

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.11.78](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.11.78)

УДК 336.663

*Р. М. Циган,
старший викладач кафедри обліку і фінансів,
Кременчуцький Національний університет імені Михайла Остроградського
ORCID: 0000-0001-5955-812X
Д. Є. Солодков,
студент 3-го курсу
Кременчуцький Національний університет імені Михайла Остроградського
ORCID: 0000-0001-5249-0820*

ПОРІВНЯННЯ ОСОБЛИВОСТЕЙ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В ОБЛІКОВИХ СИСТЕМАХ УКРАЇНИ І США

*R. Tsygan
Senior Lecturer of the Department of Accounting and Finance
Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University
D. Solodkov
Student of the third course
Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University*

COMPARING OF FEATURES OF INVENTORY COUNTING IN UKRAINE'S AND UNITED STATES' ACCOUNTING

Стаття присвячена питанню оптимізації оцінки й інвентаризації запасів в українській системі обліку на основі американського досвіду, зокрема методів для його здійснення. Були розглянуті різні аспекти обліку запасів, такі, як законодавче забезпечення, методологічна, технічна і технологічна складові, що застосовуються в Україні і США – їх було проаналізовано та порівняно в розрізі двох країн. Було визначено, що основною перешкодою до застосування окремих практик є їх неадаптованість до українського законодавства, а також імовірна неспроможність більшості українських підприємств технічно забезпечити облік запасів частково або повністю використовуючи американські методики через відносно високу вартість відповідного програмного та апаратного забезпечення. Отже, з метою вдосконалення обліку запасів в українській обліковій системі необхідні положення, що розширяють перелік дозволених методів та розробка доступних за вартістю програмного та технічного забезпечення.

An issue of optimization of estimating and counting of inventory in Ukrainian accounting based on American practices was studied in this article. Amidst the aspects analyzed and compared were accounting regulations of Ukraine and the United States, methodology, techniques and appropriate technologies that are commonly used in the two countries. The main obstacles of adapting of American practices of inventory counting in Ukraine, according to the conclusions made by the authors, are impossibility of applying those practices in the way they function in the United States due to far more narrow regulation field in Ukraine and supposed inability of the vast majority of

Ukrainian companies to afford soft-and-hardware which are implied to be used within certain inventory methods.

The necessity of adopting of inventory counting to the needs of modern businesses in Ukraine is far relevant due to fact that the core and some methods used were designed for enterprises that had been functioning in Planned Economy of the Soviet Union and don't fully satisfy needs of Market Economy. This issue can be solved by adopting regulations and laws that wider the list of legal counting and estimating methods for inventory. Another reason which approves the necessity of improving Ukrainian accounting system of inventory is its technological obsolescence. As the techniques and technologies fully depend on legislative permissions of use, the pre-step of renewing must be done by the Ministry of Finance. The next step, in the opinion of the authors, should be tackled in common by the state and within entrepreneurial initiatives in order to design affordable software and hardware which would meet costs, simplify, accelerate the process of estimation and inventory and make it more accurate. Among the methods of estimating and inventory counting, the authors consider the following to be successfully applied in Ukrainian accounting: cycle counting inventory method which can be more appropriate for big trading companies with wide range of goods and the method of continuous counting which can be used by small trading firms, more commonly retail ones.

Ключові слова: *запаси; облік; інвентаризація; оцінка запасів; Україна; США; методи оцінки; облікова система.*

Key words: *inventory; accounting; inventory counting; inventory estimating; Ukraine; United States; inventory count methods.*

Постановка проблеми. Однією з найважливіших статей активу балансу, на думку автора, є запаси, оскільки від їх ефективного використання залежить розміри прибутку компанії та швидкість обороту вкладених капіталів. Тому актуальним є питання оптимізації використання запасів за допомогою впровадження покращених механізмів їх обліку та оцінки. Оскільки основа сучасного обліку в Україні була закладена за часів планової економіки, можна припустити, що розробка нових або адаптування певних механізмів облікових систем розвинених ринкових економік сприятиме покращенню ефективності обліку в Україні. Американська облікова система має більш широкую законодавчу базу, що дозволяє суб'єктам ринку обирати ті методи обліку, що більше підходять до їх діяльності. Порівняльний аналіз ведення обліку запасів в облікових системах США та України дозволить зробити висновки щодо можливостей втілення певних американських механізмів обліку запасів в українській системі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед українських вчених дослідженням зарубіжних облікових систем, зокрема американської, займалися Лучко М. Р. і Бенько І. Д. [4], визначивши специфіку обліку за основними статтями балансу, також Дергачова В.В., Скоробогатова Н.Є., Шик Л.М. – специфіка ведення обліку на конкретних видах підприємств.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення найбільш придатних до повної або часткової адаптації в обліковій системі України американських методів обліку і оцінки запасів. Досягнення цілі передбачає виконання наступних завдань:

- проаналізувати методи визначення собівартості облікових систем України і США
- порівняти методи аналітичного обліку запасів, що використовуються в США і Україні і визначити можливість адаптації американського;
- проаналізувати Циклічний метод – найбільш розповсюджений метод інвентаризації в Сполучених Штатах; визначити його переваги і недоліки
- визначити, які методи, заходи та техніки з американського досвіду обліку запасів доцільно використовувати в українській системі обліку.

Для продуктивного ведення бізнесу необхідно вирішити проблему вибору методів оцінки вибуття запасів і товарів. З метою визначити відмінності в методах обліку запасів України та США, проведена їх порівняльна характеристика на основі П(С)БО № 9 «Запаси» (Україна) та «Запаси» та ARB № 43, US GAAP (США) (рис. 1). Облік в американських фірмах базується на гіпотезі, згідній якій придбання й реалізація (випуск у виробництво) запасів є потоком вартостей (cost flow), а не потоком одиниць цих запасів (goods flow). Це зумовлює відображення вартості запасів при їх списанні без вказання відповідності величини цієї вартості фактичному руху ресурсів [1].

За виключенням факту використання методу ЛІФО-долар (специфікований ЛІФО) у США, облік і оцінка собівартості та вартості списання запасів є майже ідентичними в Україні та Сполучених Штатах. Використання методу ЛІФО в американській обліковій політиці передбачає обов'язкове визначення суми вартості руху запасів, а також вплив зменшення партії запасів на результати діяльності [2].

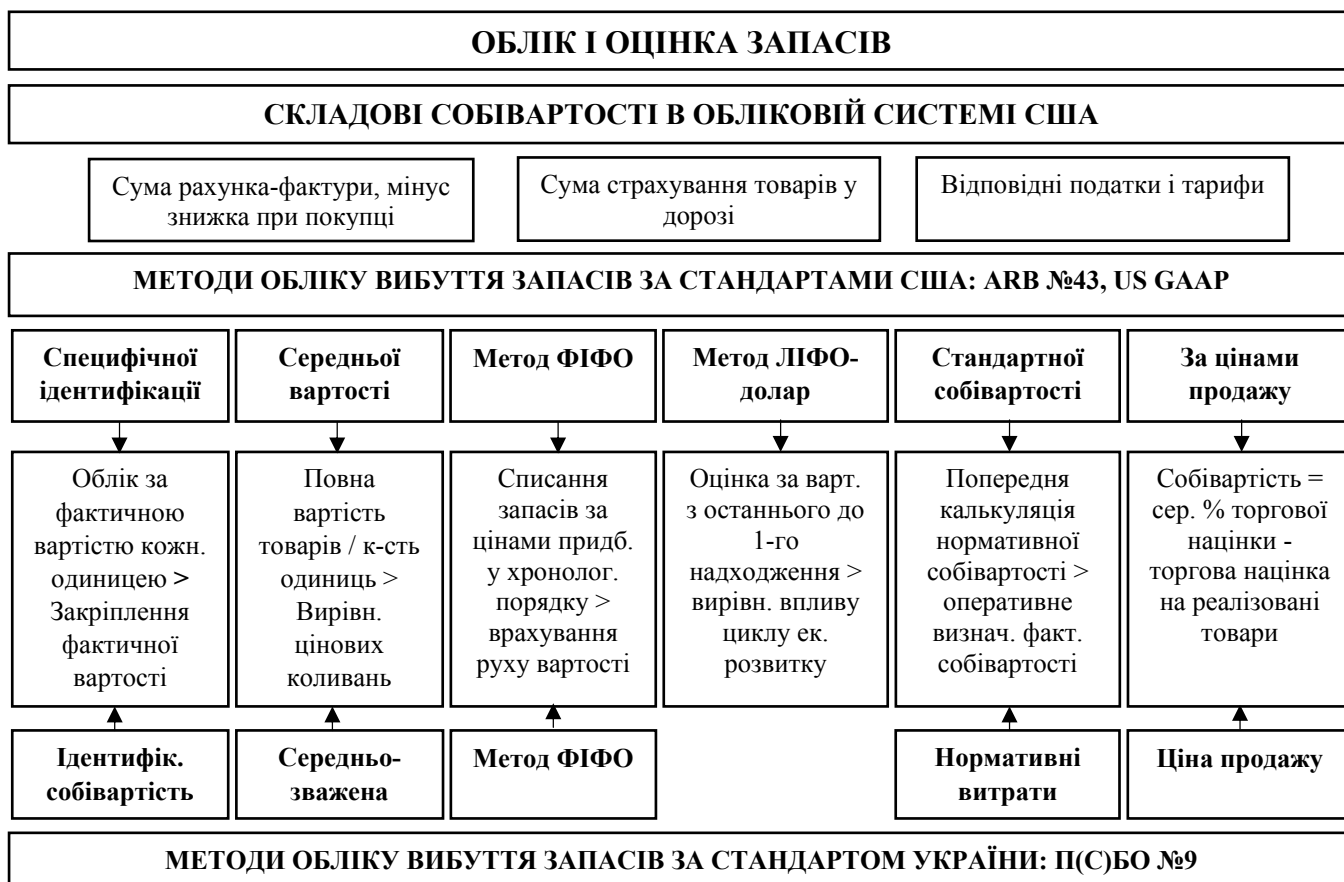


Рис. 1. Визначення собівартості і методи оцінки вартості вибуття запасів у США та Україні [1, 3]

Оцінка запасів у США здійснюється на основі фактичних витрат на їх придбання до моменту їх отримання або використання у виробництві: визначається чиста сума платежів, здійснених при придбанні запасів в минулому або в майбутньому. Витрати на доставку можуть включатись або не включатись до собівартості. До вартості запасів не включаються витрати на збут, загальновиробничі та адміністративні витрати. Собівартість запасів включає ті витрати, які сам покупець розглядає як складові вартості товару на момент їх придбання [1].

З існуючих методів аналітичного обліку запасів в Україні передбачається використання лише методу постійного (безперервного) обліку, в той час, як в США окрім даного, також використовується метод періодичного обліку (рис. 2). Наявність більшої кількості механізмів обліку та оцінки розширює можливості щодо більш ефективних реалізації та контролю запасів на кожному даному підприємстві.

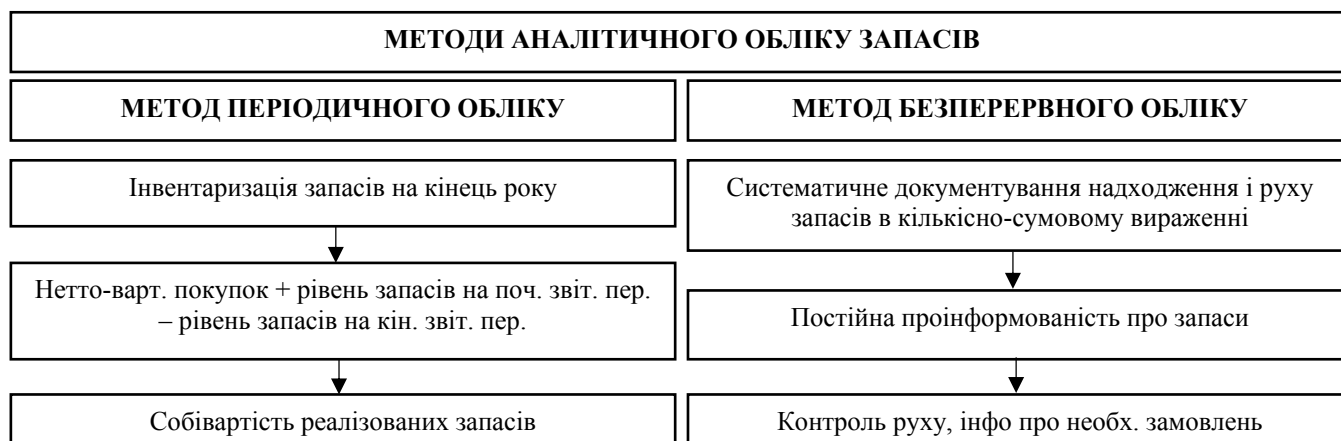


Рис. 2. Методи аналітичного обліку запасів, що використовуються у США [4]

Сутність постійної системи обліку полягає в ретельному і безперервному відстежуванні всіх змін у виробничих запасах протягом звітного періоду. Це дозволяє в будь-який момент отримати інформацію про поточну наявність матеріалів, що дає можливість чітко відстежувати розмір поточних запасів матеріалів і товарів й регулювати розмір страхових запасів підприємства (що створюються у разі можливої затримки надходження чергової партії матеріалів). Сутність системи постійного обліку: залишок запасів на початок періоду + надходження за звітний період – витрати запасів за період = залишок запасів на кінець періоду. Завдяки комп'ютеризації дана постійна система обліку більше не є трудомісткою, тому широко використовується як на українських, так і зарубіжних (у т.ч. американських) фірмах

При використанні системи періодичного обліку запасів записи на рахунку «складські запаси» не здійснюються протягом періоду; його мета – фіксувати початкове та кінцеве сальдо по рахунку «Складські запаси», що відображається в балансі. Сальдо за даним рахунком на кінець періоду визначається методом інвентаризації. Періодична система: залишок запасів на початок періоду + надходження за звітний період – залишок запасів на кінець періоду = витрати запасів за період. Через неможливість простежити обсяг запасів протягом періоду за даним методом, необхідно підтримувати достатній страховий запас, що може призвести до зростання витрат на його обслуговування. При цьому зменшуються 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. В США та інших англійських країнах періодична система обліку має такий вигляд:

1) Надходження запасів від постачальників: Дт «Витрати на закупівлю»; Кт «Рахунки до сплати»

2) Коригування фінансових результатів шляхом списання початкового залишку запасів на рахунку «Складські запаси»: Дт «Фінансові результати звітного періоду»; Кт «Складські запаси»

3) Коригування фінансових результатів шляхом списання запасів на кінець періоду методом інвентаризації: Дт «Складські запаси»; Кт «Фінансові результати звітного періоду» [4].

Таким чином, доречно розглянути можливість використання обох методів аналітичного обліку в обліковій системі України.

Циклічний метод інвентаризації – це процедура аудиту, що здійснюється щомісяця або щотижня та яка підпадає під управління незначної підмножини запасів (зазвичай найбільш вартісні, габаритні і найважливіші для бізнесу), що зберігаються в окремому місці та розраховані для використання на певний день. На відміну повної інвентаризації, що вимагає зупинення всіх процесів на підприємстві під час її здійснення, циклічний метод майже не перериває здійснення господарських операцій та оперативно надає інформацію про операції з запасами. Існує перелік заходів, які передбачає циклічний метод, що спрямовані на оперативне визначення проблем у русі запасів та ефективного їх подолання (рис. 3). Ці заходи періодично та за потребою здійснюються спеціально-визначеною штатною групою працівників з пріоритетизацією перевірки радше найбільш вразливих, ніж найбільш цінних запасів. Основна мета даного методу – виявлення помилок традиційних методів інвентаризації [5].

ОСОБЛИВОСТІ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ У США

ЦИКЛІЧНИЙ МЕТОД



Рис. 3. Структура та складові Циклічного методу інвентаризації [5, 6]

Даний метод інвентаризації в Україні не використовується, але є законним у США та одержав поширення на підприємствах з великою номенклатурою матеріалів і товарів.

Преваги використання Циклічного методу

- більш високий рівень точності інвентаризації, що підвищує впевненість у рішеннях, заснованих на її результатах

- зникнення необхідності в проведенні періодичної інвентаризації іншими методами через відносно високу точність даного

- оскільки зникає необхідність в проведенні інвентаризації в кінці кожного звітного періоду, заощаджується час на підготовку звіту

- з більшою вірогідністю зовнішні аудитори відчуватимуть довіру до результатів інвентаризації за даним методом і закономірно зменшать власні замовлення аудиторських перевірок, що заощадить витрати фірми на них

- зникає необхідність доплачувати за переробіток в разі проведення поточної інвентаризації самими робітниками або зупиняти виробничі та господарські процеси під час інвентаризації за повної планової інвентаризації

Неділоки та складнощі використання Циклічного методу

- якщо інвентарні записи не були першочергово оновлені в базі даних за усіма незавершеними операціями з інвентаризацією, подальше виправлення помилок залишається за відповідальним працівником

- у випадку обліку операції з запасами, наприклад, одного виду, але які зберігаються в декількох місцях, може виникнути неясність відносно того, який запис місцезнаходження прикріпити для обліку даної операції в базі даних. Дана технічна проблема може значно знизити точність інвентаризації. [2, 5]

Проаналізувавши складові даного метода та передбачені ним заходи, можна вважати його достатньо технологічним та прогресивним, що з одного боку підвищує надійність інвентаризації, а з іншого – зменшує затрати на її проведення. На думку автора ці факти є достатньою засадою для використання даного методу на українських підприємствах.

Висновки та пропозиції. Спираючись на актуальність проблеми – необхідність поступового розвитку української облікової системи та узагальнюючи проведений аналіз, що дозволив визначити які рішення американського обліку запасів є прийнятні теоретично придатними до застосування в обліковій практиці в Україні, може виокремити наступне:

1) використання принципів американського Методу безперервного обліку з їх адаптацією – розробленням технік, що відповідатимуть первинним принципам та обліковому законодавству України – дозволить розширити можливості оптимізації використання запасів для певних категорій підприємств, в першу чергу – малих торговельних фірм;

2) з метою оптимізації витрат коштів і часу на інвентаризацію, а також підвищення її точності, на підприємствах зі значною номенклатурою запасів є доцільним впровадження Циклічного методу (адаптованого до українського законодавства) – це дозволить більш ефективно і оперативно проводити операції та робити це максимально коректно, що знизить кількість помилок та витрат на їх виправлення, підвищить довіру зовнішніх користувачів.

Отже, американський облік запасів можна вважати більш наукомістким, але менш трудомістким, що робить його відносно ефективнішим. На думку автора, найбільш важливим аспектом вдосконалення облікової системи в Україні є певні зміни в законодавстві, що дозволять застосування найбільш придатних методів.

Література.

1. Шматковська Т. О. (2016), “Порівняння методів оцінки запасів в Україні та зарубіжних країнах”, XII Міжнародна научна практична конференція «Ключові впроєкти в сучасній науці» [XII Міжнародна науково-практична конференція «Ключові питання сучасної науки»], Софія, Болгарія, 2016, 34-36 ст., [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/2_2016/56.pdf (Accessed 01 November 2019)

2. Очерет'юк Л. М., Пальцева М. В. (2014), “Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів”, *Міжнародний науково-виробничий журнал*, ISSN 2221-1055, №24, 2014 р., 141-147 ст. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/mappe/Downloads/sre_2014_2_22.pdf (Accessed 03 November 2019)

3. Любезна І. (2013), “Оцінка матеріальних запасів у вітчизняній та зарубіжній системах обліку”, *Економічний аналіз*, ISSN 1993-0259. ISSN 2219-4649, №12, 2013 р., 221-226 ст. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///C:/Users/mappe/Downloads/ecan_2013_12\(4\)_50.pdf](file:///C:/Users/mappe/Downloads/ecan_2013_12(4)_50.pdf) (Accessed 29 October 2019)

4. Лучко М. Р. Бенько І. Д. (2004), *Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах* [Accounting in foreign countries], №3, Економічна думка, Тернопіль, Україна – 52-53 ст.

5. Спеціалізований інформаційний веб-ресурс з питань американської системи бухгалтерського обліку/ Cycle Counting, 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/10/cycle-counting> (Accessed 30 October 2019)

6. Приймак, О. Ю., “Інвентаризація запасів: сучасні проблеми методики та практики”, *Вісник Національного аграрного університету*, 2007 р., 349-356 ст. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/19200/349-356.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Accessed 12 November 2019)

References.

1. Shmatkov's'ka T. O. (2016), “Porivniannia metodiv otsinky zapasiv v Ukraini ta zarubizhnykh krainakh” [Comparing of methods of inventory counting in Ukraine and foreign countries], XII Mezhdunarodna nauchna praktychna konferentsiya «Kliuchovy v'prosy v s'vremennata nauka», Sofiia, Bolhariia, 2016, 34-36 st., available at: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/2_2016/56.pdf (Accessed 01 November 2019)

2. Ocheret'ko L. M., Pal'tseva M. V. (2014), “Shliakhy vdoskonalennia metodiv otsinky vybuttia vyrobnychkykh zapasiv” [Ways of improving of methods of inventory counting on manufactures], *Mizhnarodnyj naukovo-vyrobnychyj zhurnal*, ISSN 2221-1055, №24, 2014 r., 141-147 st., available at: file:///C:/Users/mappe/Downloads/sre_2014_2_22.pdf (Accessed 03 November 2019)

3. Liubezna I. (2013), “Otsinka material'nykh zapasiv u vitchyznianij ta zarubizhnij systemakh obliku” [Estimating and inventory counting in national and foreign accounting], *Ekonomichnyj analiz*, ISSN 1993-0259. ISSN 2219-4649, №12, 2013 r., 221-226 st., available at: [file:///C:/Users/mappe/Downloads/ecan_2013_12\(4\)_50.pdf](file:///C:/Users/mappe/Downloads/ecan_2013_12(4)_50.pdf) (Accessed 29 October 2019)

4. Luchko M. R. Ben'ko I. D. (2004), *Bukhhalters'kyj oblik u zarubizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries], №3, *Ekonomichna dumka*, Ternopil', Ukraina – 52-53 st.

5. Specialized web-site on accounting issues/ Cycle Counting, 2017, available at: <https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/10/cycle-counting> (Accessed 30 October 2019)

6. Pryjmak, O. Yu., “Inventaryzatsiia zapasiv: suchasni problemy metodyky ta praktyky” [Nowadays issues, methods and practices of stocktaking of production inventories], *Visnyk Natsional'noho ahrarnoho universytetu*, 2007 r., 349-356 st., available at: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/19200/349-356.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Accessed 12 November 2019).

Стаття надійшла до редакції 20.11.2019 р.