

УДК 657.421.1(477)

Анжела Гриліцька  
Наталія МаловаAngela Grylitska  
Natalya Malova**ШЛЯХИ ПОДОЛАННЯ ПРОБЛЕМ  
ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В УКРАЇНІ****THE WAYS OF OVERCOMING OF PROBLEMS  
OF INVENTORIES ACCOUNTING IN UKRAINE**

*У статті досліджено методику обліку виробничих запасів на підприємствах. Розглянуто автоматизацію обліку сировини й матеріалів. Зазначено сучасні проблеми ведення обліку виробничих запасів та запропоновано шляхи їх усунення.*

**Ключові слова:** виробничі запаси, облік виробничих запасів, автоматизація обліку виробничих запасів, проблеми ведення обліку виробничих запасів.

*В статье исследована методика учета производственных запасов на предприятиях. Рассмотрена автоматизация учета сырья и материалов. Указаны современные проблемы ведения учета производственных запасов и предложены пути их устранения.*

**Ключевые слова:** производственные запасы, учет производственных запасов, автоматизация учета производственных запасов, проблемы ведения учета производственных запасов.

*In the article the methodology of inventories accounting at enterprises is investigated. The automation of raw materials accounting is considered. Current problems of inventories accounting are shown and the ways of their overcoming are offered.*

**Keywords:** inventories, inventories accounting, automation of inventories accounting, problems of inventories accounting.

**Постановка проблеми.** З переходом до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку ряд питань обліку надходження та використання виробничих запасів потребує додаткового дослідження і наукових розробок. Також не вирішеними є питання удосконалення документального оформлення операцій руху виробничих запасів та організації внутрішньогосподарського контролю за їх надходженням і використанням з метою підвищення ефективності виробництв.

**Метою дослідження** є виявлення та аналіз основних проблем ведення обліку виробничих запасів на підприємствах і запропонування шляхів їх усунення.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Загальні питання обліку виробничих запасів висвітлені у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, Л. В. Жилкіна, З. В. Гуцайлюк, М. В. Кужельний, В. І. Єфіменко, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Лінник, В. С. Рудницький, Н. М. Ткаченко, В. В. Сопко, П. С. Смоленюк. Зокрема, А. М. Поплюйко аналізував облік виробничих запасів на підприємствах машинобудування; О. М. Рибалко та О. В. Болдуєва досліджували вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємствах загалом. Проте питання обліку виробничих запасів на підприємствах залишаються актуальними та потребують нагального вирішення.

**Актуальність дослідження.** Становлення і розвиток ринкової економіки в Україні нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів організації і управління виробництвом для підвищення ефективності господарської діяльності підприємств. Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Водночас важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх ефективне використання. Тому питання обліку виробничих запасів на підприємствах залишаються актуальними та потребують нагального вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Розвиток ринкових відносин, впровадження різноманітних форм власності, реформування економічних відносин в Україні висувають нові вимоги до бухгалтерського обліку як до способу контролю за веденням господарської діяльності підприємств. Важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх

ефективне використання. Враховуючи те, що витрати сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів у більшості підприємств займають 80–90 % серед усіх витрат на виробництво нової продукції, то головним завданням є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів раціонального їх використання [2, с. 24].

Головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу як основної ланки діяльності господарського суб'єкта є наявність і раціональне використання виробничих запасів.

Багато вчених досліджували сутність та методику управління виробничими запасами на підприємствах, аналізували їх діяльність. Для цих підприємств доцільно звернути увагу на те, що потрібно доопрацьовувати та удосконалювати діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, а саме: їх рух у процесі виробництва. Тому цим підприємствам доцільно ввести нові форми первинної документації, що мають забезпечити своєчасність надходження та вибуття виробничих запасів підприємства, і застосування яких дасть змогу підвищити рівень обліку і контролю їх використання [3, с. 25].

Практика показує, що процес обліку використання виробничих запасів все ж таки є трудомісткою ділянкою. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – запущеність обліку, що призводить до великих втрат запасів. Все це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробкою науково обгрунтованої системи обліку використання виробничих запасів.

Виробничі запаси можна класифікувати за різними ознаками: за функціями, за місцем розміщення, за способом використання тощо. Розглянемо класифікацію виробничих запасів на рис. 1.

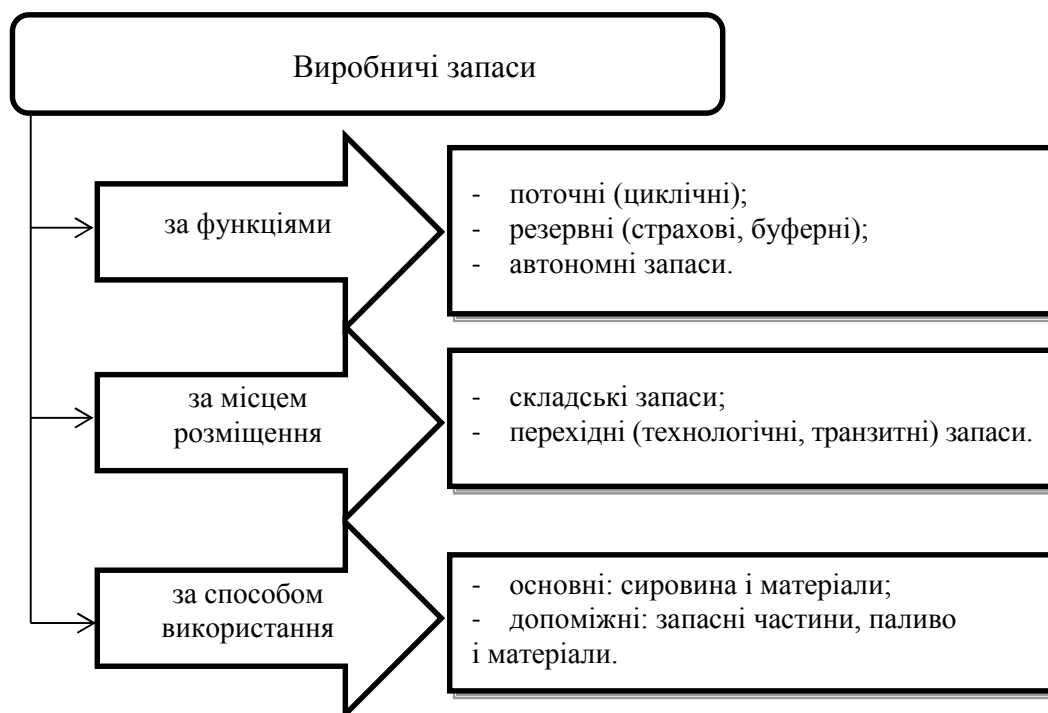


Рис. 1. Класифікація виробничих запасів

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінювання їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакоє призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Для організації синтетичного обліку наявності і руху виробничих запасів на підприємствах використовується рахунок 20 «Виробничі запаси» за субрахунками, що відображені на рис. 2.

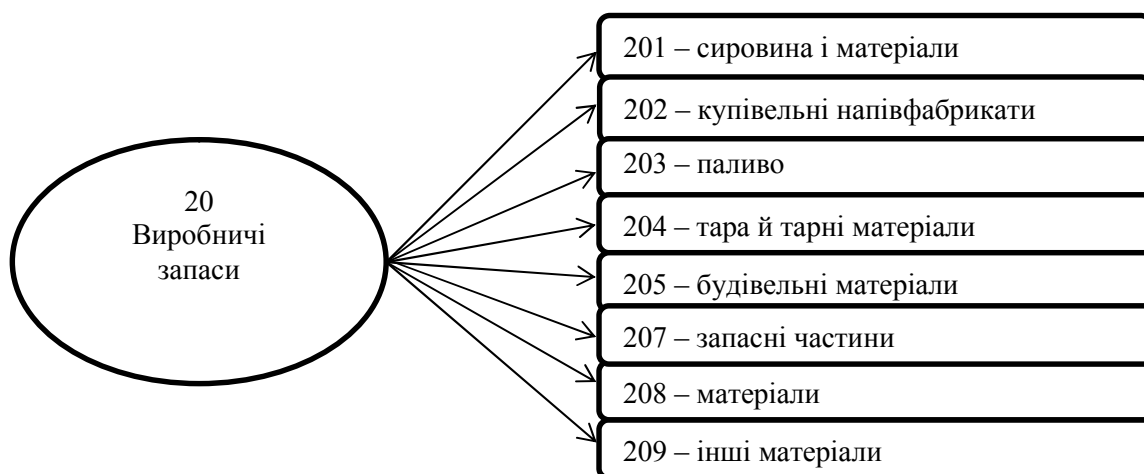


Рис. 2. Субрахунки виробничих запасів

По дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» та його субрахунків відображають надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту – витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки.

Переважну більшість виробничих запасів підприємства придбавають у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (в яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну.

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси є одними з найважливіших на підприємстві, тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей. Існує декілька варіантів обліку виробничих запасів бухгалтерії підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

## Варіанти обліку виробничих запасів

Варіант	Зміст варіанта
Сортовий	На підставі первинних документів на кожний вид виробничих запасів відкривається картка аналітичного обліку, де їх обліковують у натуральному і грошовому вираженні. Після закінчення звітної періоду складаються оборотні відомості аналітичного обліку. Залишки і обороти по них порівнюються з даними карток складського обліку
Партіонний	Первинні документи групуються за номенклатурними номерами і в кінці звітної періоду кінцеві дані по кожному з номерів заносяться до оборотних відомостей. Оборотні відомості складаються в натуральному і грошовому вираженні по кожному складу і для кожного рахунку
Сальдовий (оперативно-бухгалтерський)	Сальдовий метод обліку базується на використанні реєстрів аналітичного обліку карток складського обліку. Щоденно (щотижня, раз на 10 днів) працівником бухгалтерії перевіряється правильність записів про надходження і витрачання виробничих запасів на складі і підтверджується залишок по картці складського обліку особистим підписом бухгалтера, а кожного першого числа місяця залишок по кожному номенклатурному номеру переноситься до відомості обліку залишків матеріалів на складі. На підставі даних відомості виводяться підсумки по складу

Основними типовими документами з оприбуткування та видачі матеріалів є накладні, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів тощо.

Запаси зберігаються як на загальних складах, так і в інших центрах: цехах, бригадах, майстернях, гаражах тощо. На підприємствах, які отримують запаси або реалізують продукцію у великих обсягах, при значній віддаленості від транспортних магістралей можуть бути склади. Всі запаси повинні бути передані під відповідальність завідуючим складами, комірникам, іншим матеріально відповідальним особам, з якими повинен бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність [4, с. 832].

Необхідною передумовою здійснення виробничого процесу як основної ланки діяльності господарського суб'єкта є наявність та використання значної кількості виробничих запасів, які становлять основу готових виробів.

Однією з важливих умов якісного обліку матеріалів є застосування комп'ютерних програм для автоматизації обліку з передовими методами організації складського господарства і обліку матеріалів. Технологічний процес автоматизованого оброблення даних з обліку виробничих запасів полягає у виконанні всіх потрібних операцій введення, оброблення, збереження й надання потрібної інформації, групування даних на рахунках із метою контролю за наявністю та витратами матеріальних засобів зі своєчасним складанням звітності [8, с. 578].

На даний момент існує багато різних програм для ведення обліку, найпоширенішими з яких і найбільш адаптованими до української системи ведення обліку є: «1С: Підприємство» – 7 і 8-а версії; «Акцент-бухгалтерія»; «Парус – Підприємство»; «Бест Звіт Плюс». Але значною проблемою є те, що більшості бухгалтерів не володіють технікою їх використання [6, с. 90].

Також недоліком застосування комп'ютерних програм з обліку виробничих запасів на підприємствах є те, що підрозділи, які співпрацюють із складом, потребують більш оперативної інформації про надходження сировини і матеріалів, тому необхідно автоматизувати комплексне розсилання звітності про надходження сировини і матеріалів іншим підрозділам [7, с. 24].

На нашу думку, аналізуючи в цілому діяльність деяких підприємств з обліку виробничих запасів, можна виокремити такі негативні аспекти:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;
- обмеженість контролю використання виробничих запасів тощо [9, с. 1224].

Вирішення цих проблем потребує оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку.

Шляхи подолання проблем ведення обліку виробничих запасів зводяться до такого:

- 1) підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;
- 2) удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;
- 3) узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;
- 4) обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;
- 5) чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств;
- 6) уточнення класифікації та методики оцінювання виробничих запасів;
- 7) визначення передумови раціональної організації обліку виробничих запасів на підприємствах [5, с. 832].

Також можна сказати, що існують певні проблеми, пов'язані з придбанням запасів витрат, одна з яких – це транспортно-заготівельні витрати, статус яких до кінця не зрозумілий, через що є непевність при відображенні їх у бухгалтерському обліку. А проблема полягає в тому, чи відносити відповідні витрати до складу ТЗВ (тобто включати до собівартості запасів), чи до складу витрат поточного періоду.

Проблемними витратами є витрати на проведення вантажно-розвантажувальних робіт, виконаних власними силами підприємства; транспортування запасів до місця їх використання власним транспортом підприємства; утримання служби постачання підприємства.

Як зазначено у п. 9 П(С)БО 9, до ТЗВ, зокрема, належить «...оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів... до місця їх використання...» [1].

З цього випливає, що відповідні витрати включаються до ТЗВ, тільки якщо за транспортування запасів та вантажно-розвантажувальні роботи проводиться оплата тарифів (фрахту), тобто зазначені роботи виконуються не власними силами підприємства, а сторонніми організаціями.

Проте з позиції звичайної логіки такий висновок видається абсурдним. Адже економічна сутність зазначених витрат не залежить від того, хто здійснює транспортування та вантажно-розвантажувальні роботи. Тому логічно ці витрати на роботи, виконані власними силами, включати до складу ТЗВ.

На нашу думку, для уникнення непорозумінь до складу ТЗВ слід включати витрати на транспортування та вантажно-розвантажувальні роботи, виконані не тільки сторонніми підприємствами, а й власними силами.

Наприклад, до виробничої собівартості транспортних послуг включається вартість пального, запасних частин, використаних на ремонт, зарплата та нарахування на неї водіїв, відрядні витрати водіїв та вантажників підприємства з доставки вантажів від постачальників з інших населених пунктів, амортизація транспортних засобів тощо. Тому саме ці витрати будуть включатися до ТЗВ.

Ще однією проблемою, пов'язаною з обліком ТЗВ, є включення цих витрат до первісної вартості кожної одиниці придбаних запасів або облік їх на окремому рахунку, тобто слід внести у план рахунків рахунок 29, який мав би назву «Транспортно-заготівельні витрати». На цьому рахунку будуть обліковуватися: витрати на транспортування і завантаження матеріалів в транспортні засоби; витрати на зберігання матеріалів; витрати на утримання заготівельно-складського апарату; винагороди, сплачені посередницьким організаціям, через які придбані матеріали; витрати на тару та інші.

Також введемо такі субрахунки:

291 – ТЗВ у виробничій діяльності;

292 – ТЗВ у торговельній діяльності.

Наведемо декілька кореспонденцій рахунків обліку і списання ТЗВ у табл. 2.

Таблиця 2

#### Кореспонденції рахунків обліку і списання ТЗВ

Зміст операцій	Кореспонденція	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати підприємства на транспортування матеріалів підрядниками	29	63
Нараховано зарплату працівникам за розвантаження сировини	29	66
Списано ТЗВ на використання матеріалів на виробництво	23	291
Списано ТЗВ реалізованих товарів	902	292
Списано ТЗВ використаних матеріалів на виправлення браку	24	29
Списано ТЗВ використаних матеріалів на ЗВВ	91	291

Виходячи з цього, можемо сказати, що облік ТЗВ на підприємствах, тонкощі якого ще недостатньо виявлені і відображені, відіграє важливу роль.

**Висновки.** Підсумовуючи, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів підприємством приведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень.

Аналіз практики впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку виявив проблемні питання методичного характеру, наявність яких пов'язана з недостатнім рівнем наукового обґрунтування, що, зокрема, стосується і обліку запасів. Тому ці проблемні питання методичного характеру потребують доопрацювання як на мікро- (рівні підприємства), так і на макро- (рівні держави) рівнях. Провівши критичну оцінку нормативно-правових актів, варто зазначити, що приведення української законодавчо-нормативної бази у відповідність до міжнародної – процес необхідний, складний, довготривалий та заплутаний. Проте він однозначно потрібен, оскільки це шлях до прозорості українського обліку, його зрозумілості та відповідності загальноприйнятим світовим принципам.

Кожне підприємство зацікавлено в створенні конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішньому та зовнішньому ринках, отриманні прибутку і забезпеченні стабільного фінансового становища.

В досягненні цієї мети беруть участь виробничі запаси, які забезпечують безперервний процес виробництва та продажу продукції.

Виробничі запаси є основною статтею оборотних коштів та основою життєдіяльності підприємства. Тому достовірний облік їх на підприємстві є невід'ємною частиною управління, без якого неможливе досягнення поточних та довгострокових цілей підприємства.

Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень.

#### Список використаної літератури

1. Запаси: П(С)БО 9 : офіц. текст: за станом на 27.06.2013 р.
2. Артем'єва Л. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів / Л. Артем'єва // *Баланс*. – 2008. – № 53. – С. 24–25.
3. Бірюк О. Г. Формування облікової політики щодо виробничих запасів / О. Г. Бірюк // *Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету*. – 2008. – № 2. – С. 25–29.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закл. – [7-ме вид., доп. і перероб.] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2009. – 832 с.
5. Бутромєєва І. Методичні рекомендації щодо перевірки обліку запасів на підприємствах / І. Бутромєєва, А. Кабітова // *Фінансовий контроль*. – 2009. – № 4. – С. 48–53.
6. Васьковська М. С. Особливості організації обліку запасів в комп'ютерній управлінській системі «1С: Підприємство 8.1» / М. С. Васьковська // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2009. – № 6. – С. 90–94.
7. Приймачок О. М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [Електронний ресурс] / О. М. Приймачок. – Київ, 2010. – 24 с. – Режим доступу : [referats/7569/161447](http://referats/7569/161447)
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2007. – 578 с.
9. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р. Хом'як, В. Лемешівський. – [7-ме вид., перероб. і доп.]. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. – 1224 с.

#### References

1. Fixed assets: P(S)BO 9 as on 27.06.2013.
2. Artemiyeva, L. (2008) Account of low-value and short-lived items. *Balans*, (53), pp. 24-25.
3. Bir'uk, O. G. (2008) Forming of inventories accounting policy. *Zbirnyk naukovykh prats' Vinnyts'kogo derzavnogo agrarnogo universitetu*, (2), pp. 25-29.
4. Butynets, F. F. (2009) Financial accounting. 7<sup>th</sup> ed. – Zhytomyr: Ruta, 832 p.
5. Bytromeeva, I. and Kabitova, A. (2009) Methodical recommendations concerning the verification of inventory accounting at enterprises. *Finansoviy control*, (4), pp. 48-53.
6. Vas'kovska, M. S. (2009) Features of organization of inventory accounting in computer administrative system of «1S: Enterprise 8.1». *Visnyk Hmelnyts'kogo natsional'nogo universytetu*, (6), pp. 90-94.
7. Priymachok, O. M. (2010) Accounting of inventories and the analysis of their use efficiency. [Internet]. Kiev, 24 p. Available from: [referats/7569/161447](http://referats/7569/161447)
8. Sopko, V. V. Accounting. 3<sup>d</sup> ed. Kyiv: KNEU, 578 pp.
9. Homiyak, R. L. and Lemeshivs'kiy V. I. (2008) Accounting in Ukraine. 7<sup>th</sup> ed. Lviv: Natsionalniy universitet «Lvivs'ka politehnika», «Intelekt-Zahid», 1224 p.

Стаття надійшла до редакції 02.04.2014.

#### Відомості про авторів

**А. В. Грилицька**, кандидат економічних наук, доцент, Черкаський державний технологічний університет.

**Н. Малова**, Черкаський державний технологічний університет.