

УДК 657.42(73:477)

Маркус О.В.

*кандидат економічних наук, доцент
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*

Груй В.О.

*студент факультету економіки та управління
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОЦІНКИ МАТЕРІАЛЬНО-ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У США ТА УКРАЇНИ

АНОТАЦІЯ

У сучасних умовах господарювання швидко розвиваються інтеграційні процеси, що впливають на характер економічних і соціальних відносин та відкривають широкі можливості для економічної співпраці держав. За таких умов постає необхідність адаптації національної системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародної практики, що реалізуються головним чином за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та загальними принципами обліку США (GAAP). Для вдосконалення національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні важливим є вивчення досвіду США, зокрема щодо обліку виробничих запасів.

Ключові слова: виробничі запаси, бухгалтерський облік, витрати, доходи, міжнародні стандарти, національні стандарти, виробництво, класифікації виробничих запасів.

АННОТАЦИЯ

В современных условиях хозяйствования стремительно развиваются интеграционные процессы, которые влияют на характер экономических и социальных отношений и открывают широкие возможности для экономического сотрудничества государств. При таких условиях возникает необходимость адаптации национальной системы бухгалтерского учета к требованиям международной практики, которые реализуются главным образом по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и общим принципами учета США (GAAP). Для совершенствования национальных стандартов бухгалтерского учета в Украине важным является изучение опыта США, в частности того, что касается учета производственных запасов.

Ключевые слова: производственные запасы, бухгалтерский учет, расходы, доходы, международные стандарты, национальные стандарты, производство, классификации производственных запасов.

ANNOTATION

In today's economic conditions, integration processes that influence the character of economic and social relations and open up wide opportunities for economic cooperation of states are rapidly developing. Under these circumstances, it is necessary to adapt the national accounting system to the requirements of international practice, which is implemented mainly in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) and the General Accounting Principles (GAAP). In order to improve the national accounting standards in Ukraine, it is important to study US experience, in particular regarding inventory accounting.

Key words: production stocks, accounting, expenses, revenues, international standards, national standards, production, classification of inventories.

Постановка проблеми. Матеріальні цінності посідають чільне місце серед об'єктів обліку управління підприємством. Вони є однією з найважливіших складових активу балансу. Обліку матеріальних запасів приділяють значну увагу, адже саме від їх ефективного використання залежать прибутки фірми та темпи обігу вкладеного капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У сучасній економічній літературі автори використовують досить широкий перелік термінів, таких як «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні запаси», «матеріальні ресурси». Питання обліку виробничих запасів в Україні та зарубіжних країнах є предметом досліджень багатьох науковців. Вагомий внесок в теоретичну розробку проблем оцінки матеріальних запасів зробили вітчизняні вчені (Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, А.М. Кузьминський, В.Г. Лінник, Г.Г. Німчинов, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко) та зарубіжні науковці (П.С. Безруких, С.О. Марченко, А.Ш. Маргуліс, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов).

Існує незначна кількість наукових досліджень щодо організації та ведення обліку запасів США, зокрема М.Р. Лучко у своїх працях приділяв значну увагу обліку матеріальних запасів у цій країні.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз літературних джерел свідчить про те, що питанню порівняння вітчизняного та американського досвіду методів матеріально-виробничих запасів приділено недостатню увагу.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є порівняння вітчизняного та американського досвіду обліку виробничих запасів. Для її досягнення необхідно вирішити такі завдання: дослідити основні спільні та відмінні риси, виявити специфіку обліку виробничих запасів в Україні та США; оцінити переваги використання американського досвіду у вітчизняній практиці; визначити напрями щодо перспектив використання досвіду США в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виробничі запаси розглядають як головну умову системного забезпечення процесу виробництва, а також як важливий елемент обігових коштів підприємства.

Облік запасів є одним з важливих питань бухгалтерського обліку. Від наявності та ефективного управління цим видом активів значною мірою залежить фінансовий стан підприємства [1, с. 113]. У зарубіжних країнах упродовж багатьох років були розроблені різноманітні підходи, методики та інструменти обліку запасів та управління ними. Вивчення досвіду облікової теорії та практики зарубіжних країн, зокрема США, дасть змогу вітчизняним підпри-

емствам удосконалити відображення в обліку оборотних активів.

Визначення терміна «виробничі запаси» трактується по-різному в різних країнах. Якщо в Україні запаси є активами, призначеними для виробництва продукції, надання послуг або перепродажу протягом короткого періоду часу, то у США запаси – це активи, які використовують для продажу упродовж одного звичайного ділового циклу або одного виробничого циклу.

У США облік запасів ведеться за допомогою US GAAP і регламентується ARB 43, розділом 4 «Оцінка запасів» (Accounting Research Bulletin 43 (Inventory Pricing)), в якому описані загальні принципи, що застосовуються під час оцінювання цих запасів. Водночас для обліку запасів використовується FAS 151 «Вартість запасів, поправка до ARB 43, розділ 4» (Inventory Costs, an amendment of ARB 43, Chapter 4).

П(С)БО 9 «Запаси» встановлено, що оцінювання запасів здійснюється в трьох випадках: під час надходження, списання й на дату складання балансу. Відповідно до мети, яку ставить перед собою підприємство, здійснюється вибір оцінки виробничих запасів.

В Україні та США, згідно з П(С)БО 9 «Запаси» і ARB № 43, US GAAP відповідно, собівартість запасів під час їх надходження формується по-різному, у табл. 1 наведено основні відмінності між формуванням собівартості в цих країнах.

Крім того, для ефективного здійснення господарської діяльності підприємствам необхідно вирішити проблему вибору методу оцінки вибуття запасів. Найбільшого поширення набув метод оцінки придбаних запасів за ціною придбання та/або виготовлення (ціною, за якою вони були первісно придбані та/або виготовлені). Цей метод оцінки є найбільш точним та обґрунтованим, оскільки тоді оцінка базується на об'єктивних документальних доказах того, що на придбання (виготовлення) цих запасів було витрачено саме

ці кошти (запаси сировини, матеріалів); факти господарської діяльності зареєстровані в обліку в тій оцінці, в якій вони реально відбувалися; запаси відображають за тією ціною (виробничою собівартістю), за якою вони були придбані (виготовлені), тобто на основі витрат на їх придбання (виготовлення). Загалом рівень використання запасів на підприємствах України перебуває на тому рівні, якого було досягнуто, наприклад, у США ще в 30-х роках минулого століття. Використовуючи різні формули оцінки запасів, можемо одержати різні значення валового прибутку, а особливо в умовах інфляції [2, с. 229]. Лише за умови використання методу FIFO собівартість запасів при системі періодичного та постійного обліку є однаковою. Цей метод припускає, що оцінка залишку запасів та їх вибуття за період ставиться в залежність від послідовності їх надходження (покупки). Цей метод є найбільш надійним для реального оцінювання залишку запасів, оскільки його застосування наближує вартість запасів на дату балансу до ринкових цін, тому більш достовірно відображається вартість активів підприємства. Однак основний його недолік полягає у впливі зовнішніх факторів економічного життя держави на показник прибутку підприємства.

Наступним є метод LIFO, котрий створює можливості для маніпулювання показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів та приводить до відображення заниженої собівартості запасів у балансі. Саме через цю особливість метод LIFO заборонений в багатьох країнах світу, включаючи Україну. Проте цей метод залишається дозволеним до використання в багатьох національних стандартах, наприклад в ARB № 43, US GAAP [3].

Для розуміння відмінностей у методах обліку запасів нашої країни та США дамо порівняльну характеристику обліку запасів згідно з П(С)БО № 9 «Запаси» та ARB № 43, US GAAP (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів

П(С)БО № 9 «Запаси» (Україна)	ARB № 43, US GAAP (США)
Собівартість формується з таких витрат:	
1) сума, що сплачуються, згідно з договором, постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; 2) сума ввізного мита; 3) сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; 4) транспортно-заготівельні витрати; 5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.	1) сума рахунка-фактури за мінусом знижок на покупку; 2) вартість фрахту, включаючи суму страхування товарів у дорозі; 3) відповідні податки та тарифи.
Методи вибуття запасів:	
1) ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів; 2) середньозважена собівартість; 3) собівартість перших за часом надходження запасів (FIFO); 4) нормативні витрати; 5) ціна продажу.	1) за собівартістю кожної одиниці; 2) за середньою собівартістю; 3) за собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб FIFO); 4) за стандартною собівартістю; 5) за цінами продажу; 6) за собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (метод LIFO).

У США інші витрати, які пов'язані з придбанням, прийманням та складуванням, також повинні включатися в собівартість матеріальних запасів. Проте в практичному застосуванні іноді складно розподілити ці витрати серед окремих виробів, через що вони часто обліковуються як витрати звітного періоду, а не як елементи собівартості матеріальних запасів.

В Україні, відповідно до П(С)БО 9, витратами, які не включаються до первісної вартості запасів, є недостачі запасів, витрати на збут, відсотки на використання кредитів, адміністративні та інші подібні витрати [4].

В умовах нестабільності ринку, яка виражається в значних коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Саме тому зарубіжна практика обліку та звітності виробила досить ефективні способи вирішення цієї проблеми. Аби зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони оцінюються за правилом найвищої оцінки. Сутність полягає в тому, що діє принцип обачності, за яким запаси оцінюються та відображаються за найменшою з можливих вартостей, а саме ринковою ціною або собівартістю. Оскільки з різних причин ринкова ціна запасів може знизитись до їх собівартості, то виникає збиток, який має відображатися в конкретному періоді списання їх вартості до ринкової ціни.

У США запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених у минулому або майбутньому під час придбання товарів або ресурсів. Якщо платежі будуть зроблені в майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. Витрати ж на доставку цих запасів можуть включатись до собівартості товарно-матеріальних запасів.

До вартості матеріальних запасів не включаються загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на їх збут.

Оцінка за цінами продажу застосовується в торговельних підприємствах, які мають знач-

ну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Практика бухгалтерського обліку у США передбачає існування постійної та періодичної систем обліку виробничих запасів, які відображають два різні підходи до порядку застосування методів оцінки вартості залишків запасів та собівартості реалізованих запасів. Характеристику систем обліку запасів та ступінь їх використання Україною та США наведено в табл. 2.

В Україні використовується постійна система обліку виробничих запасів, згідно з якою ведеться постійна й безперервна оцінка усіх змін у виробничих запасах [5, с. 235]. Облік наявності й руху запасів в Україні здійснюється лише на рахунках у системі постійного обліку запасів. Виробничі запаси складаються із сировини, основних і допоміжних матеріалів, куплених напівфабрикатів та комплектуючих виробів, будівельних матеріалів, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб.

За кордоном сильного поширення набула система періодичного обліку виробничих запасів, сутність якої полягає в тому, що фізичний підрахунок груп матеріалів у виробничих запасах здійснюється через окремо визначені періоди часу (наприклад, раз на місяць). На відміну від постійної, за періодичної системи відсутній контроль над виробничими запасами між термінами перевірки, тому необхідно підтримувати резервний запас на випадок недостачі матеріалів. Тобто витрати на зберігання виробничих запасів зростають порівняно з постійною системою обліку.

Кожна з вищеназваних систем має свої відмінності в обліку: по-перше, постійна система обліку передбачає використання рахунку для відображення наявності та руху виробничих запасів («Складські запаси»), тоді як за періодичної системи на цьому рахунку відображається тільки наявність запасів на початок та кінець періоду; по-друге, за періодичної системи в кінці періоду потрібно здійснювати коригування

Таблиця 2

Характеристика систем обліку запасів та ступінь їх використання країнами

	Система	
	Постійного обліку	Періодичного обліку
	Систематично з надходженням та 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. В результаті цього протягом усього звітного періоду відомий обсяг наявних запасів.	Означає, що 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 мінус вартість покупок плюс рівень запасів на початок звітного періоду мінус рівень запасів на кінець звітного періоду.
Ступінь використання країнами	Використовується як в Україні, так і в США.	Використовується лише у США.

залишку виробничих запасів на підставі інвентаризаційних даних та визначати розмір витрат виробничих запасів, які віднесені на собівартість. У США це відбувається за допомогою рахунку фінансових результатів.

Висновки. За результатами проведеного дослідження з'ясовуємо, що виробничі запаси посідають чільне місце серед об'єктів обліку управління підприємством і є одними з головних статей активу балансу. Від їх правильного застосування залежать розмір прибутку підприємства та швидкість обігу вкладеного капіталу, через що їх обліку приділяють значну увагу. У практиці США та України використовується постійний облік запасів, тоді як періодичний застосовується тільки у США. Основним недоліком періодичної системи обліку запасів більшість науковців вважає її працездатність за рахунок обов'язкової інвентаризації кожного звітного періоду, проте для підприємств, на яких проведення систематичних інвентаризацій є необхідністю, використання періодичної системи обліку запасів виявиться навіть простішим, ніж використання постійної системи обліку. Тому для української облікової практики не завадить розробка методики застосування системи періодичного обліку запасів.

Важливою складовою частиною обліку запасів є їх оцінювання, оскільки воно безпосередньо впливає на точність фінансових результатів компанії. Сьогодні пропонується кілька методів оцінювання запасів, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Як США, так і Україні дуже важливо вибрати той метод, який дає змогу здійснити найточніше оцінювання з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки виробничої діяльності. Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприятиме збільшенню обігових коштів, залученню інвестицій, що в результаті дасть можливість отримати більші прибутки та загалом покращити фінансовий стан підприємства.

Порівняння вітчизняного та американського досвіду обліку виробничих запасів потребує детального та подальшого вивчення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шевчук О.А. Удосконалення обліку фінансової діяльності на основі міжнародного досвіду. Наука молода: зб. наук. праць молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. Вип. 21. Тернопіль, 2014. С. 306–311.
2. Колосок А.М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 10. С. 229–233.
3. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: навч. посібник. Львів: Магнолія – 2006, 2009. 744 с.
4. Запаси: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246. URL: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/go/z0751-99>.
5. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посіб. Львів: бух. центр «Ажур», 2010. 1220 с.

REFERENCES:

1. Shevchuk O.A. (2003). Udoskonalennia obliku finansovoi diialnosti na osnovi mizhnarodnoho dosvidu [Improving financial activities accounting based on international experience], no. 21, Nauka moloda, Ternopil, Ukraine.
2. Kolosok A.M. (2011). "Problematic issues of accounting and write-off of material values", Actual problems of the economy, no. 10, p. 229–233.
3. Voronko R.M. (2009). Oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries], Mahnoliia – 2006, Lviv, Ukraine.
4. Ministry of Finance of Ukraine (1999). "Order, Regulation of the Ministry of Finance of Ukraine On Approval of the Regulations (standard) of accounting", available at: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/go/z0751-99> (Accessed 20 October 1999).
5. Khomiak R.L., Lemishovskiy V.I. (2010). Bukhhalterskyi oblik ta opodatkuvannia [Accounting and taxation], Bukhh. tsentr "Azhur", Lviv, Ukraine.

Markus O.V.

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Lesya Ukrainka Eastern European National University*

Hrui V.O.

*Student, Faculty of Economics and Management,
Lesya Ukrainka Eastern European National University*

COMPARATIVE ANALYSIS OF EVALUATION OF MATERIAL AND PRODUCTION STOCKS IN THE USA AND UKRAINE

Production stocks are regarded as the main condition for the systematic maintenance of the production process, as well as an important element of the enterprise working capital.

Stock accounting is one of the most important issues in accounting. The financial state of the enterprise largely depends on the availability and effective management of this type of assets. Various approaches, methods, and tools of accounting and inventory management have been developed in foreign countries for a great number of years. Studying the experience of accounting theory and practice of foreign countries, particularly the USA, allows domestic enterprises to improve the accounting of current assets.

The definition of the term “production stocks” is interpreted differently in many countries. If in Ukraine stocks are assets intended for the production of products, services or for resale during a short period of time, then in the USA inventories are assets that are used for sale within one ordinary business cycle or during one production cycle.

US inventories are managed using US GAAP and governed by ARB 43, Section 4 “Accounting Inventory Pricing.” In Ukraine, stock records are maintained in accordance with the Ukrainian Accounting standards 9 “Stocks”.

The stock valuation is carried out in three cases: upon receipt, write-off, and on the balance sheet date. The choice of stock valuation is carried out in accordance with the goal set by the company.

The US accounting practice implies the existence of two inventory accounting systems: a continuous and periodic one that reflects two different approaches to the application of methods for assessing the value of inventory balances and the cost of inventories sold. In Ukraine, a permanent inventory accounting system is used, according to which there is a continuous assessment of all changes in production stocks. Accounting for the availability and movement of stocks in Ukraine is carried out only on accounts in the system of constant inventory accounting.