

Особливості визнання та оцінки виробничих запасів

У статті досліджено різноманітні підходи щодо особливостей визнання виробничих запасів на підприємствах. Проаналізовано основні способи формування оцінки запасів, їх вартості. Розглянуто існуючі методики оцінки вибуття запасів, особливості відображення їх в обліку, їх переваги та недоліки. Виявлено сучасні напрями дослідження в галузі оцінки вибуття запасів, що розглядаються у науковій літературі.

Ключові слова: запаси, виробничі запаси, вартість виробничих запасів, методи оцінки вибуття запасів.

Постановка наукової проблеми та її значення. Виробнича діяльність підприємств зумовлена використанням значної кількості різноманітних виробничих запасів. В сучасних умовах кризи вітчизняної економіки для ефективного функціонування підприємств необхідно застосування чіткої організації виробничого процесу, раціональних систем складського господарства, досконале ведення аналітичного обліку, а також нормування, планування, аналіз і контроль управління запасами.

Ефективність системи управління запасами пов'язана з правильною організацією фінансово-господарської діяльності підприємства, вимагає чіткої методики оцінки запасів і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому особливої актуальності набуває обґрунтування теоретичних та прикладних аспектів визнання та вибору методу оцінки виробничих запасів.

Аналіз останніх досліджень проблеми. Необхідною умовою підтримання виробництва продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (у формі виробничих запасів). Для здійснення процесу виробництва на підприємстві повинно

знаходиться в необхідних розмірах запаси сировини, палива, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, запасних частин та інших виробничих запасів, використання яких збільшує витрати на виробництво.

Значна увага питанням проблем обліку, визнання і методам оцінки виробничих запасів приділялась в роботах багатьох вітчизняних учених-економістів, таких як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.Л.Горецька, З.В. Гуцайлюк, М.В. Кужельний, С.Н. Петренко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, І.І. Цигилик, Г.Ф. Шепітко та інші. Загальні питання розвитку методів визнання, оцінки та обліку виробничих запасів висвітлювали зарубіжні вчені: Г.А. Велш, Н.Г. Данілочкіна, А.М. Кармінський, Л.В. Ліберман, А.Ш. Маргуліс, Б. Нідлз, В.Д. Новодворський, М.Х.Б. Перера, Ж. Рішар, С.Г. Фалько, П. Фрідман, А.Д Шеремет.

Водночас аналіз наукових дослідження свідчить, що багато питань обліку та використання методів оцінки виробничих запасів виробничих підприємств має дискусійний характер, чинна нормативна база не завжди враховує існуючу систему матеріального забезпечення. Деякі питання обліку та визнання виробничих запасів вивчені недостатньо.

Мета статті і завдання статті. Метою статті є узагальнення і систематизація існуючих підходів до визначення різних методів формування вартості та оцінки вибуття виробничих запасів, а також огляд питань щодо забезпечення їх ефективного функціонування в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення вказаної мети було передбачено вирішення таких завдань, як аналіз формування первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження; дослідження методів оцінювання виробничих запасів; визначення методичних засад запровадження на підприємствах різних методів оцінки вибуття виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. Оцінка запасів є важливою передумовою

організації обліку даного об'єкту, тому що вона впливає на точність фінансових результатів. В сучасних умовах основним завданням є визначення кращого методу в конкретній ситуації.

Відповідно до вимог П(С) БО 9 “Запаси” оцінка запасів здійснюється в трьох випадках: при надходженні, при списанні, на дату складання звітності (на дату балансу).

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, включає такі фактичні витрати:

- суми, що сплачуються згідно з договорами постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита під час імпортування запасів;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати по заготівлі, на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування запасів;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи та перевезення запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів).

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів, доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів) [1].

Первісна вартість запасів, внесених до статутного капіталу, визначається як справедлива вартість, погоджена засновниками підприємства, під час реєстрації підприємства і відображена в його установчих документах.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Первісна вартість запасів, одержаних безоплатно, являє собою справедливую вартість, яка складалася на момент надходження.

Справедлива вартість виробничих запасів визначається відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [3]. Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів.

При цьому, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю є їхня справедлива вартість, а різниця включається до витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за П(С)БО 16 "Витрати" [2]. Собівартість виробництва запасів включає:

- прямі матеріальні витрати: сировина і основні матеріали, допоміжні матеріали, комплектуючі вироби;
- прямі витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві (виконанні робіт, наданні послуг);
- інші прямі витрати: амортизація, знос малоцінних і швидкозношуваних предметів, відрахування на соціальні заходи та інші;
- загальновиробничі витрати: витрати на управління виробництвом та його обслуговування, утримання та експлуатацію основних засобів (розподілені).

Відповідно до П(С)БО 9 не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені): понаднормативні втрати і недостачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, придатного до використання за

призначенням [1]. Ці витрати відносяться до витрат діяльності того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо первісна вартість запасів суттєво змінилася на дату складання балансу або запаси зіпсовані, застарілі, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то як балансова вартість використовується чиста вартість реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

На даний час оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з П(С)БО 9 здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу [1].

В бухгалтерському обліку для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Підприємство визначає самостійно який метод чи методи, якщо це вважається за потрібне, застосовувати.

Перший метод – за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці. Інакше кажучи, “за що купив, за тою ж ціною і списав” (на виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію). Причому, у відпуск іде саме та одиниця запасів, яка купувалась цілеспрямовано на відповідний кінцевий продукт.

Згідно П(С)БО 9, цей метод застосовується для оцінки вибуття запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення і для оцінки вибуття запасів, які не замінюють один одного. Таке обмеження, як зазначають деякі науковці [5, 6], застосування методу ідентифікованої

собівартості не дуже зрозуміло. Значна кількість підприємств має налагоджений комп'ютерний облік надходження і вибуття запасів за тією вартістю, за якою ці одиниці запасів були придбані, тому недоцільно його відкидати заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за середньозваженою собівартістю, ФІФО та ін., оскільки цей метод є найточнішим. Обов'язковою умовою для застосування цього методу є можливість за кожною одиницею запасів встановити саме її ціну (історичну собівартість). Отже, метод може застосовуватися за умов незначної номенклатури матеріалів чи товарів, що використовуються на підприємстві. Облік надходження матеріалів, їх відпуску та залишків здійснюється по конкретних партіях. У разі використання, реалізації (іншого вибуття) великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними, зазвичай використовується один з наступних методів для визначення собівартості запасів [4].

Другий метод – за середньозваженою собівартістю. Метод застосовується окремо для кожної сукупності взятих на облік запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

Третій метод – метод ФІФО. Цей метод оцінки вибуття запасів за цінами перших закупівель, тобто метод ФІФО, ґрунтується на припущенні, що запаси, які надійшли першими, першими і реалізуються (first – in, first – out, method – FIFO). Основним недоліком цього методу є те, що в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. В умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також і ціни на свій товар, при застосування методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що зазначається в Звіті про фінансові результати, буде не виправдано завищеним (і навпаки).

Перевага методу ФІФО полягає в забезпеченні відображення у балансі суми запасів, яка приблизно співпадає з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції, що спостерігається зараз, призведе до завищення вартості матеріальних залишків, зниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

Четвертий метод – нормативний метод обліку вибуття запасів, який є частиною давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). «Оцінка вибуття запасів за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися» [4].

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є основним методом, що використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також в сезонних галузях матеріального виробництва. Цей метод нарівні з іншими методами оцінки вибуття запасів є саме таким, який потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів з підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття (але не з балансу). Метод нормативних затрат звичайно застосовується у разі стабільності цін на запаси.

П'ятий метод визначення вартості – метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну й змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Торговельна націнка додається до первісної вартості закуплених для подальшого продажу вроздріб товарів вже на стадії

оприбуткування цих товарів. Надалі облік руху товарів на всіх дореалізаційних стадіях може відбуватися за цінами продажу. Разом з тим це не суперечить вимогам П(С)БО 9 і МСБО 2 щодо оцінки запасів на дату балансу за найменшою з двох вартостей: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Вибір оптимального для підприємства методу оцінки вибуття запасів залежить від великої кількості зовнішніх факторів, які по-різному впливають на діяльність кожного окремого підприємства і на результати цієї діяльності, тому саме воно визначає, якому з методів надати перевагу [4].

Так, Павлов П.В. [6, с. 218] зазначає, що при виборі варіанта оцінки запасів, котрі вибули, до уваги слід приймати широкий спектр факторів: рівень інфляції, фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо. Вся сукупність факторів впливу може бути поділена на дві групи: зовнішні і внутрішні.

Зовнішні фактори пов'язані з особливостями функціонування економіки країни, системи оподаткування (наявність пільг з оподаткування, зниження попиту на продукцію підприємства, реалізація підакцизних товарів), використання запасів в умовах інфляції, коли наявна тенденція до зростання цін на матеріали, сировину, паливо тощо на ринку,

Значно впливає на вибір методу оцінки ситуація, яка складається на ринку, де підприємство купує виробничі запаси та реалізує готову продукцію. При цьому важливе значення має вплив таких факторів, як зміна ціни на виробничі запаси, а також зміна ціни і попиту на готову продукцію підприємства.

Крім зовнішніх факторів на вибір методу оцінки виробничих запасів при їхньому списанні впливають внутрішні фактори, які визначаються організаційними особливостями господарського суб'єкта, а також специфікою технології, що використовується підприємством у виробництві.

Павлов П.В. виокремлює серед внутрішніх фактори технологічного і загальноорганізаційного характеру [6, с. 221]. До першої групи він відносить

взаємозамінність запасів або її неможливість, швидкість псування та втрачання властивостей, тривалість терміну зберігання тощо. До другої групи включає запаси для виконання спецпроектів і замовлень, дуже малого об'єму, з великою вартістю; велику номенклатуру та велику кількість товарів; періодичну або постійну систему обліку запасів на підприємстві; планування фінансування свого розвитку; комп'ютерні технології обліку запасів та ін.

Аналіз особливості впливу внутрішніх факторів на вибір методу оцінки запасів при їхньому списанні показує, що серед факторів загальноорганізаційного характеру можна виділити такі, котрі дозволяють застосовувати лише один з можливих методів оцінки запасів або здійснювати вибір з декількох варіантів методів.

Наприклад, використання підприємством виробничих запасів в особливому порядку для виконання спецпроектів і замовлень дає йому можливість простежити, які одиниці запасів були використані для даного замовлення і яку вартість вони мають. У такій ситуації можливе застосування методу оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю. Якщо ж запаси мають велику вартість або не можуть замінити один одного, тоді метод ідентифікованої собівартості є єдино можливим. Але при використанні підприємством великої кількості і номенклатури однакових запасів застосування методу ідентифікованої собівартості є складним і неефективним.

Метод середньозваженої собівартості застосовується у випадках використання підприємством періодичної системи обліку запасів, при якій даний метод є простим у застосуванні і досить діючим для надання інформації в управлінських цілях, тобто коли господарському суб'єкту потрібно одержати інформацію щодо оцінки запасів у момент безпосереднього здійснення операцій.

Якщо виробничий процес пов'язаний з використанням виробничих запасів, які швидко псуються чи втрачають свої властивості, доцільне використання методу ФІФО. Він дозволяє відобразити в обліку і звітності

вартість запасів, що приблизно дорівнює поточній ринковій вартості, а також дає можливість підвищити розмір прибутку з метою фінансування наступного розвитку підприємства. В інших випадках, зокрема за наявності у підприємства проблем з вільними оборотними коштами і потрібно їхнє поповнення, використовується метод оцінки запасів ЛІФО [6, с. 222], який на даний момент вилучений з П(С)БО 9.

Використання лише зазначених методів оцінки вибуття виробничих запасів в системі управлінського обліку, на думку Лишиленко О.В., не в повній мірі забезпечує керівництво підприємств необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власні продукцію, роботи і послуги, та визначення точки беззбитковості [5], тому їм пропонується до використання ще два методи: ЧІФО і ЕІФО.

Оцінка вибуття запасів за методом ЧІФО (cheapest – in – first – out) тобто “найдешевший – в – перший – із” базується на припущенні, що з початку вибувають найдешевші запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті). Отже, даний метод є ефективний при формуванні собівартості продукції, на яку існує жорстка конкуренція на ринку, або є потреба у визначенні мінімально допустимої ціни її реалізації. Методи списання виробничих запасів, зазначені в П(С)БО 9, не враховують конкурентноздатність певного виду продукції на ринку.

Отже, метод ЧІФО надає нам можливість вкрай мінімізувати вартість використаних виробничих запасів у собівартості окремої продукції за рахунок віднесення виробничих запасів із більшою закупівельною ціною до собівартості продукції, яка має більш вигідне становище із реалізацією на ринку.

Метод ЕІФО (expensive – in – first – out), тобто “найдорожчий – в – перший – із” ґрунтується на припущенні, що з початку вибувають найдорожчі запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті).

Поряд із зазначеними перевагами (можливість отримати додаткову інформацію при формуванні і аналізі цінової політики, загальної оцінки фінансових результатів) запропонованих методів можна виділити й такі недоліки: трудомісткість, відсутня універсальність, далеко не на всіх українських ринках панує досконала конкуренція.

Висновки та перспективи подальшого дослідження. Таким чином, в умовах складної сучасної економічної ситуації, необхідно враховувати як позитивні, так і негативні наслідки використання кожного окремого методу оцінки вибуття виробничих запасів з точки зору оподаткування. Керівництво має визначити метод, який дозволить розрахувати виробничі витрати, обґрунтувати собівартість продукції та буде відповідати політиці ціноутворення підприємства. Отже, аналіз методів свідчить, що ідеального (або універсального) методу оцінки запасів – методу, однаково прийняттого і з метою надання інформації про фінансово-майновий стан підприємства, і з метою виведення найбільш достовірного фінансового результату. Вибір методу оцінки активів залежить від характеристик, якими повинна володіти облікова інформація, і від завдань, заради вирішення яких складається фінансова звітність.

Джерела та література

1. П(С)БО 9 "Запаси" затверджений наказом Міністерства фінансів № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс] // – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu9/>
2. П(С)БО 16 "Витрати" затверджений наказом Міністерства фінансів № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс] // – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu16/>
3. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» затверджений наказом Міністерства фінансів № 163 від 7.07.1999 р. [Електронний ресурс] // – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu19/>
4. Вибуття запасів: оцінка та відображення в обліку [Електронний ресурс] // – Режим доступу : http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_5_4_obliczapasy.html

5. Лишилєнко О. В. Напрямки покращєння методів оцїнки списання виробничих запасів в системї аналізу безбитковостї виробництва продукцїї аграрних пїдприємств [Електронний ресурс] // – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com/SND/Economics>

6. Павлов П. В. Особливостї використання рїзних методів оцїнки запасів / П. В. Павлов // Научно-технический сборник «Коммунальное хозяйство городов». – Х.: Харк. нац. ун-т мїськ. гос-ва ім. А. М. Бекєтова. – 2004. – С. 217 -224. - (Серїя « Економїчні науки» № 56).

Светлана Бєгун. Особенности определения и оценки производственных запасов.

В статье исследованы различные подходы относительно особенностей определения производственных запасов на промышленных предприятиях. Рассмотрены основные способы формирования оценки запасов, их первоначальной и справедливой стоимости. Проанализированы и критически оценены действующие методики бухгалтерского учета производственных запасов на предприятиях. Изучены существующие методики оценки выбытия запасов, особенности отражения их в учете, их преимущества и недостатки. Определены внешние и внутренние факторы, которые оказывают влияние на выбор метода оценки производственных запасов. Выявлены современные направления исследования в области оценки выбытия запасов, что рассматриваются в научной литературе. Проанализированы положительные и отрицательные последствия использования каждого конкретного метода оценки выбытия производственных запасов на предприятиях.

Ключевые слова: запасы, производственные запасы, стоимость производственных запасов, методы оценки выбытия запасов.

Svitlana Begun. Features of the definition and evaluation of inventories.

The article is devoted to the study various approaches of defining characteristics of inventories in industry. The main methods of forming estimates of reserves, and their initial fair value are focused upon. Existing methods of accounting for inventories enterprises are analyzed and critically evaluated. Existing methods of assessment of disposal of stocks, peculiarities of their reflection in accounting process, their advantages and disadvantages are studied. External and internal factors that influence the choice of estimation method of inventory are determined. Areas of modern studies in the evaluation of disposal of stocks discussed in the scientific literature are identified. Positive and negative implications of each specific evaluation method of disposal of inventories in enterprises are analyzed.

Key words: stocks, inventories, cost of inventory, inventory valuation methods disposal.