

УДК 657.4

DOI: 10.15587/2313-8416.2015.38734

АДАПТАЦІЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ У ВІТЧИЗНЯНУ ПРАКТИКУ

© І. А. Карабаза, Л. І. Леженко

У статті здійснено порівняння зарубіжного та вітчизняного досвіду обліку запасів. Визначено переваги і недоліки постійної та періодичної систем обліку запасів. Досліджено доцільність використання періодичної системи обліку запасів в українській практиці обліку. Запропоновано методуку відображення у вітчизняному обліку запасів за періодичною системою

Ключові слова: запаси, облік у зарубіжних країнах, періодична система, постійна система, управління

This article provides a comparison of foreign and domestic experience in inventory accounting. Advantages and disadvantages of perpetual and periodic inventory systems were defined. The viability of periodic inventory system practice was investigated in the context of Ukrainian accounting system. The methodology for store accounting procedure in accordance with periodic inventory system was proposed for domestic accounts

Keywords: inventory, accounting in foreign countries, periodic system, continuous system, management

1. Вступ

Обрання методу обліку надходження та використання виробничих запасів у зарубіжних країнах є одним з основних елементів впливу на формування собівартості продукції підприємства, величину прибутку, а відповідно і на розмір податку на прибуток. У країнах континентальної та англосаксонської систем обліку для обліку запасів передбачено можливість обрання однієї з двох систем: періодичної або постійної. В українському обліку не використовується та не є розробленою методика періодичної системи обліку виробничих запасів, хоча застосування такої системи є актуальним для малих підприємств.

2. Постановка задачі

Метою статті є обґрунтування необхідності застосування зарубіжного досвіду обліку та розробки методики періодичного обліку запасів в Україні. В процесі дослідження використані методи: аналізу (при визначенні переваг та недоліків періодичної системи обліку запасів), синтезу (у процесі збору інформації та узагальнення точок зору на проблему втілення періодичної системи обліку запасів в українському обліку), порівняння (у ході співставлення рис періодичної системи обліку запасів із рисами постійної системи обліку), узагальнення (при здійсненні висновків та пропозицій стосовно втілення зарубіжного досвіду обліку в українську облікову практику).

3. Літературний огляд

Важливим є питання обрання системи обліку запасів, дослідженням його в попередні роки займалися такі вітчизняні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. І. Ефіменко, Л. І. Лук'яненко, Д. А. Панков [1, 3], але вивченню можливостей та доцільності залучення зарубіжного досвіду в Україні, з метою підвищення ролі управлінського обліку запасів, розмір яких прямо впливає на собівартість продукції, фінансовий результат підприємства та показники фінансового стану почали приділяти увагу лише сьогодні

такі науковці, як Л. В. Бурдейна, І. О. Ларюхіна, М. З. Матвійчук, Є. Є. Нестеренко [2, 4–6].

4. Можливості використання зарубіжного досвіду обліку запасів в Україні

Сутність постійної системи обліку полягає у тому, що облік запасів ведеться постійно, на безперервній основі, ретельно відстежуються усі зміни у виробничих запасах протягом звітного періоду [1, 3]. Відтак, постійно є можливість отримати інформацію про поточний запас матеріалів, а це у свою чергу дає можливість чітко відстежувати не лише розмір поточних запасів матеріалів, а й регулювати розмір страхових запасів підприємства. Страхові запаси створюються на випадок можливої затримки надходження чергової партії матеріалів, таким чином, завдяки системі постійного обліку запасів у підприємства виникає можливість скоротити розміри таких запасів, наприклад, застосовуючи логістичну систему «точно у термін», адже розмір запасів постійно відстежується та немає необхідності утримувати більше запасів на складах. Сутність системи постійного обліку виражається формулою: залишок запасів на початок періоду + надходження за звітний період – витрати запасів за період = залишок запасів на кінець періоду.

При описанні особливостей постійної системи обліку такі дослідники, як В. І. Ефіменко, Л. І. Лук'яненко, І. О. Ларюхіна, вказують, що ця система характеризується працемісткістю та вимагає великих витрат на ведення облікової документації [3, 4], але, слід зазначити, що в умовах глобальної комп'ютеризації постійна система обліку не вимагає великих витрат праці, тому її використання є доцільним для більшості підприємств, тому вона широко використовується як у зарубіжних країнах, так і в українській обліковій практиці.

У практиці зарубіжних країн застосовується також система періодичного обліку запасів. При цьому на відміну від системи постійного обліку запасів, протягом періоду записи на рахунок «Складські запаси» не здійснюються і він слугує не для відображення руху запасів за період, а для фіксування поча-

ткового та кінцевого сальдо по рахунку «Складські запаси», яке має відбиватись у балансі. При чому сальдо по рахунку «Складські запаси» на кінець періоду визначається методом інвентаризації. Формула періодичної системи має вигляд: залишок запасів на початок періоду+надходження за звітний період – залишок запасів на кінець періоду=витрати запасів за період. Отже, фізичний підрахунок груп матеріалів в запасах здійснюється через певні періоди часу. У такому випадку замовлення на більшість матеріалів можна здійснювати одночасно, витрати на замовлення зменшуються. При цьому за періодичної системи неможливо протягом періоду простежити обсяг запасів, тому, на відміну від постійної системи, яка дозволяє певним чином економити на страховому запасі, існує необхідність підтримувати достатній страховий запас, таким чином, використання такої системи може призвести до зростання витрат на обслуговування страхового запасу, але виходячи з того, що більшість матеріалів можна здійснювати одночасно, підприємство може зменшити витрати на обслуговування замовлення. В українському обліку періодична система обліку запасів не передбачається, але на малих підприємствах, наприклад, в торговельних магазинах доцільно здійснювати інвентаризацію наприкінці звітного періоду, тому періодична система обліку запасів була б на таких підприємствах доречною.

5. Апробація результатів дослідження

В країнах англосаксонської системи обліку періодична система обліку має такий вигляд:

– при надходженні запасів від постачальників робиться обліковий запис:

Дт „Витрати на закупівлю”

Кт „Рахунки до сплати”

– в кінці періоду показують корегування фінансових результатів, шляхом списання початкового залишку запасів на рахунку «Складські запаси»:

Дт „Фінансові результати звітного періоду”

Кт „Складські запаси”

– шляхом списання залишку запасів на кінець періоду, що виявлений методом інвентаризації:

Дт „Складські запаси”

Кт „Фінансові результати звітного періоду”

При цьому для втілення практики системи періодичного обліку запасів в Україні потрібен спеціальний рахунок для обліку витрат на закупівлю запасів. Для обліку таких витрат пропонується ввести субрахунок 9011 «Закупка». Тоді облік за періодичною системою в українській обліковій практиці буде виглядати таким чином:

– при надходженні запасів від постачальників робиться обліковий запис:

Дт 9011 «Закупка»

Кт 63 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

– в кінці періоду корегування фінансових результатів, шляхом списання початкового залишку запасів рахунку «Запаси»:

а) списання початкового залишку

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 201 «Сировина і матеріали»

б) списання залишку запасів на кінець періоду, що виявлений методом інвентаризації

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 791 «Результат операційної діяльності»

в) списання витрат на закупівлю матеріалів на фінансові результати підприємства:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 9011 «Закупка»

Пропонується відомість для аналітичного обліку витрат на закупівлю запасів (табл. 1). Відомість аналітичного обліку витрат на закупівлю призначена для відображення інформації по рахунку 9011 «Закупка» про закупівлі матеріалів у постачальників протягом місяця та списання цих сум на фінансові результати діяльності.

Важливе значення для успішного застосування зарубіжного облікового досвіду в умовах економії коштів на закупку матеріалів та застосування логістичних моделей управління запасами, які націлені на зменшення запасів на підприємствах та зменшення витрат на обслуговування цих запасів, має належний облік та аналіз витрат на замовлення та зберігання запасів.

До витрат на зберігання відносяться: страхування матеріалів, втрати від зносу, псування, дрібних крадіжок, витрати на освітлення, опалення, орендну плату, охорону, заробітна плата складському персоналу та інше. Як показує закордонний досвід, вартість зберігання складає, зазвичай, від 20 до 40 % вартості виробничих запасів, тобто на 1 грн. вартості запасів може припадати 20–40 коп. витрат на зберігання. Величина таких витрат досить істотна і вимагає особливого контролю. З урахуванням цього пропонуються відомості накопичення витрат на зберігання виробничих запасів та їх обліку (табл. 2).

Запропонована відомість накопичення витрат на зберігання запасів за місяць передбачає збір інформації про витрати на зберігання запасів одночасно в розрізі видів таких витрат та складів підприємства.

За даними відомості накопичення витрат на зберігання запасів за місяць можливо розраховувати собівартість зберігання одиниці матеріалів, тобто компонента, необхідного при обчисленні оптимального обсягу замовлення для кожного окремого матеріалу.

Витрати на замовлення матеріалів складаються з витрат на утримання закупівельних підрозділів, на оформлення та розміщення замовлень, на укладання господарчих угод з постачальниками, на відрядження, на комунікацію, на завезення і розвантаження предметів постачання, на кількісно-якісне приймання та складське розміщення, на проведення розрахунків за поставками. На вітчизняних підприємствах облік витрат на замовлення не ведеться окремо, хоча їх величина впливає на визначення оптимального розміру партій замовлення матеріалів, адже, ціна розміщення одного замовлення є складовою розрахункової формули оптимального розміру замовлення (EOQ).

Тому запропонована відомість накопичення витрат на замовлення матеріалів за місяць передбачає збір інформації про витрати на замовлення матеріалів одночасно в розрізі видів таких витрат та класифікаційних груп матеріалів підприємства (табл. 3).

Таблиця 1

Відомість аналітичного обліку по рахунку 9011 «Закупка», грн. за лютий 2013 року

№ з/п	Дата та номер документа	Вид виробничих запасів	Сальдо на початок місяця		У дебет 9011 з кредиту рахунків			Всього за дебетом 9011	З кредиту 9011 у дебет 791	Всього за кредитом	Сальдо на кінець місяця	
			дебет	кредит	631	632	...				дебет	кредит
Склад № 1												
1	10.02., №43	матеріал 1	0	–	4 043 750,00	–		4 043 750,00	4 043 750,00	4 043 750,00	0	–
2	12.02., №26	матеріал 1	0	–	6 783 000,00	–		6 783 000,00	6 783 000,00	6 783 000,00	0	–
3	24.02., №12	матеріал 1	0	–	14094 000,00	–		14 094 000,00	14094000,00	14094000,00	0	–
Разом			x	x	24920750,00	–		24 920 750,00	24920750,00	24920750,00	x	x
4	15.02., № 14	матеріал 2	0	–	–	123560,00		123 560,00	123 560,00	123 560,00	0	–
5	15.02., № 21	матеріал 3	0	–	214 563,00	–		214 563,00	214 563,00	214 563,00	0	–
6	17.02., № 35	матеріал 4	0	–	2 457 840,00	–		2 457 840,00	2 457 840,00	2 457 840,00	0	–
*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Склад № 2												
1	6.02., №05	матеріал 5	0	–	21 354,00	–		21 354,00	21 354,00	21 354,00	0	–
2	8.02., № 18	матеріал 6	0	–	–	147852,00		147 852,00	147 852,00	147 852,00	0	–
*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Разом по складах			0	–	38054871,00	652010,00		38706881,00	38706881,00	38706881,00	0	–

Примітка: таблицю заповнено на умовних даних

Таблиця 2

Відомість накопичення витрат на зберігання виробничих запасів за місяць

Підрозділ	Витрати на зберігання виробничих запасів за видами, грн.							
	страхування матеріалів	витрати на канцелярію	витрати на освітлення	витрати на опалення	заробітна плата складському персоналу	Відрахування на соціальні заходи	інші витрати	разом
Склад 1	3 000	1 000	1 000	1 500	2 000	500	1 000	10 000
Склад 2	4 000	5 00	1 000	2 000	3 000	300	500	11 300
*								
*								
Склад n	3 000	900	1 000	1 000	2 000	500	500	8 900
Разом	16 000	3 000	5 000	7 000	10 000	2 000	2 500	45 500

Примітка: таблицю заповнено на умовних даних

Таблиця 3

Відомість накопичення витрат на замовлення матеріалів за місяць

Матеріал	Витрати на замовлення матеріалів, грн.						Кількість замовлень, шт.	Ціна розміщення одного замовлення, грн.
	витрати на утримання закупівельних підрозділів	витрати на оформлення замовлень	на відрядження	на комунікацію	на завезення і розвантаження предметів постачання	Разом витрат на замовлення		
матеріал А	26 375,6	5 350,5	3 855,9	3 328,3	6 531,1	45 441,4	105	433
матеріал Б	54 006,8	10 955,7	7 895,3	6 815,1	13 373,1	93 045,9	215	433
матеріал В	24 617,3	4 993,8	3 598,8	3 106,5	6 095,7	42 412	98	433
*								
*								
Разом	105 000	21 300	15 350	13 250	26 000	180 900	418	433

Примітка: таблицю заповнено на умовних даних

За даними відомості накопичення витрат на замовлення матеріалів за місяць можливо розраховувати вартість розміщення одного замовлення, тобто необхідного компоненту при обчисленні оптимального обсягу замовлення для кожного окремого матеріалу.

Такі відомості дозволять накопичувати інформацію про витрати на зберігання запасів у розрізі складів підприємства та про витрати на замовлення матеріалів у розрізі видів матеріалів, розраховувати загальний обсяг таких витрат по підприємству, точніше визначати обсяг витрат на зберігання одиниці матеріалів, встановлювати ціну розміщення одного замовлення, що вплине на підвищення точності розрахунку оптимальної партії матеріалів постачання та розміру запасів, який повинен зберігатися на складі.

6. Висновки

У практиці зарубіжних країн застосовується система періодичного обліку запасів, фізичний підрахунок груп матеріалів в запасах за якої здійснюється через певні періоди часу. При використанні такої системи в українській практиці обліку замовлення на більшість матеріалів малими торговими підприємствами можна буде здійснювати одночасно, зменшуючи при цьому витрати на замовлення матеріалів. підприємствах, наприклад, в торговельних магазинах доцільно здійснювати інвентаризацію наприкінці звітної періоду, тому періодична система обліку запасів була б на таких підприємствах доречною. Головним недоліком періодичної системи обліку запасів більшість дослідників вважають її працемісткість, за рахунок обов'язкової інвентаризації кожного звітної періоду, але для підприємств, на яких проведення частих інвентаризацій є необхідністю, використання періодичної системи обліку запасів виявиться навіть простішим, ніж використання постійної системи обліку. Тому для української облікової практики доцільною буде розроблена методика застосування системи періодичного обліку запасів.

*Рекомендовано до публікації д-р пед. наук, професором з міжнародної економіки Кулішовим В. В.
Дата надходження рукопису 20.02.2015*

Карабаза Ірина Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра міжнародної економіки, Криворізький економічний інститут, пр. Карла Маркса, 54, м. Кривий Ріг, Україна, 50000
E-mail: ikarabaza@yandex.ru

Лежненко Людмила Ігорівна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», пр. Перемоги, 54/1, м. Київ, Україна, 03680
E-mail: Lezhnenkoliudmyla@ukr.net

Література

1. Бутынец, Ф. Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: уч. пос. / Ф. Ф. Бутынец, Я. В. Соколов, Д. А. Панков, Л. Л. Горецкая. – Житомир: ЧП «Рута», 2002. – 660 с.
2. Бурдейна, Л. В. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів [Текст] / Л. В. Бурдейна // Економічні науки: Збірник наукових праць. Приватного вищого навчального закладу «Буковинський університет». – 2010. – Вип. 6. – С. 14–21.
3. Ефіменко, В. І. Облік у зарубіжних країнах [Текст]: Навч.-метод. посіб. / В. І. Ефіменко, Л. І. Лук'яненко. – К.: КНЕУ, 2005. – 211 с.
4. Ларюхіна, І. О. Визначення особливостей обліку запасів в Україні та в зарубіжних країнах [Текст] / І. О. Ларюхіна // Управління розвитком. – 2013. – № 15 (155). – С. 117–120.
5. Матвійчук, М. З. Облік запасів: управлінський аспект оптимізації [Текст] / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка. – 2013. – № 9 (47). – С. 180–187.
6. Нестеренко, Є. Є. Методи обліку товарно-матеріальних запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід [Текст] / Є. Є. Нестеренко // Управління розвитком. – 2013. – № 17 (157). – С. 58–61.

References

1. Butynets, F., Sokolov, Y., Pankov, D., Goretskaya, L. (2002). Accounting in foreign countries. Zhitomir PC "Ruta", 660.
2. Burdeyna, L. (2010). Comparative analysis of national and international experience of inventory accounting. Economics: Scientific Papers. Private higher education institution "Bukovynskiy University", 6, 14–21.
3. Efimenko, V. (2005). Accounting in foreign countries. MBK, 211.
4. Laryuhina, I. O. (2013) Defining features of accounting reserves in Ukraine and in foreign countries. Development Management, 15 (155), 117–120.
5. Matviichuk, M. (2013). Accounting for inventory: administrative aspect of optimization. Innovative ekonomika, 9 (47), 180–187.
6. Nesterenko, E. (2013). Methods of accounting for inventories, national and international experience. Development Management, 17 (157), 58–61.