

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.4

СУТНІСТЬ ТА НЕОБХІДНІСТЬ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

THE ESSENCE AND NEED TO IMPROVE INVENTORY VALUATION METHODS AT THE ENTERPRISE

Глухова В.І.

кандидат економічних наук, доцент,
завідувачка кафедри обліку і фінансів,
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

Хоменко Л.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і фінансів,
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

Яценко Н.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і фінансів,
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

У статті досліджено сутність поняття оцінки у бухгалтерському обліку. Проаналізовано сучасні наукові підходи до методів оцінки запасів на підприємстві під час надходження різними шляхами та методи оцінки запасів під час вибуття. Визначено фактори, які впливають на методи оцінки запасів та необхідність її вдосконалення.

Ключові слова: запаси, методи, оцінка, первісна вартість, облік, активи, фінансові результати, собівартість, національні стандарти, фінансова звітність.

В статье исследована сущность понятия оценки в бухгалтерском учете. Проанализованы современные научные подходы к методам оценки запасов на предприятии при поступлении разными путями и методы оценки запасов при выбытии. Определены факторы, которые влияют на методы оценки и необходимость ее совершенствования.

Ключевые слова: запасы, методы, оценка, первоначальная стоимость, учет, активы, финансовые результаты, себестоимость, национальные стандарты, финансовая отчетность.

The article studies the essence of the concept of evaluation in accounting. Modern scientific approaches to inventory evaluation methods at the enterprise in case of receipt in different ways, as well as inventory evaluation methods in case of issue, are analysed. Factors influencing inventory evaluation methods and the necessity of its improvement are identified.

Key words: inventory, methods, evaluation, initial cost, accounting, assets, financial results, prime cost, national standards, financial reporting.

Постановка проблеми. В умовах гармонізації міжнародних і вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку проблема вибору методів оцінки запасів є актуальною.

Підприємство у процесі виробництва використовує різноманітні ресурси: трудові, матеріальні, фінансові. При цьому значну частку у цих ресурсах займають запаси. Відомо, що у структурі собівартості продукції матеріальні витрати займа-

ють найбільшу питому вагу (від 60 до 90%), тому визначення достовірної оцінки матеріалів є пріоритетним. Правильне визначення кількісних і якісних показників господарської діяльності підприємства багато в чому залежить від оцінки запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Роботи вітчизняних учених, таких як Ф.Ф. Бутинць, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко,

Н.М. Ткаченко, присвячені проблемам обліку запасів та методам їх оцінки на підприємстві. При цьому більшість досліджень із теорії та практики обліку запасів потребують подальших досліджень, тому що гармонізація вітчизняного бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами вимагає об'єктивних змін бухгалтерського обліку, при цьому правильна організація бухгалтерського обліку запасів є необхідною умовою ефективності роботи підприємства.

Мета статті полягає в дослідженні сучасних методів оцінки запасів на підприємстві та визначенні ефективних методів їх оцінки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Різноманітність видів оцінки запасів спонукає підприємство обрати таку, яка буде гарантувати достовірні дані для фінансової звітності та задовольняти вимоги стандартів.

Розглянемо сутність категорії «оцінка» у бухгалтерському обліку. Оцінка в обліку, на думку М.С. Пушкаря, є грошовим вимірником, що забезпечує приведення інформації про різні об'єкти у зівставну форму та зміст [1]. На думку Я.В. Соколова, оцінка – це спосіб переведення облікових об'єктів із натурального вимірника в грошовий, що передбачає вибір і втілення однієї або декількох процедур [2, с. 197]. Оцінка, на думку Т.Б. Циганова, в бухгалтерському обліку є процесом вартісного формування майна, зобов'язань, господарських фактів, фінансового результату для суб'єктів господарювання різних форм власності.

На нашу думку, оцінка в бухгалтерському обліку – це елемент методу бухгалтерського обліку, що відображає вартість об'єктів, процесів та явищ обліку з метою узагальнення їх загалом та для забезпечення приведення інформації про різні об'єкти та суб'єкти у зівставну форму. При цьому оцінка є одним із головних інструментів, що формує достовірну інформацію про результати діяльності підприємства.

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку пройшла низку етапів розвитку :

1. Поява оцінки (V ст. до н.е.) – оцінка в товарах, тобто загальних еквівалентах.

2. Поява оцінки в грошовій формі (V ст. до н.е. – XII ст.) – використання в процесі торгівлі грошових вимірників.

3. Розповсюдження оцінки в грошовій формі на всі об'єкти бухгалтерського обліку (XIII–XIV ст.).

4. Поява перших теорій та методик обґрунтування вибору застосування оцінок (XIV ст. – перша половина XIX ст.) – формування уявлення про механізми впливу оцінки матеріалів на собівартість виготовленої продукції.

5. Формування теорії оцінки (друга половина XIX ст. – 90-ті роки XX ст.) – період еволюції теорій оцінки, неоднозначність у поглядах різних наукових шкіл та трактування оцінки як елемента бухгалтерського обліку.

6. Нова парадигма обліку, справедлива вартість (90-ті роки XX ст. – початок XXI ст.) – використання

справедливої вартості матеріалів, законодавчо регламентоване Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку [3].

Ефективність роботи підприємства у багато в чому залежить від правильного вибору методу оцінки запасів, що дає можливість досягти значної економії витрат підприємства, сприяє зберіганню матеріалів та покращенню результатів діяльності. При цьому важливого значення набуває оцінка методів у сучасних умовах господарювання, коли ринкові ціни на запаси постійно зростають.

Визначення запасів наведено у П(С)БО 9. 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 [4].

У міжнародній практиці обліку облік запасів регламентовано МСБО 2 «Запаси». Згідно МСБО 2 запаси – це активи, які: утримуються для продажу у звичайному процесі бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або під час надання послуг.

У П(С)БО 9 визначено, що оцінка запасів здійснюється під час надходження, списання й на дату складання балансу. Визначення первісної вартості запасів під час надходження залежно від шляхів їх надходження регламентовано П(С)БО 9 та подано на рис. 1.

Виходячи з мети, яку ставить перед собою, підприємство здійснює вибір методу оцінки запасів. Оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншого вибуття згідно з П(С)БО 9 здійснюється одним із таких методів: ідентифікованої собівартості одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Під час вибору методу оцінки запасів під час вибуття враховуються такі фактори, як фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства та інше. Методи оцінки запасів під час вибуття подано на рис. 2.

Проаналізуємо методи оцінки запасів під час вибуття. Зміст методу ідентифікованої собівартості характеризується тим, що витрати, отримані в результаті використання запасів, розподіляються за кожною одиницею запасів окремо. Основною перевагою цього методу є те, що для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дає змогу визначити її собівартість. Цей метод є найбільш точним. Вадами є трудомісткість і те, що однакові запаси обліковуються за різною вартістю.

Метод середньозваженої собівартості характеризується тим, що оцінка запасів здійснюється шляхом визначення середньої ціни кожної

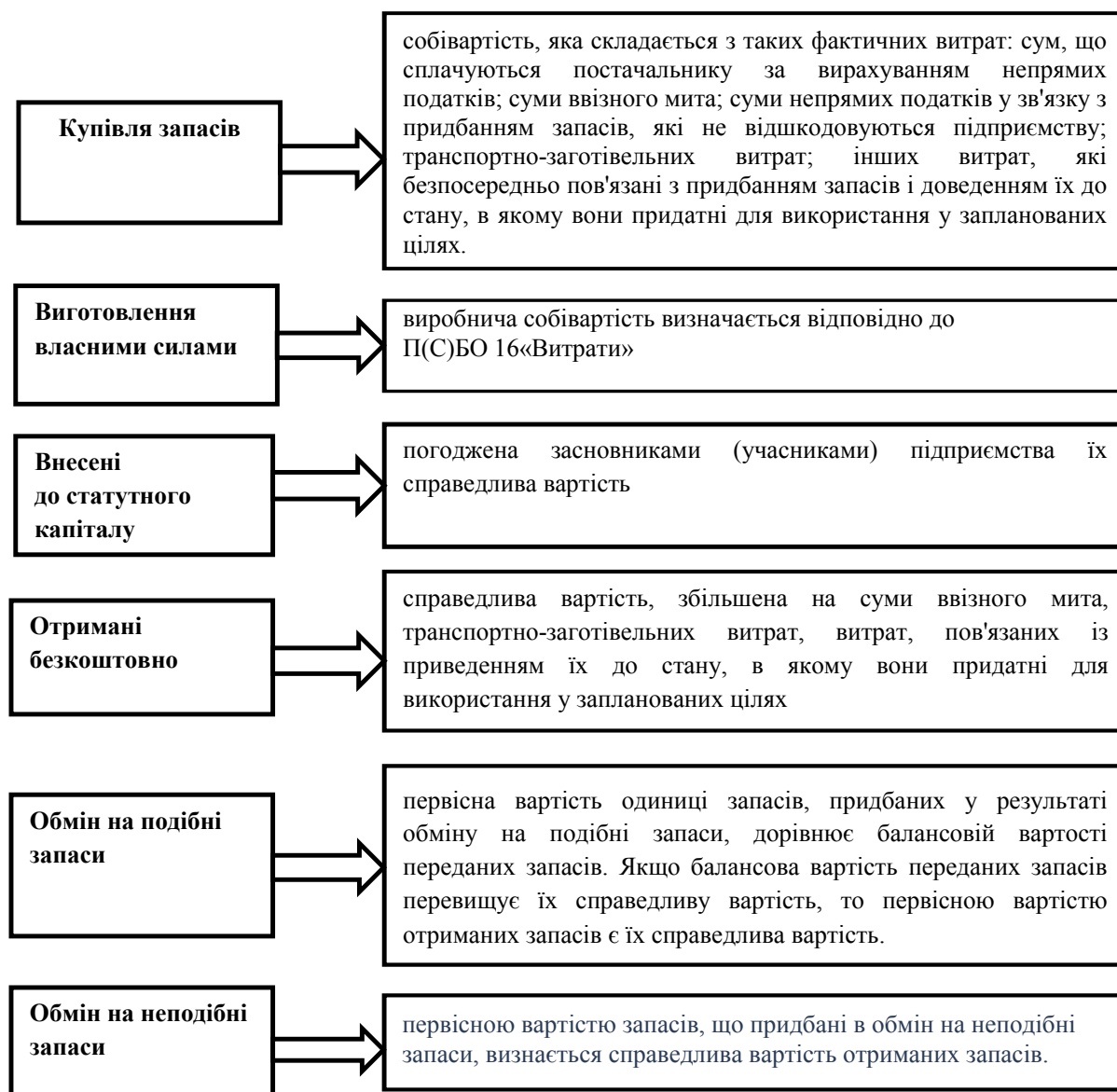


Рис. 1. Визначення первісної вартості запасів залежно від шляхів їх надходження

одиниці запасів під час списання. Переваги: цей метод дає змогу визначити середнє значення чистого прибутку, який точніше відповідає фактичному, простий у використанні, не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів. Вади: у період підвищення цін метод сприяє тому, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий, не приділяється увага останнім за часом цінам.

Назва методу ФІФО (first in – first out) у перекладі означає «першим надійшов – першим вибув». Зміст цього методу полягає в тому, що запаси використовуються у послідовності їх надходження на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, на продаж або інше вибуття, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Слід зазначити, що застосування методу ФІФО мож-

ливе на тих підприємствах, на яких запаси дуже швидко псуються або втрачають свої властивості, тобто фруктів, овочів та інших продуктів харчування. Переваги: простота й об'єктивність обліку, зручність використання. Вади: у період інфляції метод ФІФО сприяє завищеній сумі прибутку, що приведе до сплати надлишкових коштів у податку на прибуток.

Зміст методу нормативних витрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлено підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Переваги: можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат. Вади: постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробни-

чих потужностей і діючих цін. Метод ціни продажу застосовується на підприємствах роздрібною торгівлі й ґрунтується на використанні середнього проценту торгової націнки товарів. Переваги: цей метод є зручним для застосування в роздрібній торгівлі, дає змогу оперативно реагувати на зміну ціни придбання. Вади: у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахованням нереалізованої торгової націнки. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів.

Ми підтримуємо пропозицію О.В. Лишиленко, який вважає, що вітчизняним підприємствам слід доповнити критерії застосування методів оцінки запасів, оскільки наявні методи не в змозі повністю задовольнити потреби керівництва підприємства необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власні роботи, послуги та продукцію, а також вираховання точки беззбитковості, тому доцільно використовувати два додаткові методи: ЧІФО, ЕІФО [6].

Сутність методу ЧІФО ґрунтується на вибутті запасів залежно від їх ціни, тобто насамперед вибувають запаси, придбані за найменшою ціною. Цей метод є кращим під час формування собівартості виготовленої продукції, на яку є жорстка конкуренція на ринку або є необхідність визначення мінімально допустимої ціни її реалізації.

Метод ЕІФО полягає в тому, що передусім вибувають найдорожчі запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття).

Дослідження наявних методів оцінки запасів дало змогу визначити основні фактори, що впливають на вибір методу: історичні передумови формування системи обліку; тенденції розвитку економіки, податкового регулювання; місце використання; приналежність підприємства до певної галузі; характер і специфіка запасів.

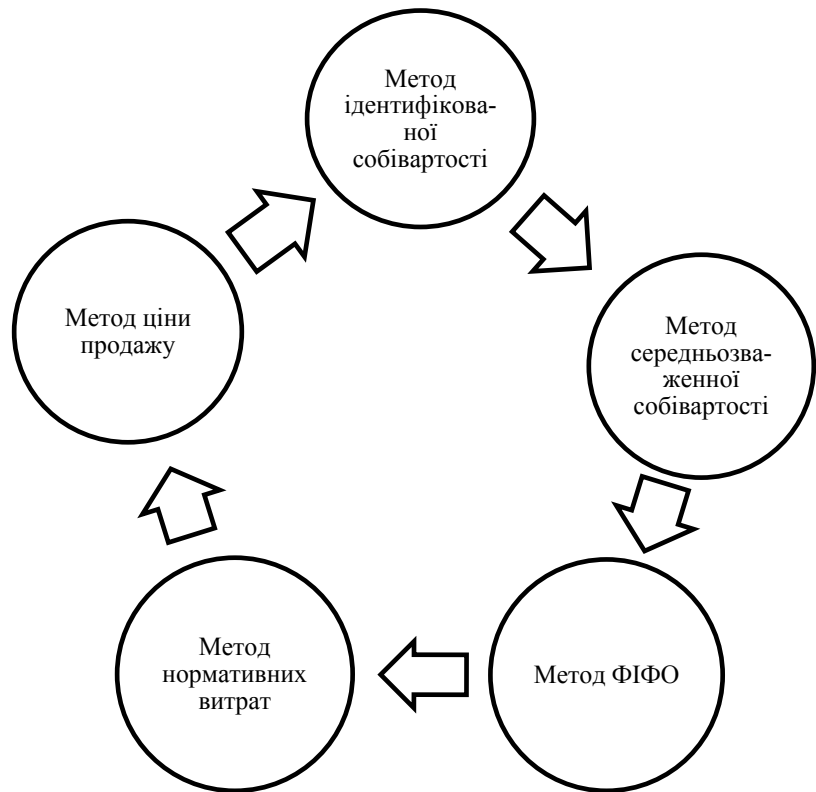


Рис. 2. Методи оцінки запасів під час вибуття

Висновки з проведеного дослідження.

Проведені дослідження показали, що методика оцінки запасів є дієвим інструментом організації ефективної діяльності підприємства.

В умовах гострої конкуренції вітчизняні виробники шукають шляхи зниження собівартості продукції. Одним із них є обрання достовірного методу оцінки запасів, оскільки запаси є значним складником активів підприємства.

Усі досліджені методи оцінки запасів мають свої переваги і вади, вибір оптимального методу повинен бути обдуманим та виваженим рішенням підприємства з урахуванням галузевої та виробничої специфіки.

Дослідження методів оцінки вибуття запасів дало змогу визначити основні фактори, що впливають на вибір методу. Наявні методи оцінки вибуття запасів необхідно доповнити методами ЧІФО, ЕІФО.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [Підручник] / М.С. Пушкар. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
2. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2000. 405 с.
3. Гасанов М.Ю. Эволюция оценки / М.Ю. Гасанов // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы II междунар. науч. конф. (Москва, октябрь 2013 г.). М.: Буки-Веди, 2013. С. 82–86.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. (із змінами та доповненнями від 01.01.2015 р.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Самко М.С. Порівняльний аналіз існуючих видів оцінок виробничих запасів підприємства / М.С. Самко // Управління розвитком. 2013. № 3. С. 62–65.
6. Лишиленко О.В. Напрямки покращення методів списання виробничих запасів в системі аналізу беззбитковості виробництва продукції аграрних підприємств. URL: http://www.rusnauka.com/SND/Economics/7_I%20i%20sh%20i%20i%20e%20n%20k%20o.doc.htm.