

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ

Основою життя будь-якого суспільства є стабільне і безперервне повторення всіх стадій виробничого процесу. Для забезпечення такого розширеного відтворення процесу виробництва і створення матеріальних благ необхідною передумовою є наявність певних виробничих запасів.

Запаси є, як правило, найбільш важливою і значною частиною активів підприємств, вони займають особливе місце у складі майна. Запаси утримуються з метою подальшого продажу за умов звичайної діяльності, для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Виробничим запасам присвячено ціла низка наукових видань, майже у кожному підручнику приводиться розділ, котрий відноситься до виробничих запасів. Тому поправу можна сказати, що досліджуваними проблемами займаються такі вчені як: М. Кужельний, Грабова Н., М. Житна, М. Пушкар, Ф. Бутинець, Карєв В., Левиновська Л., Савченко В. та ін. В даній статті ми зупинимося на особливостях обліку виробничих запасів у зарубіжній практиці обліку.

Визначення терміну «запаси» в різних країнах відрізняється. Якщо в Україні запаси є активами, призначеними для виробництва продукції, надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу, то в США запаси – це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання протягом одного виробничого циклу. В нормативних документах Німеччини визначення терміну «запаси» не наводиться, однак під останніми завжди розуміють предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу.

В МСБО 2 «Запаси» під запасами розуміють активи, призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності в процесі виробництва, для продажу, чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг. За кордоном на торговельних підприємствах де придбані товари, які не підлягають обробці перед реалізацією, практично

всі запаси є товарними. Порівнюючи термін «запаси», наведений в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 2 та П(С)БО 9, можна стверджувати, що термін «запаси» за міжнародними та вітчизняними стандартами має аналогічний зміст.

Важливою передумовою організації обліку виробничих запасів є їх оцінка. Оцінку запасів слід розглядати на таких етапах їх руху: при надходженні матеріальних цінностей і при їх вибутті. Основою достовірності визначення вартості запасів є вартість їх придбання або їх собівартість. Первісна вартість матеріальних ресурсів визначається у залежності від способу їх надходження на підприємство.

У США, як і в більшості країн, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або майбутньому при придбанні товарів або ресурсів. Якщо платежі будуть здійснені у майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання, у випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарні-матеріальні цінності. У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або за ринковою вартістю. У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

Слід зазначити, що в умовах нестабільності ринку, яка виражається в досить значних коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Саме тому зарубіжна практика обліку і звітності виробила достатньо ефективні способи вирішення такої проблеми. Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони оцінюються за правилом найнижчої оцінки. Сутність його полягає в тому, що діє принцип обачності (консерватизму), за яким запаси оцінюються і відображаються за найменшою з можливих вартостей – ринковою ціною або собівартістю. Оскільки з різних причин ринкова ціна запасів може знизитися до їх собівартості, то виникає збиток, який повинен бути відображений в даному періоді списанням їх вартості до ринкової ціни.

В США в якості ринкової ціни або ринкової вартості в цьому випадку виступає «вартість заміщення» запасів. Остання представляє собою величину, яку необхідно заплатити постачальникам в даний момент за таку ж кількість запасів. В системі національних стандартів

Великобританії при оцінці запасів до уваги беруть принцип обачності, за яким запаси оцінюються за найменшою з двох величин: первісною вартістю або чистою реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість одиниці запасів – це сума, яку підприємство планує отримати за продаж даної одиниці запасів, за вирахуванням витрат на підготовку даної одиниці запасів до продажу і витрат на продаж.

Польським законодавством з бухгалтерського обліку при оцінці незавершеного виробництва використовуються визначені часові критерії. Так, якщо виробничий цикл не перевищує 3-х місяців, його можна оцінити або тільки за величиною прямих витрат матеріалів, або всіх прямих виробничих витрат (директ-костинг). В окремих випадках, якщо це суттєво не впливає на величину оборотних засобів та фінансовий результат, всі витрати списуються не на рахунок «Основне виробництво», а прямо на рахунок «Прибутки та збитки». Якщо виробничий цикл перевищує 3 місяці, то величина незавершеного виробництва включає як прямі, так і непрямі витрати.

При оцінці незавершеного виробництва німецькі компанії користуються більшою свободою вибору. Обов'язковому віднесенню на витрати виробництва підлягають прямі витрати. В податкових (але не комерційних) рахунках із накладних витрат підлягають включенню в дебет рахунку «Основне виробництво» тільки – заробітна плата, матеріали та амортизація основних засобів. Загальногосподарські витрати та різні відрахування на соціальні заходи компанії на свій розсуд можуть включати або не включати до собівартості незавершеного виробництва. Відсотки можуть включатися до складу собівартості, тільки якщо вони безпосередньо пов'язані зі створенням активу (і тільки в період його виробництва). У Нідерландах собівартість виробництва обчислюється за методом повного покриття витрат і може включати витрати на виплату відсотків за позиковим капіталом. На португальських підприємствах продукти допоміжного та побічного виробництва оцінюються за ціною можливої реалізації. В Іспанії витрати виробництва складаються з ціни придбання сировини та комплектуючих, а також з частини непрямих витрат, що припадають на виробничий цикл. При оцінці товарів в США використовують два методи: чистий і валовий.

При використанні чистого методу в обліку реєструється так звана «чиста вартість» придбаного запасу, що визначається за рахунком-фактурою (вартість придбаного товару за мінусом торгової знижки). Валовий метод передбачає віднесення вартості придбаних товарів до бухгалтерських книг у повному розмірі, без знижки, незалежно від

того, використана вона чи ні. При зростанні цін на товари, уже закуплені товарні запаси відображаються за первісною вартістю (вартістю їх придбання), і прибуток, обумовлений зростанням цін, не відображається шляхом збільшення вартості товарів доти, доки вони не будуть реалізовані на ринку. Тоді цей прибуток відображається як збільшення отриманого доходу. Винятком є випадок, коли внаслідок цінових коливань вартість товарів спочатку зменшується (тоді відповідно до принципу консерватизму компанія повинна відобразити збиток, який свідчить про зниження вартості товарів через несприятливі зміни цін і списання їх вартості з рівня вартості закупки до рівня поточної ринкової вартості), а потім збільшується (тоді при збільшенні вартості товарів компанія має право відобразити прибуток у розмірі, який не перевищує вартості збитку, викликаного попереднім зниженням цін). Якщо прибуток перевищує збиток, то сума цього перевищення не відображається.

Окрім принципу консерватизму даний підхід використовує також принцип порівняння доходів і витрат. Товарні запаси є джерелом потенційного доходу. При зменшенні цього доходу, в результаті зниження ринкових цін, вартість товарів також зменшується. Цей факт відображається як збиток за період, протягом якого мало місце таке зменшення.

В умовах ринкової економіки ціни на запаси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Підприємство одержує запаси протягом звітного періоду багато разів за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду. Облікова політика західних компаній базується на припущенні, що надходження і продаж (відпуск у виробництво) виробничих запасів трактуються як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць.

В ряді країн в балансі запаси відображаються відповідно до правила нижчої оцінки, сутність якого полягає в тому, що за принципом обачності запаси оцінюються і відображаються за найменшою з можливих вартостей: ринкової ціни чи собівартості.

Різниця між собівартістю запасів та їх ринковою ціною списується двома методами: прямим і непрямим. У першому випадку ринкова вартість запасів просто заміщує їх собівартість, і різниця прямо списується на собівартість реалізованої продукції; у другому – складається контрактивний коригуючий рахунок «Знижки в результаті зниження ринкової вартості запасів» до рахунку запасів і рахунок, який відображає цей збиток у звіті про прибутки і збитки, – «Збиток в резуль-

таті зниження ринкової вартості запасів». Використання прямого методу являє собою нормальну практику, непрямий зазвичай використовується при суттєвій величині збитку. Списання на собівартість різниці між ринковою вартістю і собівартістю є безповоротним.

Науковий керівник – к.е.н., доцент Романів С.Р.

*Нагірняк Микола,
студент групи РКМ-51*

ОБЛІК ЦІННИХ ПАПЕРІВ

В умовах ринкових відносин господарювання перед фінансовим обліком постає завдання налагодження та відпрацювання облікових процедур щодо нових об'єктів. До таких об'єктів належать і цінні папери.

У процесі трансформації національної системи обліку вивчався та запроваджувався міжнародний досвід, в тому числі й обліку цінних паперів, який набутий в основному за умов розвинутої ринкової економіки взагалі та фондового ринку зокрема. Але часто деякі його положення невірні трактують або залишають поза увагою.

З іншого боку, міжнародний досвід не завжди може бути в повному обсязі екстрапольований до вітчизняних умов, адже формування ринкового середовища в Україні, як і в будь-якій іншій країні з перехідною економікою, має свої національні особливості, які в кінцевому підсумку повинні знайти відображення і в організації фінансового та управлінського обліку.

На основі економіко-правового аналізу розвитку обігу цінних паперів в Україні та вивчення особливостей їх застосування на підприємствах, які протягом останніх років набули значного досвіду обігу цінних паперів, підтверджено ефективність цінних паперів в умовах перехідної економіки як першокласного фінансового інструменту, застосування якого створює протидію кризовим явищам і сприяє стабілізації фінансово-господарських процесів.

Існує об'єктивна необхідність системного підходу до удосконалення обліку, аналізу та аудиту операцій з цінними паперами підприємства на основі дослідження розвитку методики обліку, аналізу і ау-