

УДК.657.92

Г. В. Нашкерська

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджуються особливості визнання запасів підприємствами, виходячи з умов їх постачання і наявності права власності, та порядок оцінки запасів на дату балансу.

In this paper we emphasized and proved the conditions of the recognition inventories by the enterprises in transactions of acquisition and their measurement to the date of balance.

На багатьох підприємствах України запаси складають значну частину активів, завдяки чому забезпечуються оптимальна політика закупівель, гнучкість виробничих графіків і маркетингових заходів, ефективне реагування на задоволення потреб покупців, розширення виробництва і швидке виконання замовлень. Однак значне нагромадження запасів може мати і негативні наслідки: застарілість і необхідність їх уцінки або й списання, вилучення грошових коштів з обігу, зростання складських витрат. Тому підприємства прагнуть зберігати оптимальний рівень запасів, при визначенні якого важливим є питання визнання та оцінки запасів.

Визнання запасів має ряд особливостей. Так, часто на залишку визнаються запаси, яких немає на складі, або не визнаються такі, що зберігаються на складі. Як правило, підприємство включає до запасів на дату балансу лише фактично отримані цінності і списує зі складу запасів фактично відвантажені. Проте в окремих випадках за умовами договорів поставки у складі запасів можуть рахуватись уже відвантажені з підприємства (право власності на які в нього залишилось), і ті, що повинні надійти, якщо підприємству-покупцю перейшло право власності на них, тобто товари, котрі перебувають у дорозі. Такі невизначеності можуть призвести до неправильного відображення даної статті активів, що суттєво впливає на фінансову звітність.

Згідно з твердженням The Wall Street Journal [8], «створення нереальних запасів відразу представляє кінцевий результат діяльності компанії в значно вигіднішому ракурсі». Наприклад, компанія «Phar-Mog Inc.», що має мережу магазинів, завищила свій прибуток на 50 млн. дол., відображаючи в складі запасів продані товари. Аналогічно компанія «Crazy Eddie Inc.», яка займається продажем електротехніки, включала до складу запасів товари, повернуті постачальникам, внаслідок чого її товарні запаси були завищені на 65 млн. дол.

Дослідженням умов визнання запасів та їх оцінки займалися українські вчені Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, І. Й. Яремко. Однак у їх працях недостатньо розкрито питання визнання запасів підприємством залежно від умов постачання та наявності права власності та особливості їх оцінки на дату балансу.

Метою нашого дослідження є визначення умов, за якими запаси повинні відображатися підприємством незалежно від фактичної наявності на складах, та особливостей їх оцінки на дату балансу.

Для підприємства важливим є оцінювання окремих видів запасів, що є одиницями їх обліку, а також всієї сукупності запасів, які надійшли на склад. Уся сукупність запасів, що надходять на підприємство, оцінюється залежно від умов, укладених з постачальниками, покупцями й іншими контрагентами договорів (табл. 1).

Т а б л и ц я 1

Порядок визнання запасів підприємством

У складі запасів		
визнаються		не визнаються
Фактично наявні запаси	Фактично відсутні запаси	Фактично наявні запаси
Знаходяться на складі й не обмежені у використанні	Передані за договорами комісії та консигнації	Не відвантажені, за якими право власності перейшло покупцям
Знаходяться на складі й обмежені у використанні	Передані за договорами схову	Отримані за договорами посередництва
Невідфактуровані поставки	Передані за договорами довірчого управління	Отримані на відповідальне зберігання
Повернення товарів (готової продукції) від покупців	Передані для переробки на сторону	Отримані за договорами довірчого управління
	Фактично не отримані, за якими перейшло право власності	Отримані для переробки

Перехід права власності на товари в дорозі і пов'язані з ним ризики та вигоди визначаються умовами постачання, перелік яких наводиться в Міжнародних правилах інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМС». Ними користуються в багатьох країнах світу, у тому числі і в Україні, застосування їх обумовлено Указом Президента України від 01.10.1994 р. № 567/94 «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» [6]. Найбільш поширені з них — FCA, EXW, FOB та ін.

FCA (франко-перевізник) означає, що продавець поставляє товар покупцеві, який буде і перевізником у визначене в угоді місце. Моментом переходу права власності буде отримання покупцем товару й документів на нього у визначеному в угоді місці. Подальші витрати на доставку товару здійснюються за рахунок покупця.

EXW (франко-завод) — покупець отримує товар безпосередньо на підприємстві виробника разом із документами. Момент передачі—отримання товару означає: для продавця (виробника) — факт передачі власності та всіх ризиків і вигод, пов'язаних з цим правом; для покупця — факт отримання товарів у власність. Перевезення товару від виробника (продавця) до покупця здійснюється за рахунок покупця.

FOB (франко-борт, порт відвантаження зазначені) — моментом передачі права власності продавця вважається перехід товару поза поручні судна в порту відвантаження. Всі подальші витрати щодо перевезення товару несе покупець.

Не вважається передачею фактичне відвантаження запасів зі складу підприємства за договорами посередництва. До посередництва відносять діяльність, за якою один суб'єкт підприємницької діяльності (посередник) за дорученням, в інтересах і за рахунок іншого суб'єкта (замовник) здійснює певні юридичні або фактичні дії з третіми особами, у тому числі забезпечує укладення та реалізацію господарських договорів між ними. Безпосереднім результатом посередницької діяльності за умовами укладених договорів є послуга, за яку посередник отримує оплату (комісійні). Можливі такі форми здійснення посередницьких операцій, що визначаються умовами укладених договорів: комісії, консигнації, схову, довірчого управління та ін.

Угоди комісії чи консигнації передбачають, що власник (комітент або консигнант) передає свій товар торговельному агенту (комісіонеру або консигнатору) для реалізації. Така передача не вважається вибуттям товару зі складу підприємства власника, хоча фактично він знаходиться в агента, який бере на себе відповідальність за збереження. В агента такі запаси обліковуються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» (субрахунок 024 «Товари, прийняті на комісію»). Після реалізації товару агент передає виручені кошти власникові за вирахуванням комісійних, що найчастіше складають обумовлений відсоток від суми реалізації. Підприємство-власник запасів визнаватиме зменшення товарів лише після фактичного продажу агентом покупцям.

За договором схову майно, передане на зберігання за певну оплату, залишається власністю сторони, що передала, і обліковується в складі його активів. Отримане майно відображається в сторони (охоронця), що зберігає, на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», (субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»).

При укладенні договору довірчого управління майно залишається на балансі власника (засновника довірчого управління). У довірчого керуючого воно обліковується на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» (субрахунок 025 «Майно в довірчому управлінні»).

Не відображається вибуття запасів при їх передачі для переробки іншому підприємству (на сторону). Наприклад, підприємство займається

складанням автомобілів. Для поліпшення якості готових виробів необхідно провести гальванізацію окремих деталей. Оскільки підприємство-виробник не має гальванічного цеху, то передає деталі на гальванізацію спеціалізованому підприємству, яке виконує ці роботи швидко та якісно. Після гальванізації запасні частини повертають на склад як готові до використання. Протягом усього періоду обробки вони обліковуються на балансі підприємства-власника.

При укладенні договору застави (наприклад, як умова при отриманні позики) запаси підприємства (найчастіше це готова продукція) знаходяться на складі підприємства, але не можуть використовуватися за призначенням (бути реалізовані чи застосовані у виробничому процесі). Їх використання можливе лише після завершення договору застави за умови повернення позики та відсотків за неї. При неповерненні (несвоєчасному поверненні) позики заставні запаси підлягають реалізації банком або іншою фінансовою установою, що надала позику.

Не визнаються запасами також суми попередньої оплати за запаси. У такому випадку виникає заборгованість постачальника перед підприємством. Якщо підприємство фактично одержало запаси, але не отримало документів постачальника на них, то воно може визнати їх за балансом за таких умов:

- їх постачання передбачене раніше укладеними угодами;
- кількість і якість отриманих запасів задовольняє покупця;
- покупець може здійснити їх достовірну оцінку запасів.

Такі поставки називаються невідфактурованими.

Таким чином, підприємство включає до складу залишків запасів: власні запаси, що знаходяться на складах, у магазинах, виробничих цехах і повністю ним контролюються; власні запаси, що знаходяться на складах, контроль за якими обмежений; запаси в дорозі, на які, за умовами укладених договорів, підприємству перейшло право власності; невідфактуровані поставки.

Не включаються до складу запасів: матеріали, прийняті на переробку; матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання; товари на комісії; матеріальні цінності, одержані за договорами схову; матеріальні цінності, отримані в довірче управління; попередня оплата за матеріальні цінності.

Значний вплив на обсяг запасів має оцінка їх залишків. На дату балансу вони оцінюються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Використання такого підходу ще називають правилом нижчої оцінки. За чистою вартістю запаси відображаються, якщо їх ціна порівняно з первісною знизилася, вони втратили свої властивості, коли зросли очікувані витрати на виробництво або збут [2]. Практика часткового списання вартості запасів [1] нижче собівартості або чистої вартості реалізації «збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання». Наприклад, якщо зросли очікувані матеріальні затрати на завершення виробництва, але вартість продажу готової продукції не збільшилася, то запаси, які використовуються для потреб виробництва, не принесуть за цієї умови більшу корисність і тому підлягають уцінці.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею обліку запасів вирахуванням з очікуваних ціни продажу, витрат на завершення виробництва і збут. Недоцільно уцінювати запаси цілої галузі або всі наявні на підприємстві. Лише за деяких умов об'єднання запасів у групи для переоцінки може бути доцільним. Наприклад, підприємство займається складанням автомобілів з придбаних запасних частин, і вартість цих автомобілів на ринку значно знизилася. Результатом від основної реалізації буде валовий збиток. Це означає, що вартість запасних частин, використовуваних для складання, є завищеною (якщо інші здійснювані втрати є достатньо обґрунтованими). Тут складно визначити, які із запчастин втрачають вартість у більшій мірі, а які в меншій. Тому частковій переоцінці підлягають усі використовувані запаси. Однак, якщо за іншими видами готової продукції ціна продажу не зменшилася, запаси, вживані для виготовлення цієї продукції, переоцінці не підлягають.

Чиста вартість реалізації повинна бути досить надійною оцінкою запасів, що базується виходячи з можливої вартості їх реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію. При цьому слід враховувати можливі коливання цін або собівартості, які можуть бути до моменту реалізації продукції, виготовленої з наявних запасів. Основою для такої оцінки слугують дані прайс-листів підприємств-виробників запасів, спеціальні дослідження тенденцій коливання ринку, пов'язаних з цінами на певні види запасів, економічні прогнози аналітиків.

Чиста вартість реалізації запасів залежить від напрямку їх використання підприємством та стану ринку (табл. 2). У даному випадку можливі такі варіанти:

коли запаси використовуються для виготовлення продукції в звичайних умовах, то найкращою оцінкою запасів буде їх відновна вартість;

якщо коливання цін вказують на те, що собівартість готової продукції перевищуватиме ціну продажу, виробничі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації;

коли готову продукцію можна продати за собівартістю або вище собівартості, переоцінка запасів не проводиться;

якщо підприємство отримало спеціальне замовлення, що визначає і ціну відвантаження готової продукції, то вартість запасів залежить від умов контрактних зобов'язань.

Переоцінка запасів за чистою вартістю реалізації необхідна при: пошкодженні та частковому старінні запасів і зниженні ціни їх реалізації, при зростанні очікуваних витрат на завершення виробництва або збут. Якщо товари частково втратили свою первісну вартість або зовнішній вигляд і не користуються попитом у споживачів, а товарно-матеріальні цінності, які протягом трьох місяців не можна було використати для потреб виробництва через його недоцільність, то переоцінка здійснюється згідно з Положенням про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надлишку товарно-матеріальних цінностей, затвердженим Міністерством економіки та Міністерством фінансів України 15.12.1999 р. № 149/300 [5].

Т а б л и ц я 2

**Визначення чистої вартості реалізації запасів
виробничого підприємства, млн. грн.**

Показник (група / вид запасів)	Кількість	Первісна вартість		Причина знецінення	Очікувана ціна продажу		Витрати на завершення виробництва і збут	Чиста вартість реалізації		Сума зменшення вартості запасів
		одиниці	сума		одиниці	сума		одиниці	сума	
Матеріали	10	20	200	зіпсовані	15	150	10	14	140	60
Готова продукція	15	20	300	знецінені	13,33	200	50	10	150	150
Незавершене виробництво	-	-	2000	знецінення готової продукції, яку планується отримати		2000	1000		1000	1000
Разом	-	-	2500	-	-	2350	1060	-	1290	1210

Якщо чиста вартість реалізації запасів, що були уцінені раніше і є активами на дату балансу, надалі зростає, то на суму збільшення чистої вартості реалізації (але не більше суми попереднього зменшення) сторнується запис про попереднє зменшення цих запасів. При цьому сума податкового кредиту з податку на додану вартість не відновлюється.

Суми нестач і збитків від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на забалансових рахунках. Після встановлення винних належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості або інших активів і доходу звітного періоду.

Отже, основним критерієм визнання запасів є наявність у підприємства права власності незалежно від місця їх фактичного зберігання. У деяких випадках право власності на товари залишається за продавцем, але вони всеодно рахуються в складі активів покупця. Це стосується продаж з відтермінуванням платежу, коли оплата здійснюється періодичними платежами протягом тривалого часу. Якщо ризик збитків від несплати залишається високим, особливо за товарами значної вартості (автомобілі, будівлі), то право власності належить продавцеві до останнього платежу.

На оцінку запасів підприємства впливає ряд чинників, зокрема, умови їх визнання, собівартість оприбуткування, собівартість списання та ринкові коливання цін. Виходячи з цього, запаси оцінюються за нижчою з вартостей: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» // Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: Пер. з англ. / За ред. С.Ф.Голова. К., 2004. 2. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб., К., 2004. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затв. Міністерством фінансів України 20.10.1999 р. № 246. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. Міністерством фінансів України 31.12.1999 р. № 318. 5. Положення про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надлишку товарно-матеріальних цінностей. Затв. Міністерством економіки України, Міністерством фінансів України 15.12.1999 р. № 149 / 300. 6. Указ Президента України. Про застосування міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМС». Вид. 01.10.1994 р. № 567/94. 7. Дональд И. Кизо, Джерри Ж. Вейгант, Терри Д. Уорфилд. Финансовый учет. 10-е изд. Ч. I: Пер. с англ., Бишкек, 2001. 8. Inventory Chicanery Tempts More Films, Fools More Auditors. The Wall Street Journal. December 2002 p. A1.

УДК 657.471.122

О. М. Чабанюк

ПРОБЛЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПУТІВОК У САНАТОРНО-КУРОРТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Розглядаються проблеми методики та організації внутрішнього контролю витрат санаторно-курортних установ з урахуванням особливостей їх функціонування. Пропонується порядок здійснення контролю витрат на формування путівок з надання санаторно-курортних послуг.

Here we consider the problems of resorts cost accounting with the species of their activity. Also we offer reflected on accounts productional cost resort services of accounting.

Рекреаційна галузь належить до соціально-орієнтованого суб'єкта ринкової економіки і має на меті повне задоволення рекреаційних потреб усіх верств населення.

Орієнтація економіки України на розвиток ринкових відносин передбачає створення умов формування середовища функціонування нових організаційних форм господарювання. Підприємства будь-якої організаційної структури (СТОВ, ВАТ, ЗАТ тощо) мають своє внутрішнє і зовнішнє середовище (оточення). Зовнішнє середовище формується під впливом таких чинників, як економічна (ринкова) кон'юнктура, державна економічна політика, взаємовідносини з постачальниками різного виду ресурсів і бізнес-послуг, конкурентами, банками й іншими суб'єктами господарювання, з якими підприємство вступає в безпосередні стосунки в процесі свого функціонування для досягнення конкурентної переваги [6]. На формування внутрішнього середовища підприємств впливають організаційні і технологічні чинники. Ефективний розвиток підприємств різних форм власності залежить від загального (системного) впливу обох сфер чинників на проміжні і кінцеві результати господарської діяльності.