

СЕКЦІЯ 6 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Зінченко О.В.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету технологій та дизайну

Сайко К.І.
студент
Київського національного університету технологій та дизайну

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ECONOMIC NATURE AND CLASSIFICATION OF PRODUCTION STOCK AT AN ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено наявні підходи до трактування поняття «виробничі запаси» у вітчизняній та зарубіжній літературі для поглиблення та уточнення його сутності. Розкрито сутність поняття «виробничі запаси» у нормативних документах. Представлено критичний огляд наявних підходів до їх визначення у фаховій літературі, що дало можливість уточнити сутність цієї обліково-економічної категорії.

Ключові слова: облік запасів, матеріальні активи, матеріальні ресурси, виробничі ресурси, матеріальні цінності, запаси, виробничі запаси, класифікація запасів.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы существующие подходы к трактовке понятия «производственные запасы» в отечественной и зарубежной литературе для углубления и уточнения его сущности. Раскрыта сущность понятия «производственные запасы» в нормативных документах. Представлен критический обзор существующих подходов к их определению в профессиональной литературе, что позволило уточнить сущность этой учетно-экономической категории.

Ключевые слова: учет запасов, материальные активы, материальные ресурсы, производственные ресурсы, материальные ценности, запасы, производственные запасы, классификация запасов.

ANNOTATION

The article is developed to the approaches of the «inventories» concept in domestic and foreign literature to deep and refine its essence. In article the essence of the concept of «inventories» in the regulations is disclosed. Article presents a critical review of existing approaches to their definition in the professional literature that gave the opportunity to clarify the nature of this user-economic category.

Key words: account of supplies tangible assets, material resources, production resources, inventories, classification of stocks.

Постановка проблеми. Виробничим запасам приділяється суттєва увага, оскільки від належної організації їх обліку залежить розвиток як підприємства, так і економіки країни загалом. Для правильної та ефективної облікової системи виробничих запасів підприємствам слід чітко розмежовувати поняття «запаси» та «виробничі запаси». Також слід розглядати всі можливі варіанти їх класифікації, оскільки незалежно від

галузі виробничі запаси складають значну питому вагу оборотних засобів підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні питання обліку виробничих запасів висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валувєв, 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. Крім того, вагомий внесок зробили зарубіжні вчені, такі як М.Г. Бейгельзімер, П.С. Безруких, І.А. Білобжецький, Л.С. Білозерський, В.В. Виноградов, І.Л. Грунфест, А.Ш. Маргуліс, О.К. Марченко, В.Б. Кондраков, Л.В. Ліберман, В.С. Левін, В.А. Луговий, В.Д. Новодворський, Н.Я. Розенберг, І.Е. Тішков, В.І. Цуркану, А.Д. Шеремет, А.П. Чечета.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження обліку руху виробничих запасів мають суттєве значення для розвитку обліково-аналітичного забезпечення. Недосконала система організації обліку виробничих запасів суттєво впливає на несвоєчасне надходження інформації до управління підприємства. Наявність розривів в часі між одержанням облікової інформації та її використанням перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності господарюючого суб'єкта, внаслідок чого призводить до заплутаності, дублювання та зниження аналітичної функції звітних показників підприємства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). У статті розглянуто різноманітні підходи до визначення поняття «виробничі запаси» з метою розуміння цієї обліково-економічної категорії, а також обґрунтовано їх класифікацію, що дасть можливість уточнити й поглибити їх сутність.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчення сутності запасів є суттєвою проблемою бухгалтерського обліку, обумовленою значною практичною необхідністю їх раціонального використання господарюючими суб'єктами. З метою уточнення економічної сутності, змісту і складу досліджуваної групи активів слід розглянути погляди вчених щодо категорії «запаси».

Облік запасів як одна із найважливіших складових бухгалтерського обліку з'явився, на думку багатьох вчених, в період зародження торговельних відносин, а здійснювався за такою схемою:

$$V_z = Z_v + H - B, \quad (1)$$

де вхідний залишок (Z_v) повторював величину вихідного залишку;

(V_z) попереднього звітного періоду.

До вхідного залишку додавали цінності, які надійшли (H), а віднімали відпущені цінності (B), таким чином, була винайдена формула товарного балансу:

$$Z_v + H = B + V_z. \quad (2)$$

Дослідження мистецтва освоєння «бухгалтерії» свідчить про існування впорядкованої послідовності ліній і комбінацій на «первісних документах», можливо, що у даних «облікових документах» було зафіксовано «складські запаси» різних власників.

У своїх працях Я.В. Соколов зазначає, що існували чотири класифікації рахунків матеріалів. Пейзер вирізняв такі чотири групи: сировина, яка надходить безпосередньо в переробку (рахунок спеціальних матеріалів), основні матеріали (рахунок виробничих матеріалів), матеріали, які надійшли прямо на переробку (рахунок матеріалів у виробництві), та, нарешті,

матеріали, які записуються на один із рахунків накладних витрат виробництва.

Штраух та Стефан поділяли матеріали на такі три групи: 1) матеріали на складі (рахунки магазинів, складів, комірниць); 2) матеріали у виробництві (рахунки для матеріалів, які відпущені безпосередньо на виготовлення продукції); 3) матеріали для обслуговування виробництва (ремонт, власні установки, інструменти, гайки, болти), тобто рахунки внутрішніх замовлень.

Кальмес вводив дві групи рахунків: основні та допоміжні матеріали. Ляйтнер та Обербах відокремлювали купівельні матеріали і матеріали власного виробництва, а також, відповідно їм, дві групи рахунків. Кальмес справедливо відзначав, що в останньому випадку йдеться про напівфабрикати. Обговорювалися й обмеження на застосування цього рахунку. Так, Шібе та Одерман вважали виправданим відкриття рахунку «Матеріали» тільки в тому випадку, коли фабрика широко продавала матеріали на сторону, або ж якщо із одного і того ж матеріалу виготовлялися декілька видів виробів. Інакше придбані матеріали відразу ж списувалися на рахунок «Основного виробництва».

Кальмесу доводилося наполягати на негайному відображенні в синтетичному обліку документів на надходження матеріалів. На практиці того часу бухгалтери накопичували матеріальні документи і рахунки на оплату, а для складання запису приймали тільки взаємно перевірені документи. Здебільшого рахунок постачальників не використовувався [34, с. 169].

Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме «товарно-матеріальні цінності»,

Таблиця 1

Погляди вчених щодо трактування поняття «матеріальні ресурси»

Автор	Поняття, визначення
А.І. Олійник, С.І. Юр'єва, Л.І. Рибальченко [26, с. 181]	Матеріальні ресурси є необхідним елементом виробничого процесу, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі, тому повністю переносять свою вартість на продукцію, створену в процесі виробництва.
Н.П. Барішніков [2, с. 181]	Під виробничими запасами розуміються різноманітні речовинні елементи, які є предметами праці.
Н.П. Кондраков [18, с. 57]	Розглядаються матеріали як різні речові елементи виробництва, що використовуються у ролі предметів праці.
І.А. Михайлова-Станюта [24, с. 9], А.Н. Єфімов [16, с. 5]	Ототожнюються матеріальні ресурси і предмети праці.
Т.І. Лук'янець [22, с. 12], В.Д. Новодворський [25, с. 7-8]	Матеріальні ресурси – це комплекс речових елементів, які призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці.
Л.В. Ліберман [21, с. 27]	Об'єктом обліку матеріалів є предмети праці, призначені для виробничо-господарського споживання, а також малоцінні швидкозношувані предмети.
О.С. Ємельянов [14, с. 156]	До матеріальних ресурсів відносяться всі елементи основних засобів; речові елементи оборотних фондів – предмети праці (сировина, основні і допоміжні матеріали, паливо, енергія, напівфабрикати, тара, МПП).
А.М. Невелева [41, с. 17]	До матеріальних ресурсів включаються усі елементи засобів виробництва і предметів споживання, які мають матеріальну форму, тобто всі елементи сукупного суспільного продукту.
П.С. Смоленюка, К.К. Бондар [33, с. 6]	Матеріальними ресурсами є всі використовувані у промисловості сировина, матеріали, паливо, енергія як предмет промислової переробки.

«предмети праці», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси».

В одних економічних джерелах вони носять назву товарно-матеріальних запасів (цінностей) [2; 8; 10], в інших – матеріальних ресурсів (у літературі 70-80-х років термін мав широке вживання) [3; 6; 9; 11; 12; 15; 33; 38]. Одні автори запаси називають господарськими засобами, де розділяють їх на засоби праці та предмети праці [4; 19; 20; 29; 36; 40], інші – виробничими ресурсами [25], де поєднують матеріальні і трудові ресурси. Так, В.Д. Новодворський зазначає, що «під виробничими ресурсами розуміється сума складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних і трудових ресурсів» [25, с. 7].

Дослідження літературних джерел дають змогу дійти висновку, що вчені по-різному трактують термін «запаси» та представляють їх як матеріальні ресурси або як предмети праці [4, с. 46; 5, с. 107; 6, с. 69; 29, с. 28]. Так, ві-

тчизняні вчені-економісти вважають, що предмети праці не повинні бути задіяні в процесі виробництва [17, с. 145-146; 31, с. 74]. На думку інших авторів, вони беруть участь у процесі створення матеріальних благ [23, с. 74; 30, с. 107], а деякі відносять до предметів праці і засоби праці [15, с. 625]. І лише серед сучасних українських та західних вчених ця позиція є більш визначеною та узгодженою [8, с. 300; 19, с. 35; 38, с. 360].

Проблема ефективного використання матеріальних ресурсів у виробництві потребує детального розгляду економічної сутності поняття «матеріальні ресурси».

Такі розбіжності у визначенні об'єкта обліку матеріальних ресурсів пояснюються недосить чітким тлумаченням об'єкта обліку, наявності і руху матеріальних ресурсів, здійснення контрольних функцій щодо їх використання та забезпечення збереження власності.

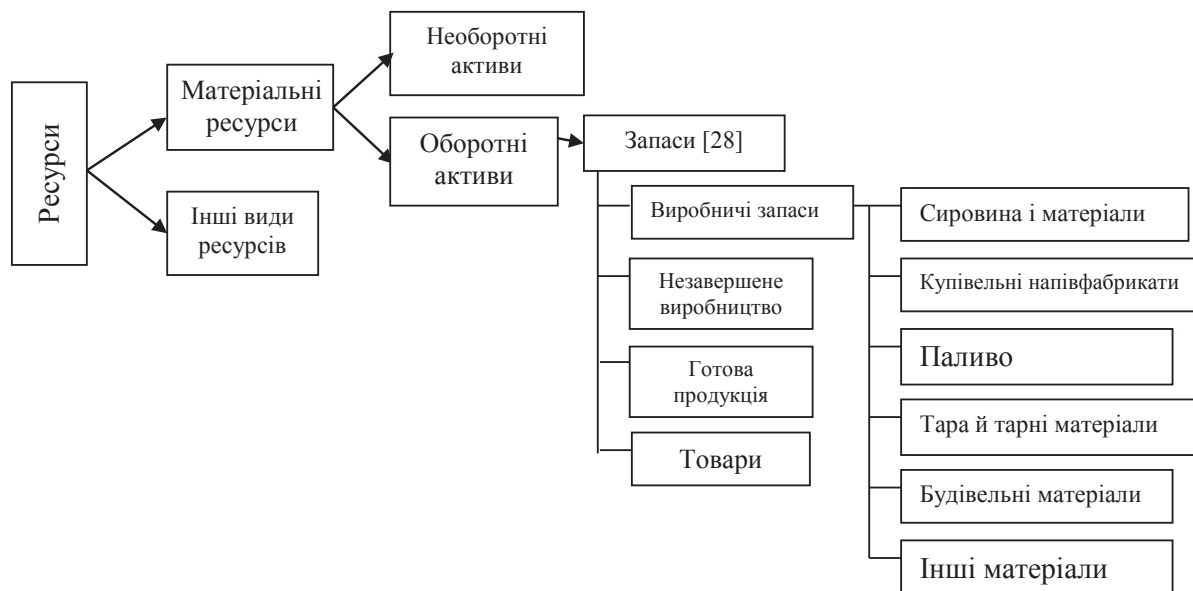


Рис. 1. Місце виробничих запасів у складі ресурсів підприємства

Таблиця 2

Трактування поняття «запаси» в літературних джерелах

Автор	Визначення
Ф.Ф.Бутинець [7, с. 125]	Під запасами розуміються «всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату, незалежно від місця їх знаходження». Отже, в основі цього визначення лежить право власності на запаси, що поєднує в собі такі обов'язкові елементи, як володіння, користування та розпорядження ними.
В.В. Сопко [35, с. 227]	До запасів, що використовуються у комерційній діяльності, відноситься готова продукція виробничої сфери (сільськогосподарської, промислової, будівельної), яка купується комерційними підприємствами з метою продажу.
Ж. Перар [27, с. 117]	Запаси є матеріальними цінностями, які має підприємство для подальшого продажу. Прихильники цієї позиції головним критерієм визнання запасів визначають їх подальше використання – продаж.
Х.Е. Фірон, М.Р. Ліндерс [39]	«Раніше термін «запаси» часто застосовувався в Північній Америці промисловими концернами для визначення функцій щодо забезпечення збереження товару, закупленого для внутрішнього фірмового використання на складі, наприклад, канцелярських і офісних приладів. Однак нині цей термін використовується в тому розумінні, який у нього вкладають у Великобританії, Європі, де «запас» використовується в ширшому значенні і включає придбання, складування та відпуск товару» [39, с. 19].
К. Друрі [13, с. 491]	Інвестиції в запаси – це крупні активи більшості промислових та торгових підприємств, і важливо, щоб запасами управляли ефективно та щоб ці інвестиції не ставали економічно необґрунтовано великими.

До введення в дію національних П(С)БО категорія «запаси» в теоретичному аспекті розглядалася з позиції матеріальних цінностей у зв'язку зі значною матеріаломісткістю. Структурно місце виробничих запасів у складі ресурсів підприємств можна відобразити таким чином (рис. 1).

Як видно з рис. 1, виробничі запаси є складовою оборотних активів підприємств та входять до матеріальних ресурсів.

Таким чином, на підставі дослідження розвитку і економічної сутності запасів як елемента ресурсів підприємства можна зробити висновки, що на макрорівні їх економічне значення є необхідним для забезпечення безперервності процесу розширеного відтворення, оскільки з об'єктивних причин можливе виникнення періодичної невідповідності у часі й просторі між попитом та пропозицією на певні види запасів. До причин невідповіднос-

ті відносять неспівпадання ритму споживання та виробництва, сезонність.

Основними критеріями визнання матеріальних і нематеріальних цінностей, зокрема запасів, активами є очікування економічної вигоди від їх використання, можливість контролю підприємства над ними в результаті минулих подій та можливість їх достовірної оцінки. Зазначені критерії використовуються в міжнародній практиці.

Ще в 1968 році ООН була розроблена та затверджена Система національних рахунків, яка в 1994 році стала базовим нормативним документом, що дала змогу уніфікувати економічні терміни та сформувані найбільш раціональну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень на мікро- та на макрорівнях, а також постійно вдосконалюється [1, с. 64].

В науковій економічній літературі термін «запаси» трактується з різних точок зору (табл. 2).

Таблиця 3

Визначення запасів сучасними науковцями відповідно до вимог П(С)БО

Визначення	Джерело
«Активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу» (ст. 1).	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV
Предмети праці (сировина, матеріали, комплектуючі вироби), призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб (с. 46).	Бутинець Ф.Ф. ТБО: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і переробл. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
Предмети праці – це матеріали, що підлягають обробці. Їх поділяють на два види: 1) речовина, вперше відокремлена людиною від природи на продукт, наприклад, вугілля і руда, боксити і пісок; 2) предмети праці, що пройшли раніше певну обробку, тобто сировина, наприклад, залізна руда та вугілля в доменному виробництві, прядиво на ткацькій фабриці (с. 28).	Політична економія: [навчальний посібник] / [К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.]; за ред. К.Т. Кривенко. – К.: КНЕУ, 2001. – 508 с.
Предмети праці – це складові (елементи) процесу виробництва, без яких не відбувається ні виготовлення продукції, ні виконання робіт, ні надання послуг. На відміну від засобів праці (основних засобів), предмети праці беруть участь у процесі виробництва один раз і повністю, протягом одного робочого періоду, переносять свою вартість на продукти праці (готові вироби). Предмети праці поділяються на сировину й основні матеріали; допоміжні матеріали; комплектуючі вироби; паливо; запасні частини; напівфабрикати; тару і тарні матеріали; незавершене виробництво (с. 34-35).	Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
«Запаси – активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» (с. 74).	Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (методолого-прикладний аспект) / Л.І. Слюсарчук. – К.: Альтерпрес, 2001. – 258 с.
Предмети праці – це всі матеріальні засоби, на які людина впливає за допомогою засобів праці для виробництва суспільного продукту та доведення його до споживача. Предмети праці, створені або попередньо профільтовані працею людини, називають сировим матеріалом. Сирові матеріали поділяються на основні і допоміжні. Предмети праці – це також напівфабрикати і незавершене виробництво, що якісно відрізняється від основних і допоміжних виробів (с. 26).	Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / В.В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
Запаси – це активи, які: 1) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (с. 233-234).	Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підручник для студ. вищ. навч. закл. економ. спец.] / Н.М. Ткаченко. – 5-тє вид., доп. і переробл. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.

Як видно з табл. 3, у питанні щодо трактування термінології запасів немає єдиної визначеності. За різними джерелами запаси визначаються здебільшого як матеріальні ресурси, де поділяються на засоби та предмети праці. Причому автори ніяк не можуть дійти згоди, в одних виданнях зазначаючи, що предмети праці повинні бути задіяні у процесі виробництва, в інших – вони беруть участь в процесі створення матеріальних благ, а ще до матеріальних ресурсів, крім предметів праці, відносять і засоби праці.

Дослідження визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- більшість економістів і вчених під час висвітлення питань їх обліку використовує визначення, наведене в П(С)БО 9; окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;
- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;
- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;
- низка авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Отже, проаналізувавши літературні джерела, можна сказати, що виробничі запаси є досить складною категорією, яка має різне тлумачення вченими. Проте в усіх визначеннях зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів: «предмети праці», «актив», «матеріальні цінності», «сировина, матеріали».

Основним законодавчим нормативним документом, який регулює визнання, оцінку та відображення в обліку запасів, є П(С)БО 9 «Запаси», відповідно до якого цей термін має таке значення.

Таблиця 4

Класифікація виробничих запасів у бухгалтерському обліку

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки [42]:
201 «Сировина й матеріали»
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
203 «Паливо»
204 «Тара й тарні матеріали»
205 «Будівельні матеріали»
206 «Матеріали, передані в переробку»
207 «Запасні частини»
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
209 «Інші матеріали»

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

– утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Раціональна організація обліку виробничих запасів потребує економічно обґрунтованої їх класифікації.

Для узагальнення інформації про наявність і рух запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси», де за дебетом відображають надходження, дооцінку, а за кредитом – витрачання, переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група. Запаси заліковуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 первинною вартістю запасів є їх фактична собівартість, яка складається з таких фактичних витрат [44]:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях; до таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Основними завданнями обліку виробничих запасів на автотранспортних підприємствах (далі – АТП) є:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з руху;
- виявлення і відображення витрат щодо їх закупівлі;
- контроль за збереженням на всіх етапах руху під час надходження, зберігання та витрачання;
- контроль за правильним відпуском у виробництво та використання згідно з нормами;
- отримання достовірних відомостей щодо залишків та про виконання плану матеріально-технічного забезпечення.

Виробничими запасами АТП є паливо, мастильні матеріали, запасні частини.

Існують такі особливості: *для палива* – обліковується в літрах і кілограмах за такими статтями: паливо в баках автомашин, паливо в талонах, паливо на складі; *для запасних частин* – запчастини нові на складі, запчастини, які підлягають ремонту, але придатні для використання, запчас-

тини, що були в експлуатації, не потребують ремонту і придатні для використання.

Для цілей бухгалтерського обліку виробничі запаси на АТП обліковують так (табл. 5).

Таблиця 5
Облік виробничих запасів на АТП

На субрахунку 203 «Паливо»	(Нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ [42].
На субрахунку 207 «Запасні частини»	Ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструмента, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах [42].

За дебетом субрахунку 207 «Запасні частини» відображаються залишок і надходження, за кредитом – витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин [42].

Запасні частини можуть надходити на АТП так: у комплекті з придбаними основними засобами; від постачальників; внаслідок ліквідації основних засобів; після ремонту допоміжними службами; в результаті виготовлення допоміжними цехами.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за такими групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті [42].

Особлива увага на АТП приділяється обліку автомобільних шин, оскільки за строк служби автомобіля на ньому кілька разів їх міняють внаслідок зносу. На кожну шину в експлуатації ведеться «Картка обліку роботи шини», де щомісячно зазначається фактичний пробіг автомобіля за спідометром. Списання шин має здійснюватися згідно з нормами пробігу [43], які залежать від рівня досконалості конструкції шин та умов їх експлуатації.

Аналітичний облік запасних частин на складах здійснюють за місцями зберігання, однорідними групами, марками автомобілів та номенклатурними номерами.

Аналітичний облік запасних частин ведуть за такими групами: придатні до експлуатації; підлягають ремонту; перебувають у ремонті; непридатні до експлуатації. Облік їх руху

здійснює технік у спеціальних картках обліку, що містять такі реквізити: дати надходження і вибуття, назва агрегату, його номенклатурний і заводський номери, пробіг, проведені види ремонту, звідки надійшов і кому виданий агрегат.

Облік запасних частин ведуть за такими цінами (табл. 6).

Таблиця 6
Ціни обліку запасних частин

нові / зняті з автомобілів, але придатні для експлуатації	за діючими цінами придбання
відремонтовані	в розмірі 50% діючої ціни придбання
які потребують ремонту	у розмірі 25% діючої ціни придбання
непридатні до експлуатації	за ціною брухту або можливого використання

Аналітичний облік автомобільних шин на складах ведуть за місцями зберігання та за окремими групами: шини нові; шини, що були в експлуатації, але придатні для подальшої експлуатації; шини, відремонтовані або відновлені методом накладання нового протектора; шини, що були в експлуатації й підлягають ремонту або відновленню; шини, не придатні для подальшої експлуатації. У середині кожної групи облік ведуть за окремими деталями (покришки, камери), а також за кількістю, розмірами (марками), моделями, сортами, цінами, заводськими номерами.

Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин на АТП, що використовуються для проведення ремонтів і заміни зношених частин автотранспортних засобів, ведуть на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунку 20 «Виробничі запаси».

Субрахунок 207 «Запасні частини» АТП може мати такі субрахунки другого порядку:

- 2071 «Запасні частини»;
- 20711 «Запасні частини придбані нові»;
- 20712 «Запасні частини, виготовлені на підприємстві»;
- 20713 «Запасні частини, непридатні до експлуатації»;
- 2072 «Обмінний фонд запасних частин»;
- 20721 «Придатні запасні частини обмінного фонду»;
- 20722 «Запасні частини обмінного фонду, що підлягають відновленню»;
- 20723 «Запасні частини обмінного фонду в ремонті»;
- 2073 «Автомобільні шини»;
- 20731 «Автомобільні шини в запасі»;
- 20732 «Автомобільні шини в обороті»;
- 20733 «Автомобільні шини в ремонті».

Списання запасних частин здійснюється для проведення ремонтів та заміни зношених частин машин та інших видів обладнання.

Висновки. В обліковій практиці АТП наявні різні методичні помилки, які пояснюються відсутністю не лише галузевих нормативних доку-

ментів, але й публікацій, де було б висвітлено саме особливості цієї галузі за ділянкою обліку виробничих запасів відповідно до П(С)БО.

За результатами проведеного дослідження слід сказати, що, зокрема, класифікацію виробничих запасів для АТП можна проводити як за економічною, так і за технічною ознаками.

Значна номенклатура запасних частин потребує належного аналітичного обліку їх руху, тому, враховуючи класифікацію виробничих запасів за економічною ознакою, доцільним вважаємо до субрахунку 207 «Запасні частини» відкриття аналітичних рахунків, що дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення господарської діяльності підприємства. Такий підхід не суперечить чинним стандартам обліку та має прив'язку до законодавства за ділянкою обліку виробничих запасів з урахуванням галузевих особливостей АТП.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бакун Ю.В. Розвиток світової інформаційної системи та особливості обліку запасів у процесі стандартизації системи рахівництва в Україні / Ю.В. Бакун // Вісник КНУ ім. Тараса Шевченка. – 2001. – № 54. – С. 64-66.
2. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение / Н.П. Барышников. – М.: Филинь, 1997. – 336 с.
3. Бейгельзимер М.Г. Учет экономии материальных ресурсов / М.Г. Бейгельзимер. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 96 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – 640 с.
5. Бухгалтерский учет: [учебник] / [И.Е. Тишков, А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей и др.] / под общ. ред. И.Е. Тишкова, А.И. Прищепы. – 2-е изд., исправл. и доп. – М.: Высшая школа, 1996. – 688 с.
6. Бухгалтерский учет: [учебник] / [П.С. Безруких, В.Б. Кондраков и др.]; под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд. перераб. и доп. – М., 1996. – 576 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 607 с.
8. Велш Г.А. Основы финансового обліку / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт; пер. з англ. О.В. Мінін, О.І. Ткач. – К.: Основы, 1997. – 943 с.
9. Воскобойник М.П. Эффективность использования материальных ресурсов в пищевой промышленности / М.П. Воскобойник, А.Н. Лифанчиков. – М.: Агропромиздат, 1987. – 157 с.
10. Голов С.Ф. Финансовый та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
11. Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – К.: Техника, 1983. – 104 с.
12. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – М.: Агропромиздат, 1985. – 120 с.
13. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [учебное пособие для студентов вузов] / К. Друри; пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.
14. Емельянов А.С. Общественное производство: динамика, тенденции, модели / А.С. Емельянов. – К.: Наукова думка, 1980. – 427 с.
15. Энциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / за ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка, 1995. – 856 с.
16. Ефимов А.Н. Резервы экономики материальных ресурсов (анализ и исследование) / А.Н. Ефимов. – Саратов: Изд-во Саратовского университета, 1983. – 152 с.
17. Карлин Т.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): [учебник] / Т.Р. Карлин. – М.: ИНФРА, 2000. – 448 с.
18. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности / Н.П. Кондраков. – М.: Агропромиздат, 1991. – 415 с.
19. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
20. Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
21. Либерман Л.В. Учет материальных ценностей / Л.В. Либерман. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 109 с.
22. Лукьянец Т.И. Экономика материальных ресурсов: популярный справочник / Т.И. Лукьянец. – К.: Политиздат Украины, 1986. – 253 с.
23. Марченко А.К. Бухгалтерский учет в промышленности / А.К. Марченко. – Мн.: Высшая школа, 1977. – 432 с.
24. Михайлова-Станюта И.А. Экономический механизм снижения материалоемкости производства / И.А. Михайлова-Станюта; под ред. П.А. Канитулы. – Мн.: Наука и техника, 1988. – 136 с.
25. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов / В.Д. Новодворский. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 253 с.
26. Бухгалтерский учет и финансовый анализ / [И.А. Олейник, С.И. Юрьева, А.И. Рыбальченко]. – Х.: ОКО, 1996. – 704 с.
27. Перар Ж. Управление финансами с упражнениями / Ж. Перар. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 356 с.
28. Вторичные ресурсы: эффективность, опыт, перспективы / [Н.Л. Пирогов, С.П. Сушон, А.Г. Завалко]. – М.: Экономика, 1987. – 199 с.
29. Політична економія: [навч. посібн.] / [К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.]; за ред. К.Т. Кривенко. – К.: КНЕУ, 2001. – 508 с.
30. Бухгалтерський облік: основи методології та організації / [М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, В.Г. Литвин, В.Г. Мельник]. – Тернопіль, 1997. – 266 с.
31. Словник-довідник фінансиста АПК / за ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 1997. – 324 с.
32. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції (методолого-прикладний аспект) / Л.І. Слюсарчук. – К.: Альтерпрес, 2001. – 258 с.
33. Смоленюк П.С. Анализ использования материальных ресурсов в условиях рыночных отношений / П.С. Смоленюк, К.К. Бондарь. – К.: Техника, 1993. – 107 с.
34. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пос. для студ. эконом. спец. вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит; Юнити, 1996. – 638 с.
35. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / В.В. Сопко. – К., 1999. – 498 с.
36. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / В.В. Сопко. – 3-те вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
37. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підручник для студентів вищ. навч. закл. екон. спец.] / Н.М. Ткаченко. – 5-те вид., доп. й переробл. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.

38. Жилкина Л.В. Учет и контроль в пищевой промышленности / Л.В. Жилкина. – К.: Техника, 1973. – 188 с.
39. Фирон Х.Э. Управление снабжением и запасами. Логистика / Х.Э. Фирон, М.Р. Линдерс. – СПб.: Полигон, 1999. – 757 с.
40. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета. Финансы и статистика / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М., 1997. – 360 с.
41. Экономика ресурсосбережения / под. ред. А.М. Невелева. – К.: Наукова думка, 1989. – 248 с.
42. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 року № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
43. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин: затверджені Наказом Міністерства транспорту України від 8 грудня 1997 року № 420.
44. П(С)БО 9 «Запаси»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>