

МЕТОД ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Мета статті полягає в критичному огляді існуючих методів оцінки запасів під час вибуття та обґрунтування особливостей їх використання на різних підприємствах. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові методи: порівняння (для розгляду ефективності застосування тих чи інших методів оцінки запасів), аналіз (для з'ясування переваг та недоліків кожного з методів, впливу факторів та механізм вибору методу оцінки), синтез (для обґрунтування рекомендацій щодо оцінки враховуючи специфічність кожного підприємства). Проведено критичний аналіз методів оцінки вибуття виробничих запасів згідно з вітчизняним та світовим досвідом, що дозволило з'ясувати їхні недоліки та переваги, а також рекомендувати їх ефективно застосування на підприємствах залежно від поставлених задач та інтересів користувачів фінансової звітності. Проведене дослідження дозволило виявити сукупність факторів, що здійснюють вплив на вибір методу оцінки запасів. Врахування переваг та недоліків кожного методу, зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на вибір методу оцінки запасів дозволить уніфікувати цей процес на різних підприємствах та покращити якість облікової інформації.

Ключові слова: облікова політика; виробничі запаси; оцінка; методи оцінки запасів.

Постановка проблеми. Для забезпечення достовірності фінансових звітів необхідно проводити оцінку товарно-матеріальних запасів підприємства, які звичайно є найбільшою часткою поточних активів підприємства. Основна проблема при визначенні найкращого методу оцінки запасів для конкретного підприємства виникає внаслідок того, що запаси впливають і на баланс, і на звіт про фінансові результати.

Використання одних методів дозволяє співвідносити дохід із поточною собівартістю проданих товарів, але не є реальним показником вартості запасів у поточному балансі, особливо в тривалому періоді зростання або падіння цін. Інші методи дозволяють представити більш реалістичну картину поточних активів підприємства у зв'язку із формуванням наближеної до поточної ситуації їх вартості. Оскільки методи оцінки вибуття запасів впливають на показники бухгалтерського та податкового обліку, підприємства іноді змінюють їх у рамках проведення заходів з оптимізації оподаткування. Залежно від поставлених завдань користувачі фінансової звітності повинні уважно ставитися до вибору методів обліку запасів та оцінювати їхній вплив.

Отже, вибір методу оцінки запасів зумовлює, відповідно, формування фінансового результату і здійснює вплив на показники фінансової звітності, а саме: платоспроможності фірми, рентабельності та структури джерел фінансування її діяльності. Також вибір оцінки запасів набуває актуальності в умовах постійних інфляційних процесів, що характерні для нашої країни. Тому виникає потреба визначити склад і

місце запасів у структурі об'єктів обліку підприємства, проаналізувати методи оцінки запасів та їхній вплив на результативні показники.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, що стосуються оцінки виробничих запасів, перебувають у центрі уваги багатьох українських та зарубіжних учених-економістів, а саме: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, Н. М. Грабової, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченка, Х. Андерсена, Д. Колдуела, Д. Мидлтона, Б. Нидлза та інших. Узагалі поняття оцінки є фундаментальним в економіці, особливо в сучасних ринкових умовах. Як зазначають Герасименко С. С., Єпіфанов А. О., дослідження різних видів оцінок, що використовуються в бухгалтерському обліку, має вирішити проблему визначення економічного добробуту підприємства, а також визначення сум доходу, які без збитку для підприємства і його платоспроможності можуть бути використані підприємством [1].

Зацікавленість науковців щодо оцінки в бухгалтерському обліку завжди була зумовлена необхідністю визначення справжньої вартості об'єктів обліку. Це питання залишалось актуальним протягом усієї історії створення та вдосконалення практики бухгалтерського обліку. Перші згадки про оцінку як метод бухгалтерського обліку і рекомендації щодо його застосування зустрічаються ще в XV ст. в працях італійських учених, основоположників бухгалтерії Л. Пачолі та А. ді Піетро. Представники італійської школи бухгалтерського обліку (Дж. Л. Кріппа, Ф. Беста,

Р. П. Коффі) проголошували оцінку вирішальним фактором обліку, вимагали проведення оцінки за ринковими цінами [2]. Сучасні науковці також не знижують зацікавленість до окремих аспектів проблеми оцінки запасів, проте дослідження процесу, особливостей, факторів, що впливають на вибір методик оцінки запасів, вимагають уточнень та доповнень.

Постановка завдання. Метою статті є визначення методів оцінки запасів як одного з елементів облікової політики підприємства, їх критичний огляд та обґрунтування особливостей їх використання на підприємствах. Для вирішення цих проблем було поставлено такі завдання: визначити елементи облікової політики щодо запасів; розглянути особливості використання кожного з методів оцінки запасів у сучасних умовах; здійснити порівняльний аналіз нормативно-правової бази, що їх регламентує.

Виклад основного матеріалу. Формування облікової політики щодо запасів на підприємствах здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку запасів [3]. При цьому підприємство самостійно визначає такі елементи облікової політики, як одиниця обліку запасів (за найменуванням або за однорідною групою), метод обліку транспортно-заготівельних витрат (шляхом прямого списання витрат до первісної вартості запасів

або за допомогою середнього відсотку) та метод оцінки вибуття запасів.

Методика оцінки запасів є важливим елементом облікової політики та напряму, пов'язана з організацією ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства. Згідно з положеннями бухгалтерського обліку, оцінка запасів здійснюється у трьох випадках: у разі надходження, списання і на дату складання звітності (на дату балансу).

Потрібно зазначити, що положення нормативно-правових актів не дають чітких рекомендацій стосовно вибору одного з методів; отже, підприємство самостійно обирає один із п'яти запропонованих методів (ідентифікаційної вартості, середньозваженої вартості, ФІФО, нормативних витрат та ціни продажу). Під час вибору варіанта оцінки запасів, що вибувають, до уваги береться широкий спектр факторів: рівень інфляції, фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо. При цьому умови, в яких функціонує підприємство, є специфічними для кожного господарського суб'єкта. Обраний метод фіксується в обліковій політиці підприємства, але у випадку вибору одного з наведених методів воно не має права його змінювати протягом податкового року для цілей податкового обліку. Також варто зазначити, що у світовій практиці поширено більше методів, частина яких є різновидом вищеперерахованих (табл. 1, 2).

Таблиця 1

Методи оцінки вартості запасів у вітчизняній практиці

№	Метод	Сутність	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
Вітчизняна практика				
1	Метод ідентифікованої вартості	Запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проєктів, або їхня первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінні каміння тощо)	Найбільш точний метод; для кожної одиниці використовується маркування, що дозволяє швидко визначити її собі вартість; підприємство регулює прибуток шляхом реалізації більш дорогих або дешевих запасів	Трудомісткість; однакові запаси можуть враховуватись за різною вартістю, що не завжди зручно
2	Метод середньозваженої вартості	Оцінка здійснюється за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця та вартості запасів, отриманих у звітному місяці на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів	Зручний за умови великої кількості запасів різноманітної номенклатури; дає об'єктивну картину руху ТМЦ на підприємстві, чистий прибуток має середнє значення, що більше відповідає фактичному	У період підвищення цін застосування методу призводить до фіктивного прибутку та переплати податків
3	Метод ФІФО (first-in-first-out)	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій надходили	Простий у використанні; балансова оцінка запасів максимально наближена до їхньої реальної вартості; результати аналізу фінансового стану виглядають привабливо для інвесторів та кредиторів	Показник валового прибутку у звіті про фінансові результати завищений під час інфляції та занижений під час дефляції
4	Нормативний метод	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлено з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін	Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норми; контроль за здійсненням режиму економії; укрупнення об'єктів обліку	Потреба в постійному перегляді норм використання запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін

5	Метод ціни продажу	Заснований на використанні середнього відсотка торговельної націнки товарів	Зручно застосовувати для підприємств роздрібно торгівлі, що мають значну і змінну номенклатуру з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки	Розрахунки є приблизними, що призводить до похибки та викривлень реальної вартості
---	--------------------	---	--	--

Таблиця 2

Методи оцінки вартості запасів у зарубіжній практиці

№	Метод	Сутність	Особливості та сфера застосування
Світова практика			
1	Метод ЛІФО (last-in-first-out)	Оснований на припущенні, що запаси, які надійшли останніми, вибувають першими	Корегує вплив інфляції/дефляції на показник валового прибутку; дозволяє не вдаватися до пошуку додаткових джерел поповнення оборотних коштів. Балансова оцінка запасів не співпадає з їхньою реальною вартістю: під час інфляції занижена, під час дефляції – завищена
2	Метод ХІФО (highest in, first out)	Полягає в тому, що використані запаси оцінюються за найвищою ціною придбання незалежно від строків закупівлі	ХІФО призначений, в основному, для підприємств, які мають високий прибуток і прагнуть зменшити суму податків, щоб тим самим оптимізувати свій фінансовий стан у результаті зниження бази оподаткування
3	Метод ЛОФО (lowest in, first out)	Під час оцінки запасів використовується найнижча ціна незалежно від строків їх придбання	Доцільно застосовувати для відображення в обліку більшої суми прибутку, що сприяє залученню потенційних інвесторів
4	Метод НІФО (next in, first out)	Списання матеріалів на виробництво відбувається в порядку черговості, починаючи з ціни другої закупленої партії	Метою його застосування є наближення до реальної вартості матеріальних витрат, коли списання матеріалів відбувається за вартістю наступного (останнього) надходження. Використовувався в Аргентині під час високої інфляції. У деяких країнах заборонений податковим законодавством
5	Метод КІФО (kousen in, first out)	У першу чергу, враховуються внутрішньо-концернові поставки	Застосовується в концернах
6	Метод ідентифікації (identified cost)	Партії товарів маркуються за ціною придбання. Під час списання визначають, з якої саме вони партії	Вважається найпростішим, але водночас трудомістким методом

Вибір того чи іншого методу оцінки запасів залежить від виду і характеру діяльності підприємства та специфіки галузі, до якої воно належить. Також на вибір методу впливає облікова політика та вид системи обліку. На діяльність підприємства мають свій безпосередній вплив економічні процеси, які відбуваються на макrorівні, тому, віддаючи перевагу одному з методів оцінки, підприємство в першу чергу повинно звертати увагу на економічну стабільність держави та інфляційні процеси.

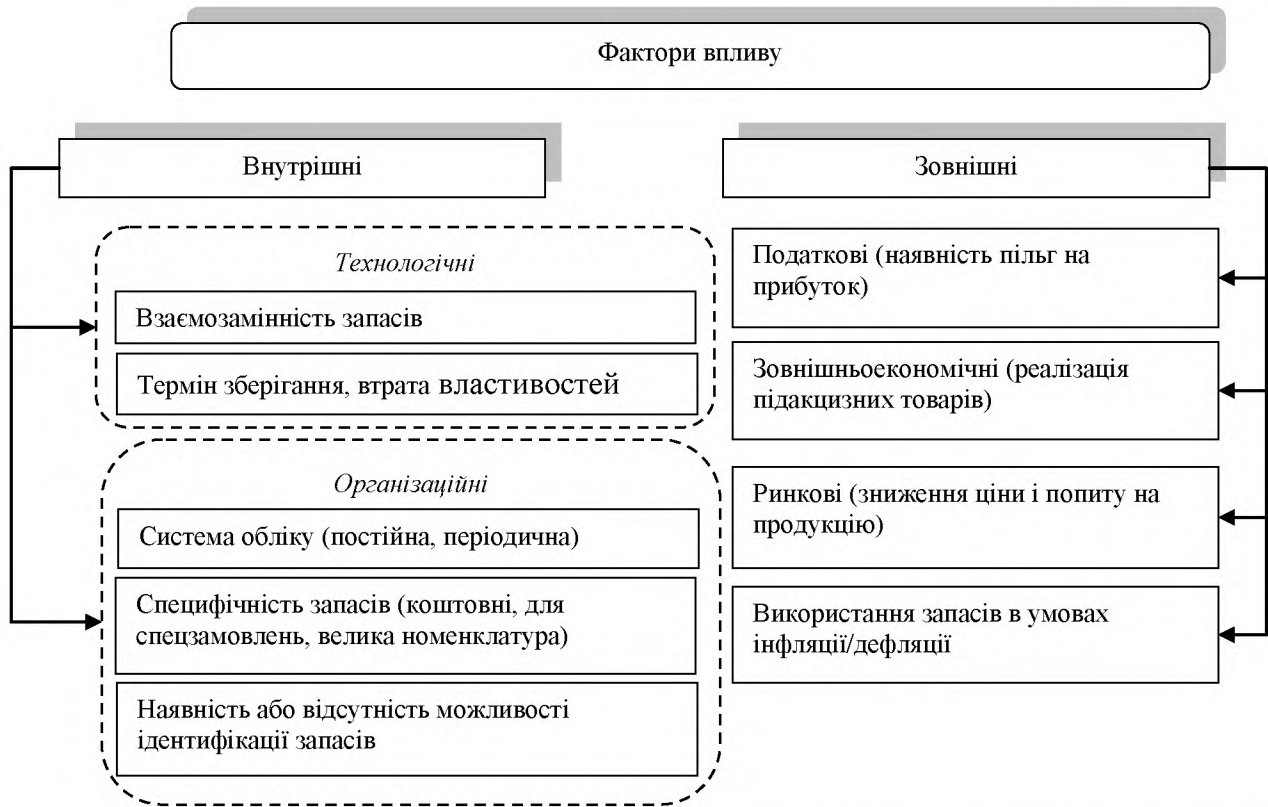
Виділимо перелік внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на вибір методу оцінки запасів під час їх вибуття (рис. 1).

Фактори, що ускладнюють або унеможливають застосування методів оцінки запасів, потребують особливої уваги. За умови використання підприємством великої кількості номенклатури однотипних запасів застосування методу ідентифікованої вартості є недоцільним та складним. В іншому випадку використання підприємством виробничих запасів в особливому

порядку для виконання спецпроектів і замовлень дає йому можливість простежити, які одиниці запасів було використано для цього замовлення і яку вартість вони мають. У такому разі пропонується застосовувати метод ідентифікованої вартості. Використання спеціального маркування або пристроїв для зчитування кодів підвищує ефективність цього методу [4].

Застосування методу середньозваженої собівартості рекомендується, якщо підприємство використовує взаємозамінні запаси або відсутня можливість ідентифікації одиниць запасів. Водночас за умови використання постійної системи обліку або щоденного надходження та втрати запасів, зумовлених особливостями технологічного процесу, застосування цього методу неефективне та трудомістке.

Використання в процесі виробництва запасів з обмеженим терміном придатності або ймовірністю втрати якісних властивостей таких запасів зумовлює застосування методу ФІФО.



Суттєвий вплив на процес вибору методу оцінки здійснюють особливості оподаткування, реалізація певних груп товарів, зниження ціни і попиту на продукцію, яку виготовляє підприємство. Так, у підприємства, що має пільги з податку на прибуток, не виникне потреби у зменшенні розміру оподаткованого прибутку шляхом завищення собівартості. Використання методу ФІФО в такому разі підходить якнайкраще. Якщо підприємство реалізує підакцизні товари, воно буде намагатися збільшити їхню собівартість для відповідного збільшення торговельної націнки на ці товари, для чого буде використовувати метод ЛІФО.

Під час вибору методу оцінки вибуття виробничих запасів підприємство виходить з інтересів користувачів. Неможливо сказати, що один із методів є кращим, необхідно враховувати, до яких наслідків приводить використання того чи іншого методу з точки зору оподаткування. Кращий метод – це той, що відповідає політиці ціноутворення. Обрані методи розкриваються у примітках до фінансової звітності.

Питання вибору між методом ФІФО та методом ЛІФО – це питання вибору між двома обліковими концепціями: статичною та динамічною. Статичний облік орієнтований на баланс (сальдо рахунків), динамічний – на звіт про фінансові результати (обороты за рахунками доходів і витрат). Статисти надають перевагу зовнішні користувачі – інвестори та кредитори, оскільки це допомагає скласти уявлення щодо ліквідності активів підприємства. Адаже такі користувачі завжди зацікавлені у своєчасному і повному поверненні боргів. Динаміка важлива для внутрішніх користувачів: керівникам, менеджерам вищої та середньої ланки. У сфері їхніх інтересів збалансованість доходів та витрат, точність розрахунку фінансового результату, відсутність викривлень [5].

Важливе значення має застосування підприємством комп'ютеризованих технологій обліку запасів. Точна й аналітична інформація про види, якісні та технічні характеристики запасів дозволяє використовувати кожен метод оцінки запасів із найменшими витратами праці і часу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виробничі запаси на підприємстві займають домінуючі позиції у складі активів, тому потребують якісної і своєчасної оцінки, особливо під час вибуття та формування собівартості готової продукції.

Елементами облікової політики стосовно запасів є: одиниця обліку запасів, метод обліку транспортно-заготівельних витрат та метод оцінки вибуття запасів. Стосовно їх оцінки підприємство самостійно обирає та використовує один із методів оцінки запасів залежно від поставлених задач та інтересів користувачів. Загально визнані рекомендації щодо механізмів вибору способів оцінки запасів під час їх вибуття відсутні.

Кожен із методів має свої переваги та недоліки і специфічну сферу застосування. Так, за умов постійного зростання цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. В умовах постійного зниження цін спостерігається обернений процес. Метод ЛІФО під час коливання цін передбачає, що собівартість реалізованих товарів сформує витрати, які відповідають цінам на момент продажу. Тому цей метод, порівняно з іншими, покаже менший валовий прибуток у період інфляції та більший – у період дефляції. Незалежно від зовнішніх факторів, метод ФІФО застосовується в тому випадку, коли пріоритет надається балансу, а метод ЛІФО – якщо перевага надається звіту про фінансові результати. Під час формування розпорядчого документа про облікову політику необхідно враховувати всі переваги та недоліки кожного з методів та їх вплив на показники фінансової звітності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : [монографія] / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінко та ін.]. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.
2. Соколов В. Я. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней : [учеб. пособие для вузов]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
4. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М. І. Бондар // Фінанси, облік і аудит. – 2009. – Вип. 13. – С. 169–177.
5. Павлов П. В. Особливості використання різних методів оцінки запасів / П. В. Павлов // Коммунальное хозяйство городов. – Научно-технический сборник. – 2004. – № 56. – С. 217–224.

В. В. Беликова,

Черноморский государственный университет имени Петра Могилы, г. Николаев, Украина

МЕТОД ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ КАК ЭЛЕМЕНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Цель статьи заключается в критическом анализе существующих методов оценки запасов при выбытии и обосновании особенностей их использования на различных предприятиях. В процессе исследования применены общенаучные методы: сравнение (для рассмотрения эффективности применения различных методов оценки запасов), анализ (для выяснения преимуществ и недостатков каждого из методов, влияния факторов на механизм выбора метода оценки), синтез (для обоснования рекомендаций по методике оценки запасов, исходя из специфичности каждого предприятия).

Проведен критический анализ методов оценки выбытия производственных запасов согласно отечественного и международного опыта, что позволило выявить их недостатки и преимущества и рекомендовать эффективное применение различных методов на предприятиях в зависимости от поставленных задач и интересов пользователей финансовой отчетности. Проведенное исследование позволило выявить совокупность факторов, оказывающих влияние на выбор метода оценки запасов. Учет преимуществ и недостатков каждого метода, внешних и внутренних факторов влияния на выбор метода оценки запасов позволит унифицировать этот процесс на различных предприятиях и улучшить качество учетной информации.

Ключевые слова: *учетная политика; производственные запасы; оценка; методы оценки запасов.*

V. V. Belikova,

Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv, Ukraine

METHODS OF INVENTORY VALUATION AS PART OF ACCOUNTING POLICIES

Purpose. *The aim of this paper is to critically review the existing methods of stocks evaluation under their decrease and study the characteristics of their use in various enterprises.*

Methodology of research. *The study used general scientific methods – a comparison (to review the efficacy of various methods of stock assessment), analysis (to determine the advantages and disadvantages of each method, the influence factors and mechanism for selecting the method of evaluation), synthesis (to justify recommendations for evaluation taking into account the specificity of each company).*

Findings. *A critical analysis of methods for assessing the disposal of inventory according to local and international experience, allowing them to find out advantages and disadvantages and recommend their effective application in enterprises, depending on the tasks and on the interests of financial statements users.*

Originality. *The study has revealed a set of factors influencing choice of method of inventory valuation.*

Practical value. *Considering the advantages and disadvantages of each method, internal and external factors influencing the choice of method of inventory valuation will standardize the process at different companies and improve the quality of accounting information.*

Keywords: *accounting policies; inventory; assessment; methods of stock assessment.*

Рецензенти: *Великий Ю. В., д. е. н., професор;
Замула І. В., д. е. н., професор.*