

стратегическая цель и обоснованы основные аспекты формирования сбалансированной системы показателей для проведения диагностики эффективности управления оборотными активами на предприятии такие как экономическая и социальная эффективность.

Ключевые слова: *управление оборотными активами, сбалансированная система показателей, эффективность, факторы успеха, диаграмма Исикавы, показатели-индикаторы.*

Annotation

The article is devoted to the justification of theoretical and practical recommendations for the creation of an effective system of management of circulating assets of the enterprise on the basis of diagnostic tools. The system of the balanced indicators is offered, the interrelation between resultant indicators and key factors of success for the analysis of effective management of current assets at the enterprise is shown. The strategic objective is defined and reasonably the main aspects of formation of the balanced system of indicators for carrying out diagnostics of efficiency of management by current assets such as economic and social efficiency.

Key words: *management of the current assets, balanced system of indicators, efficiency, factors of success, diagram of Isikavy, indicators.*

УДК 336.1:352(477.53)

**Олійник Т.О.,
к.е.н., доцент,
Музичук Р.В.,**

Запорізький національний технічний університет

ФОРМУВАННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Постановка проблеми. Проблеми обліку і оцінки виробничих запасів в умовах ринкової економіки набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання точної і достовірної інформації. Система їх обліку, яка склалася роками, не задовольняє вимоги ринку, оскільки умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з виробничими запасами. Відсутність єдиної методичної основи та аспектів оптимізації призвели до схоластичного підходу в розвитку облікової системи, в тому числі і виробничих запасів.

Виробничі запаси мають виключне значення в діяльності підприємств. Їхня різноманітність, яка обумовлена особливостями діяльності підприємств, потребує широкого вибору оцінок. Оцінка виробничих запасів підприємства – один з найважливіших інструментів, що забезпечують достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності. Адже, запаси заслуговують на особливу увагу з тієї причини, що, по-перше, вони складають значну частину активів, а по-друге, оцінка запасів впливає як на валюту балансу, так і на собівартість виготовленої продукції і, як наслідок, на визначення фінансового результату діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковцями та практиками доведено, що передумовою достовірного обліку виробничих запасів є оцінка їх вартості, так як вона забезпечує можливість узагальнювати різноманітні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і фінансовій звітності. Проте аналіз літературних джерел свідчить про неоднозначність підходу вітчизняних та зарубіжних вчених щодо формування первісної вартості придбаних запасів. Так, зокрема, такі зарубіжні вчені, як Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл зазначають, що первинною основою обліку матеріальних запасів є собівартість, яка в цілому визначається як сплачена ціна або видана компенсація при їх придбанні.

За собівартістю, яка дорівнює витратам на придбання ресурсів на момент їх одержання або використання у процесі виробництва, пропонують визначати вартість придбання Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бред.

Питання оцінки виробничих запасів знайшли відображення і у працях вітчизняних науковців таких, як Ф. Ф. Бутинець, В. А. Єрофєєва, Н. М. Малюги, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, І. Б. Швець, І. А. Бондарева, Р. Ф. Якобс та ін. Зокрема, 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 [8, с. 60].

Отже, не дивлячись на значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності виробничих запасів та визначення їх вартості, єдиної позиції серед вчених до тепер не існує. Тож, дані питання потребують подальших досліджень та напрацювань.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у розробці пропозицій щодо удосконалення відображення транспортно-заготівельних витрат у складі первісної вартості виробничих запасів з метою належної організації їх обліку, контролю та своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до п. 4 П(С)БО 9 «Запаси» [5], «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». Важливою передумовою організації обліку виробничих запасів є їх оцінка, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства.

У національних стандартах обліку передбачено ряд методів оцінки виробничих запасів, які рекомендовано використовувати для відображення їх вартості в обліку та фінансовій звітності. Проте 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 і обґрунтованим, оскільки: оцінка у цьому випадку базується на об'єктивних документальних доказах того, що на придбання (виготовлення) даних запасів були витрачені саме ці кошти (запаси сировини, матеріалів); факти господарської діяльності зареєстровані в обліку у тій оцінці, в якій вони реально відбувались; запаси відображаються за тією ціною (виробничою собівартістю), за якою вони були дійсно придбані (виготовлені), тобто виходячи з витрат на їх придбання (виготовлення). А це не що інше як первісна вартість [3, с. 137-142].

У п. 10 П(С)БО 9 [6] зазначено, що первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати» [2].

Первісною вартістю придбаних зі сторони виробничих запасів визнається сукупність: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; транспортно-заготівельні витрати, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

В цілому склад витрат, що включаються до первісної вартості виробничих запасів, має визначатися за нормами П(С)БО в частині, яка не суперечить Податковому кодексу України (ПКУ).

Введення в дію ПКУ, на жаль, призвело до виникнення проблемних аспектів при включенні до первісної вартості придбаних запасів транспортно-заготівельних витрат.

У ПКУ не використовується термін «транспортно-заготівельні витрати» (ТЗВ), але згадування про ці витрати зустрічаються в кількох його статтях. Так, стосовно обліку товарів положеннями п. 138.6 ПКУ передбачається, що «собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу». А, згідно з п. 146.5 ПКУ, до первісної вартості об'єкта основних засобів включаються, зокрема, витрати на транспортування. Оскільки аналогічні норми щодо основних засобів (фондів) діяли й раніше, вважаємо за необхідне докладніше зупинитися на новому податковому обліку ТЗВ, що складають первісну вартість запасів.

З аналізу положень ПКУ можна зробити висновки, що ТЗВ повинні входити й до складу собівартості придбаних матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та всіх інших запасів. Прямо про це в ПКУ не зазначається, однак з його п.п. 14.1.228 випливає, що «собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III ПКУ - витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу» [7].

Отже, склад витрат, що включаються до первісної вартості виготовлених виробничих запасів, має визначатися за нормами П(С)БО в частині, яка не суперечить ПКУ. Оскільки в ПКУ не наведено умов щодо відображення ТЗВ виробничими підприємствами, то порядок обліку таких витрат для цілей оподаткування регламентується П(С)БО. Тож, згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» ТЗВ включаються до первісної вартості будь-яких виробничих запасів [4, с. 229-232].

П(С)БО 9 «Запаси» передбачено застосування двох варіантів відображення ТЗВ у бухгалтерському обліку:

1) пряме включення ТЗВ до первісної вартості конкретної одиниці запасів безпосередньо у момент їх виникнення, при цьому витрати розподіляються між видами придбаних запасів з подальшою калькуляцією кожної номенклатурної одиниці;

2) узагальнення ТЗВ на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця та сумою запасів, що вибули.

Проте на практиці часто виникає ситуація, коли склад ТЗВ у податковому та бухгалтерському обліку не співпадає. Якщо підприємство - платник податку на прибуток, здійснило придбання у фізичних осіб-підприємців, які є платниками єдиного податку та щодо яких існує заборона на віднесення будь-яких послуг (у тому числі з доставки запасів) до податкових витрат (пп. 139.1.12 ПКУ), то такі витрати знаходять відображення лише у бухгалтерському обліку, але не визнаються і не

включаються до витрати, що формують собівартість реалізованих запасів для потреб податкового обліку. На те, що послуги з перевезення, надані фізичними особами-підприємцями, які є платниками єдиного податку, не належать до складу податкових витрат, звернула увагу ДПАУ в листі від 13.05.11 р. № 13401/7/15-0217. Транспортно-заготівельні витрати можуть бути визнані витратами, що формують собівартість реалізованих запасів згідно положень ПКУ, за умови, що їх підтверджено первинними документами, що впливає з п. 138.2 ПКУ [7].

Проте слід наголосити, що до конкретної групи виробничих запасів може бути застосовано тільки один метод обліку ТЗВ, інакше пропорції розподілу не буде дотримано.

При прямому включенні до первісної вартості конкретної одиниці запасів, ТЗВ у періоді придбання запасів відразу при оприбуткуванні включаються до їх первісної вартості та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів. У п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2 зазначається, що цей варіант доцільно застосовувати в разі, якщо можна достовірно визначити суми витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. При перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань, виникає необхідність розподілу ТЗВ між одиницями запасів.

У нормативних документах не застерігається, які саме показники слід приймати за базу розподілу, тому підприємство має право вирішити це самостійно і передбачити у наказі про облікову політику, що розподіл ТЗВ між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Метод «узагальнення ТЗВ на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком» передбачає, що ТЗВ обліковуються на окремому субрахунку та списуються лише в момент вибуття запасів виходячи із середнього відсотка ТЗВ. Отже, фактично ТЗВ включаються не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття [1, с. 26]. При цьому у Податковій декларації по податку з прибутку ТЗВ взагалі не відображається до моменту реалізації товарів. Вони включаються до витрат лише в періоді продажу у складі собівартості реалізованих товарів, продукції.

Оскільки періоди понесення ТЗВ та включення їх до витрат можуть не збігатися, до моменту відображення в декларації ТЗВ, то приходимо до висновку, що їх більш доцільно обліковувати на окремому рахунку та в окремих регістрах. З цією метою пропонуємо використовувати резервний в класі 2 «Запаси» рахунок 29 «Транспортно-заготівельні витрати». Облік транспортно-заготівельних витрат має вестись за видами витрат, передбачених Методичними рекомендаціями № 373 (рис. 1).

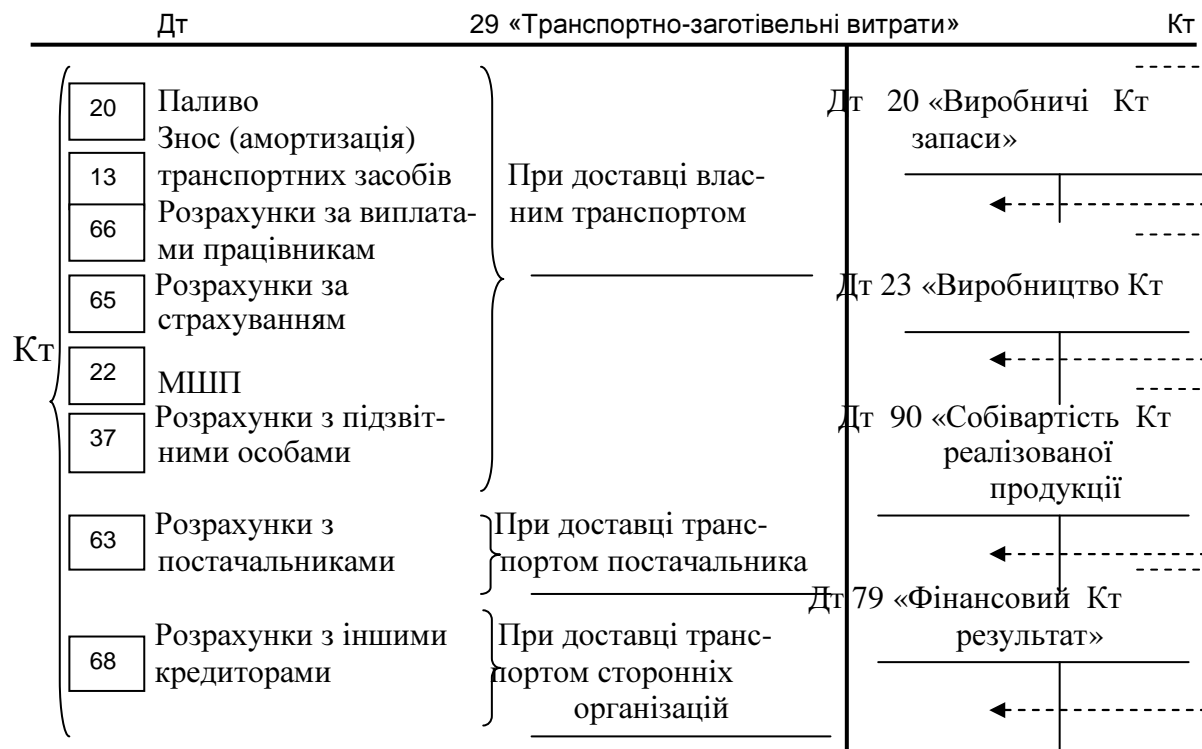


Рис. 1. Модель облікового відображення транспортно-заготівельних витрат у первісній вартості виробничих запасів

Згідно Методичних рекомендацій № 373 [6] та П(С)БО 9 «Запаси» [5], при транспортуванні виробничих запасів транспортом постачальника або інших сторонніх організацій до основних статей

ТЗВ належать: оплата тарифу за перевезення та навантаження-розвантаження вантажів; провізна плата з усіма додатковими зборами крім штрафних санкцій; витрати на доставку та розвантаження запасів на складах підприємства; витрати на утримання спеціальних заготівельних пунктів у місцях заготівлі запасів; кошти, витрачені у відрядженні на безпосередню заготівлю та доставку (супровід) запасів на склади підприємства із місць заготівлі.

При доставці запасів власним транспортом виникають витрати на перевезення власним транспортом, такі як: вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених власним автотранспортом на доставку запасів; зарплату водіїв, експедиторів, заготівників; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄВС) із такої зарплати; амортизація транспорту, задіяного в перевезенні запасів та ін. власні транспортні витрати, понесені при доставці запасів на підприємство, включаються до складу ТЗВ.

Слід наголосити, що як у П(С)БО 9 «Запаси», так і в міжнародному аналозі МСФЗ 2 «Запаси» порядок відображення ТЗВ не ставиться у залежність від того, чиїм транспортом перевозяться запаси. Відсутнє розмежування на «власні» та «сторонні» ТЗВ у пп. 138.6 і 146.5 ПКУ [7].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, приходимо до висновку, що запровадження на практиці поданих практичних рекомендацій щодо удосконалення методики відображення транспортно-заготівельних витрат у складі первісної вартості виробничих запасів забезпечить належну організацію їх обліку, контролю та своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень.

Бібліографічний список

1. Бухгалтерський облік. Хрестоматія : Збірник систематизованого законодавства. Випуск 1. – Київ: «Бліц-Інформ», 2007. – 226 с.
2. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>.
3. Домбровська М. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / М. Р. Домбровська // Інноваційна економіка. – 2011. – №7(26) . – С. 137-142.
4. Дутчак І. Б. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат / І. Б. Дутчак // Сталий розвиток економіки : [всеукр. наук.-виробн. журнал]. – 2011. – №4(7) . – С. 229-232.
5. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99>.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.search.ligazakon.ua/l_doc2
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sts.gov.ua/nk/>
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. В. Сопко. – [3-те вид.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 245 с.

Анотація

Обґрунтовано неоднозначність підходів вітчизняних та зарубіжних вчених щодо формування первісної вартості придбаних підприємством виробничих запасів. Доведено, що найбільшого поширення серед методів оцінки виробничих запасів набув метод оцінки придбаних запасів за ціною придбання. Розглянуто порядок формування за даними бухгалтерського обліку первісної вартості придбаних підприємством зі сторони виробничих запасів. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення відображення транспортно-заготівельних витрат у складі первісної вартості виробничих запасів з метою належної організації їх обліку, контролю та своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: *виробничі запаси, транспортно-заготівельні витрати, первісна вартість*

Аннотация

Обоснована неоднозначность подходов отечественных и зарубежных ученых к формированию первоначальной стоимости приобретенных предприятием производственных запасов. Доказано, что наибольшее распространение среди методов оценки производственных запасов получил метод оценки приобретенных запасов по цене приобретения. Рассмотрен порядок формирования за данными бухгалтерского учета первоначальной стоимости приобретенных предприятием со стороны производственных запасов. С целью надлежащей организации учета, контроля и своевременного принятия эффективных управленческих решений разработаны практические рекомендации по усовершенствованию отражения транспортно-заготовительных расходов в составе первоначальной стоимости производственных запасов.