використання безпосередньо у процесі виробництва. При цьому потрібно акцентувати, що виробничі запаси для забезпечення виробничих програм у бухгалтерському балансі підприємства відображені у статті «Виробничі запаси», а запаси для збуту - відповідно у статті «Готова продукція» [2, с.162].

Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін "цінності". Однак, поняття "цінність" є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства.

Застосування терміну "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.

Певні протиріччя пов'язані і з використанням терміну "предмети праці". Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що підлягають обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Термін "товарно-виробничі запаси" найбільшою мірою 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.

Поряд з цим не можна забувати про існування терміну "запаси", який згідно з П(С)БО 9 "Запаси" об'єднує основні складові оборотних матеріальних активів. Згідно з П(С)БО 9, запаси – це 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 [3].

Використання цього терміну 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 дивлячись на те, що термін "товарно-виробничі запаси" є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характерних особливостей, але з прийняттям П(С)БО термін "запаси" увійшов до широкого вжитку [1, с. 172- 173].

Разом з цим запаси визнаються активом, якщо:

- існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням (майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який має сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на

підприємство);

- їх вартість може бути достовірно визначена [3].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, окрім зазначених критеріїв, передбачають використання таких додаткових критеріїв як: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління), на придбані (отримані) запаси; підприємство здійснює управління і контроль за запасами [4]. Тому, О.Г. Бірюк пропонує підприємствам при врегулюванні питання щодо відображення інформації про визнання запасів активом відображати всі чотири критерії визнання запасів активами [5, с. 137].

Сформована система обліку і контролю виробничих запасів внаслідок особливостей методологічної бази не завжди відповідає сучасним вимогам управління в сільському господарстві. З цього приводу можна зазначити, що в умовах застосування П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» ряд теоретичних і практичних аспектів обліку та контролю запасів залишаються поза сферою дослідження. Окрім того, покладена в основу зарубіжного обліку і перенесена на вітчизняну практику спрощена модель оцінки запасів не дає змогу ефективно управляти ними, особливо в такій сфері, як сільськогосподарське виробництво, де значний рівень внутрішньогосподарського споживання.

Відповідно до міжнародного стандарту МСФЗ 2 «Запаси» - це активи, які: призначені для продажу в ході нормальної діяльності; перебувають у процесі виробництва для такого продажу; існують у формі сировини й матеріалів, призначених для використання у виробничому процесі або при наданні послуг [5, с. 136].

Згідно із П(С)БО 30 «Біологічні активи» запасами є сільськогосподарська продукція, яка після первісного визнання оцінюється та відображається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [6]. Тобто, біологічний актив не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу або напрям його використання не визначено.

Так, М. Кухарський та З. Гулик пропонують внести певні зміни до Інструкції №291 та П(С)БО 2 «Баланс», а також у таблицю балансу. Автори вважають за доцільне облік усіх виробничих запасів вести на рахунку 20 «Виробничі запаси», на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» в розрізі субрахунків другого порядку. Облік куплених виробничих запасів і власного виробництва вести на окремих аналітичних рахунках до кожного субрахунку, оскільки методи їх оцінки при надходженні та вибутті різні. Облік продукції сільськогосподарського виробництва слід здійснювати на рахунку 27 у розрізі субрахунків. На цьому рахунку доцільно обліковувати лише продукцію сільгоспвиробництва, призначену для продажу на сторону, видачі працівникам у рахунок оплати праці, використання в їдальнях, дитячих садках. На цей же рахунок слід також оприбутковувати з виробництва продукцію, призначення якої зразу не можна визначити, а після первинної обробки такої продукції та визначення використання у вигляді насіння чи кормів її слід переносити з рахунку 27 на рахунок 208, тобто зараховувати до складу виробничих запасів. Продукцію сільськогосподарського виробництва, що призначена для використання у вигляді кормів, насіння, слід оприбутковувати на рахунок 208, тобто зразу зараховувати до складу виробничих запасів [7, с. 7-8].

Такої ж думки дотримується В.М. Жук та відмічає, що з рахунку 27 доцільно списувати в дебет рахунку 208 (або ввести інший субрахунок) ту продукцію, яка визначена спеціалістами для використання на виробничі потреби підприємства (насіння, корми і т. д.) [8, с. 35].

Л. К. Сук та П. Л. Сук з цією частиною пропозиції не погоджуються, так як на рахунку 27 обліковують сільськогосподарську продукцію власного виробництва, а на рахунку 20 – куплені, а не власні виробничі запаси. На думку науковців, куплені зерно, корми, добрива не відносяться до біологічних активів, це просто матеріальні запаси, призначені для виробництва [9, с. 130]. Цю думку підтверджено також П(С)БО 30 «Біологічні активи», в якому зазначено, що його норми не поширюються на сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання [6].

В свою чергу М.Г. Михайлов, О.О. Баранік та О.А. Мельник зауважують, що

матеріали сільськогосподарського призначення, придбані на стороні, - це також біологічні активи, тільки їх не можна назвати ні так, як їх названо в міжнародних стандартах, ні додатковими згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», тому що їх отримують зі сторони, а не виробляють чи вирощують у власному господарстві. Таким чином виходить, що термін відсутній, але біологічний актив є. Разом з тим серед матеріалів сільськогосподарського призначення можуть бути й активи небіологічного походження – хімічні засоби захисту рослин або мінеральні добрива. Отже, облік матеріалів сільгосппризначення автори пропонують розділити на субрахунки 2081 та 2082. На одному з них обліковувати матеріали біологічного походження (насіння, корми, гній) з подальшим їх включенням до біологічних активів, на іншому – всі інші матеріали (у т. ч. хімічного походження), на які П(С)БО 30 не поширюється [10, с. 101].

З метою вирішення та роз'яснення подібних спірних питань Міністерством фінансів України затверджено Методичні рекомендації з обліку запасів (наказ Мінфіну № 2 від 10.01.2007 р.), які враховують сучасний стан економіки та вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Рекомендаціями частково враховано особливості обліку запасів на підприємствах, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, ведуть облік поточних біологічних активів та продукції сільського господарства відповідно до затвердженого стандарту 30 «Біологічні активи».

Але й тут виникли деякі суперечності щодо відображення руху запасів. Так, пунктом 5.7 Рекомендацій зазначено, що нестачі та втрати запасів у межах встановлених норм природного убутку під час зберігання, а також нестачі та втрати запасів понад норми убутку визнаються витратами звітного періоду з відображенням їх фактичної собівартості (з урахуванням транспортно-заготівельних витрат) за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» [4].

Разом з тим, відповідно до діючої Інструкції з інвентаризації №69 від 11.08.94 р. нестачі та втрати запасів у межах норм природного убутку повинні списуватися на витрати виробництва (дебет рахунку 23, кредит рахунку 20). Інформація про ці витрати береться з Відомості результатів інвентаризації, списання ж виявлених нестач відображається з одночасним записом по рахунку 072 згідно зазначеного п. 5.7 Рекомендацій [11].

Пункти 2.12 - 2.14 Методичних рекомендацій пропонують оцінювати надлишки запасів, виявлені при інвентаризації, браковані вироби, зворотні відходи, а також ті запаси, що отримано в процесі ремонту, модернізації, ліквідації основних засобів за чистою вартістю реалізації або за ціною їх можливого використання [4]. У П(С)БО 9 аналогічної вимоги немає. Досі вважали, що такі запаси оприбутковують так само, як і безоплатно отримані, - за справедливою вартістю. Тим більше, що в останньому абзаці п. 9 П(С)БО 9 записано: у разі коли на момент оприбуткування неможливо достовірно визначити первісну вартість запасів, їх відображають в обліку за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості [3].

Висновки. З огляду на викладені положення, вважаємо за доцільне сказати, що реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог МСБО й дотепер продовжується. Введенні в дію Методичні рекомендації з обліку запасів докорінно змінюють облік на сільськогосподарських підприємствах, але вимагають подальшого доопрацювання, внесення змін і доповнень. Врегулювання викладених в статті аспектів методики й методології обліку виробничих запасів в аграрному секторі сприятиме адаптації вітчизняної облікової системи до вимог міжнародних стандартів та є перспективним підґрунтям для подальших наукових розробок.

Література

1. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Н.М. Малюга [та ін.]; під ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
2. Киба Л.М. Передумова створення методики з розрахунку нормативів виробничих запасів / Л.М. Киба // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №9(63). – С. 159 – 167.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2.
5. Бірюк О.Г. Формування облікової політики щодо виробничих запасів / О.Г. Бірюк // Облік і фінанси АПК. – 2008. – №2. – С.136 – 139.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року №790.
7. Кухарський М. До питання обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах / М. Кухарський, З. Гулик // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – №8. – С. 6 – 8.
8. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №6. – С. 34 – 42.
9. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №9 – 10. – С. 128 – 134.
10. Михайлов М.Г. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Г. Михайлов, О.О. Баранік, О.А. Мельник // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №12. – С.100 – 107.
11. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 року № 69.

Селиванова Н.Н. Проблемные аспекты учета производственных запасов аграрных предприятий

Аннотация. Рассмотрена современная трактовка понятия «производственные запасы». Раскрыты проблемные вопросы бухгалтерского учета запасов в соответствии с требованиями международных и национальных стандартов.

Ключевые слова: производственные запасы, материальные ресурсы, международные и национальные положения (стандарты) учета, активы.

Selivanova N.N. The problematical aspects of production supplies accounting of agrarian enterprises

Summary. Modern interpretations of the notion «production supplies» are considered. The problematical questions of supplies accounting according to requirements of international and Ukrainian standards are investigated.

Key words: production supplies, material resources, international and Ukrainian standards of accounting, assets.