

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-1-89-43>

УДК 657.9

Шпін В.В., Мельник Т.Г.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

## МЕТОДИКА ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ВІТЧИЗНЯНИМИ І МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ОБЛІКУ

**Анотація.** У статті проаналізовано та систематизовано основні положення стандартів бухгалтерського обліку, які регулюють такий метод і об'єкт обліку, як оцінка запасів. Публікація висвітлює спільні та відмінні риси щодо методів оцінки запасів у вітчизняних нормативно-правових актах та міжнародних стандартах. Виокремлення і аналіз даних відмінностей є необхідним для вирішення питання про необхідність імплементації чинних в Україні національних стандартів обліку до міжнародних в межах визначеного об'єкту дослідження – оцінки запасів. У роботі розкрито сутність основних видів оцінки запасів, а саме: первісна оцінка, оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу. Таким чином, розглянута оцінка запасів є невід'ємною частиною процесу обліку на підприємстві, а достовірна, своєчасна та відповідна законодавству оцінка запасів є необхідною задля ефективного управління запасами.

**Ключові слова:** запаси, оцінка, первісна вартість, вибуття запасів, методи оцінки.

Shpin Veronika, Melnyk Tetiana

Taras Shevchenko National University of Kyiv

## METHODOLOGY OF COST ESTIMATE OF THE ENTERPRISE INVENTORIES ACCORDING TO THE DOMESTIC AND THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

**Summary.** The enterprise inventories are one of the foundations for ensuring the activities of any enterprise, because they constitute the material basis for the production process and ensure the continuity of this process. Therefore, the organization of accounting and this object is extremely important aspects in the activities of the enterprise. It is important today to resolve the issue of the compliance of the modern inventory accounting system at the enterprises with the requirements of efficiency and reliability of information to meet the needs of management and managers of various levels in order to effectively manage inventory and increase the efficiency of the enterprise as a whole. In the course of using inventories in the activities of the enterprise, there is a need for their reliable and timely assessment, which must comply with the requirements of the current legislation. The further display of information about this object in accounting and reporting will depend on the assessment of reserves, thus the assessment of reserves is extremely important in the accounting process of the enterprise. In the article the main provisions of accounting standards governing such a method and accounting object as cost estimate of inventories are analyzed and systematized. The publication highlights the main common and distinctive features for estimation methods of inventories in domestic regulatory legal acts and international standards. Selection and analysis of these differences is necessary to resolve the issue of the need to implement the national Ukrainian accounting standards with international ones within a certain research object as cost estimate of inventories. Therefore, the publication actualizes the development of the regulatory and legal framework for inventory accounting. In the article the essence of the main types of cost estimate of inventories, namely: initial valuation, valuation at disposal, valuation at the balance sheet date are disclosed. Thus, the cost estimate of inventories is considered an integral part of the accounting process at the enterprise, and a reliable, timely and legal estimate of inventories is necessary for effective inventory management.

**Keywords:** inventories, estimation, initial value, disposal of inventories, estimation methods.

**Постановка проблеми.** Запаси підприємства є однією з основ забезпечення діяльності будь-якого підприємства, адже вони становлять матеріальну базу для процесу виробництва і забезпечують безперервність цього процесу. За даними Державної служби статистики України оборотні активи підприємств за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2019 року – усього 6640282,4 (млн. грн.), в т.ч. запаси – 1624162,4 (24,5%) [11]. Тому організація обліку даного об'єкта є надзвичайно важливими аспектами у діяльності підприємства.

Важливим сьогодні є вирішення питання відповідності сучасної системи обліку запасів на підприємствах вимогам оперативності та достовірності інформації для задоволення потреб керівництва і менеджерів різних рівнів з метою ефективного управління запасами та підвищення результативності діяльності підприємства в цілому.

В ході використання запасів у діяльності підприємства виникає необхідність у їх достовірній та своєчасній оцінці, яка повинна відповідати вимогам чинного законодавства. Саме від оцінки запасів буде залежати подальше відображення інформації про даний об'єкт в обліку та звітності. Таким чином оцінка запасів має надзвичайно важливе значення в обліковому процесі підприємства.

Характерними сьогодні є і зміни у законодавчій та нормативно-правовій базі обліку. Наразі також широко відбуваються процес глобалізації та інтеграції України до європейського світу. Це зумовлює імплементацію вітчизняних нормативно-правових актів із обліку, в тому числі обліку запасів, до міжнародних вимог.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В ході дослідження теми обліку запасів, у тому числі їх оцінки, було виявлено досить велику кількість публікацій, присвячених даному питанню.

Зокрема, Бегун С. визначено особливості основних методів оцінки запасів при вибутті та запропоновано використовувати такі методи, як ЧІФО і ЕІФО в системі управлінського обліку [12]. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. в своїй праці розглядають проблеми обліку виробничих запасів та пропонують напрями вдосконалення управління виробничими запасами [13].

Гончаровим Ю.В. та Кравченко І.В. розглянуто застосування методів оцінки вибуття виробничих запасів в сучасних умовах та здійснено аналіз положень нормативно-правових актів України та зарубіжних країн щодо обліку запасів [14]. Плахтій Т.Ф. проведено аналіз та систематизація наукових праць за напрямком наукового дослідження щодо обліку запасів, розкрито основні проблеми, які підняті в них та шляхи їх вирішення [15]. Шендригоренко М.Т. здійснено критичний огляд нормативних джерел, що регламентують методи оцінки запасів у разі їх вибуття, розглянуто особливості кожного методу, а також сфери їх ефективного застосування [16].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Найявніші відмінностей в українських та міжнародних стандартах обліку і звітності, а також врахування основних вимог директив ЄС щодо оцінки запасів підприємства та Концептуальної основи фінансової звітності, на основі яких відбуваються процеси глобалізації та інтеграції України до європейського світу, визначення необхідності приведення всіх вітчизняних вимог щодо оцінки запасів у відповідність до міжнародних.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є обґрунтування методичних основ оцінки запасів підприємства залежно від їх надходження, використання, а також відображення у фінансовій звітності, аналіз вітчизняних положень нормативно-правових актів, порівняння їх із вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності, директив ЄС.

**Виклад основного матеріалу.** Відштовхуючись від суті поняття «оцінка», можна визначити, що оцінка запасів на підприємстві – «це спосіб їх вартісного вимірювання» [17] та відображення даної вартості у відповідних бухгалтерських документах і звітності.

Запаси, як активи підприємства, підлягають відображенню у фінансовій звітності підприємства, зокрема у формі 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) за виконання двох умов [3]:

– в майбутньому будуть отримані економічні вигоди, пов'язані з використанням таких активів;

– вартість запасів може бути достовірно визначена.

Першочерговим у дослідженні оцінки запасів підприємства є виокремлення окремих її видів, які виходять із основних етапів відображення запасів у обліку та звітності підприємства. Таким чином, оцінка запасів відбувається на таких етапах: при зарахуванні на баланс, при вибутті запасів, при відображенні у фінансовій звітності (рис. 1).

Крім того, для визначення вартості запасів підприємств використовують такі види оцінок: первісна вартість, справедлива вартість, собівартість, відновлювальна вартість, чиста вартість реалізації [3; 5; 7].

В Україні порядок оцінки запасів регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 9 «Запаси», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, які затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 (МР № 2) – для суб'єктів господарювання, які не зобов'язанні вести облік та складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 2 «Запаси» – суб'єкти господарювання, перелік яких наведено в ст.121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 2018 року обов'язково, зокрема [1]:

– підприємства, що становлять суспільний інтерес;

– публічні акціонерні товариства;

– суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

– підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

При первісній оцінці «запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [3; 7], яка визначається в залежності від джерела надходження запасів (табл. 1). Витрати, які формують первісну вартість запасів визначені у НП(С)БО 9 та МР № 2.

За МСБО 2 «Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість (рис. 2) та чиста вартість реалізації» [5].

Основна відмінність НП(С)БО 9 і МСБО 2 в тому, що за вимогами МСБО 2 постійні нерозподілені виробничі витрати є витратами звітного періоду, в той час, як за НП(С)БО 9 – списуються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), тобто визнаються у витратах на момент визнання доходів від реалізації.

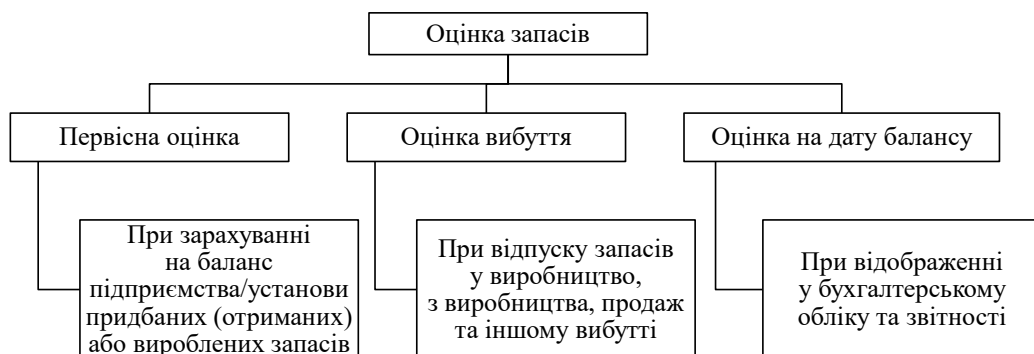


Рис. 1. Види оцінки запасів підприємства

Джерело: складено авторами за [3; 7]

Таблиця 1

## Первісна вартість запасів за джерелами надходження

Джерело надходження	Значення первісної вартості
Придбання за плату	Дорівнює собівартості запасів, до якої входять такі фактичні витрати: – «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; – суми ввізного мита; – суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; – транспортно-заготівельні витрати; – інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях».
Виготовлення власним силами підприємства	Дорівнює виробничій собівартості запасів, яка розраховується відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [4].
Внесення до статутного капіталу підприємства	Дорівнює «погодженій засновниками (учасниками) підприємства їх справедливій вартості* з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях».
Одержання безоплатно	Дорівнює «їх справедливій вартості з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях».
Придбання у результаті обміну на подібні запаси	«Дорівнює балансовій вартості переданих запасів; якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість; різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду».
Придбання в обмін на неподібні запаси	«Дорівнює справедливій вартості отриманих запасів».

Джерело: складено авторами за [3; 7]

\* Справедлива вартість – це ціна, яку було б одержано в разі продажу активу чи сплачено за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки [5; 10].

Найбільш дискусійним питанням оцінки запасів є оцінка вибуття запасів, що несе за собою вибір найефективнішого методу оцінки для конкретного підприємства в межах його діяльності.

Підприємство самостійно визначає за яким методом буде відбуватися оцінка запасів при їх вибутті. При обранні методу на підприємстві потрібно спершу визначити коло методів, яке може бути застосоване відповідно до законодавства, і після оцінки і аналізу їх переваг та недоліків обрати метод для оцінки вибуття однієї групи запасів. Доцільність застосування того чи іншого методу оцінки запасів також залежить від технології їх використання, умов діяльності та облікової політики підприємства.

До методів оцінки вибуття запасів на підприємстві належить їх перелік, визначений у НП(С)БО 9 і описані у табл. 2.

Розглядаючи особливості кожного з методів, і безпосередньо методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів потрібно звернути увагу на те, що його варто застосовувати при досить невеликій кількості запасів, при можливості легкого відстеження вартості, за якою запаси були зараховані на баланс. Також на підприємстві, що має намір використовувати цей метод повинен бути організований індивідуальний облік за кожною групою запасів.

Особливістю даного методу є і те, що у ході його використання потрібно визначити ознаку, за якою можливо ідентифікувати одиницю запасів і її ціну. У разі коли ознаку неможливо ідентифікувати, варто зробити висновок, що запаси є взаємозамінними, і використовувати для оцінки метод ідентифікованої собівартості не є правильним.

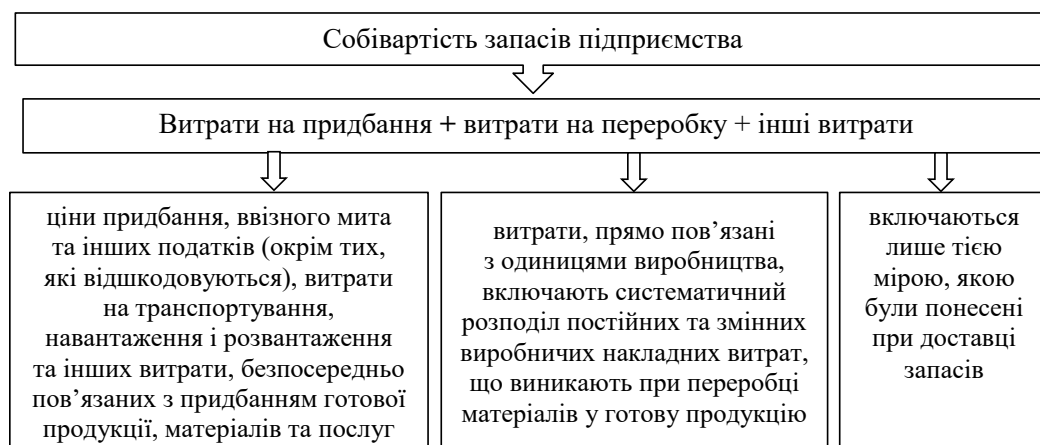


Рис. 2. Витрати, які формують собівартість запасів за МСБО 2

Джерело: складено авторами за [5]

Характеристика методів оцінки вибуття запасів

Метод	Сутність методу
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	«Застосовується до запасів, які відпускаються, та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також до запасів, які не замінюють одне одного».
Середньозваженої собівартості	1. «Проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів». 2. «Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції».
ФІФО	«Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які і першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів».
Нормативних затрат	«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».
Ціни продажу	«Заснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів».

Джерело: складено авторами за [3; 7]

Щодо методу середньозваженої собівартості, то його обирають підприємства, що мають велику кількість запасів різної номенклатури. Також особливістю даного методу є те, що при його розрахунку використовують один із двох способів: 1) за звітний місяць (п. 18 НП(С)БО 9); 2) на дату здійснення операції – середньозважену собівартість визначають на кожну дату вибуття запасів (п. 19 НП(С)БО 9). Періодичність розрахунку середньозваженої собівартості одиниці запасів повинна зазначатись у Наказі про облікову політику підприємства.

Метод нормативних затрат активно використовується на підприємствах з виробництвом, що має багатосерійний і масовий характер. При застосуванні даного методу необхідно, щоб нормативні витрати були максимально близькі до фактичних витрат, також на підприємстві виникає потреба регулярної перевірки і перегляду норми витрат.

Розглядаючи особливості методу ціни продажу, необхідно звернути увагу на те, що даний метод можуть використовувати підприємства, що мають змінну номенклатуру товарів з майже однаковим рівнем торговельної націнки.

Розрахунок собівартості реалізованих товарів за методом ціни продажу відбувається за такою послідовністю дій:

1) визначення середнього відсотка торгової націнки:

$$CBTH, \% = \frac{ЗТНП + ТНОТ}{ПВЗТ + ПВТО} \times 100\%; \quad (1)$$

2) визначення торгової націнки на реалізовані товари:

$$THPT = ПВРТ \times CBTH; \quad (2)$$

3) визначення собівартості реалізованих товарів:

$$C / бРП = ПВРТ \times THPT, \quad (3)$$

де *CBTH* – середній відсоток торговельної націнки; *ЗТНП* – залишок торговельних націнок на початок звітного місяця; *ТНОТ* – сума торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів; *ПВЗТ* – сума продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця; *ПВТО* – продажна (роздрібною) вартість одержаних у звітному міся-

ці товарів; *THPT* – сума торговельної націнки на реалізовані товари; *ПВРТ* – продажна (роздрібною) вартість реалізованих товарів; *С/б РП* – собівартість реалізованих товарів [3; 7].

Відповідно до НП(С)БО 9 «для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із методів» [3; 7]. Водночас виходячи із даного положення, для різних одиниць обліку запасів, тобто тих, що мають різне призначення та різні умови використання існує можливість застосування різних методів оцінки вибуття. Так як у нормативно-правових актах відсутнє пояснення однакового призначення і умов використання запасів, то підприємство має можливість визначати, який метод оцінки вибуття запасів використовувати в розрізі різних одиниць – «найменування або однорідна група (вид)» [3].

Важливим є те, що обрані підприємством методи оцінки вибуття запасів зазначаються у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, і не можуть бути зміненими без вагомих причин. У випадку коли підприємство має на меті змінити методи оцінки запасів при вибутті йому доведеться вносити зміни в облікову політику і застосовувати ретроспективно [2; 6].

Відповідно до НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» «облікова політика може змінюватись тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарту) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства» [2; 6; 8]. Отже, підприємство має право на зміну методу оцінки запасів при вибутті тільки у випадку, коли ця зміна і відповідно зміна облікової політики буде відповідати зазначеним вище вимогам.

Наступним видом оцінки запасів є оцінка на дату балансу, за якою запаси оцінюються «за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації» [3; 7].



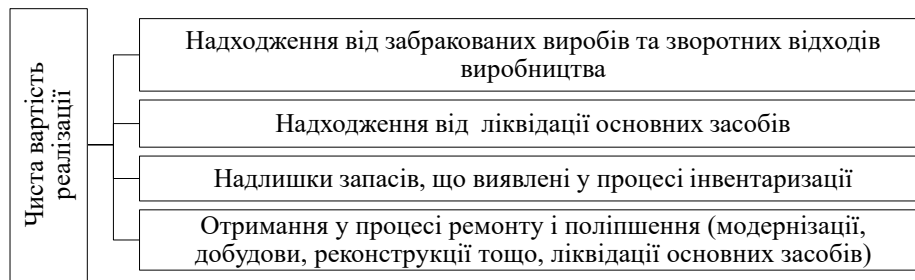


Рис. 3. Оцінка запасів під час їх надходження за іншими джерелами

Джерело: складено авторами за [7]

Основні особливості оцінки запасів за чистою вартістю реалізації виходять із таких положень і визначень:

- відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси»: «чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію» [3];
- «запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду;
- чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут» [3].

Також існують певні види запасів, які отримані від інших джерел надходження і оцінюються за чистою вартістю реалізації (рис. 3).

В межах оцінки запасів на дату балансу необхідним є проведення переоцінки запасів у випадку, коли вони повинні оцінюватися за чистою вартістю реалізації. Для цього на підприємстві потрібно провести інвентаризацію запасів, у ході якої визначити, які запаси потребують переоцінки і відповідно переоцінену вартість.

Уцінка запасів відбувається у разі, коли «первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених запасів», при цьому суми цього перевищення «списуються на витрати звітного періоду» [3; 7].

Дооцінка запасів можлива лише у випадку «якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується», і тоді «на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід» [3; 7].

«Чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу» відповідно до МСБО 2 [5]. При розрахунку чистої вартості реалізації враховуються [5]:

- діючі на момент розрахунку ринкові ціни;
- коливання цін або витрат, які безпосередньо належать до подій, що відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, якою такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду (п. 30 МСБО 2);
- призначення, для якого утримують запаси (п. 31 МСБО 2).

НП(С)БО 9 та МСБО 2 мають низку спільних рис, так як НП(С)БО розроблені на основі Міжнародних

стандартів, проте мають і певні відмінності щодо регулювання обліку запасів, в тому числі і оцінки запасів. До основних відмінностей оцінки запасів у вітчизняних та міжнародних стандартах належать:

- відповідно до НП(С)БО 9 існує три види оцінки запасів: 1) оцінка при первісному визнанні (відбувається за первісною вартістю, яка формується в залежності від способу надходження запасів на підприємство); 2) оцінка вибуття запасів; 3) оцінка на дату балансу. Водночас, відповідно до МСБО 2 запаси оцінюють «за меншою з двох величин: собівартістю та чистою вартістю реалізації». «Собівартість включає витрати на придбання, переробку та інші витрати» [5]. Тобто, у МСБО 2 відсутній чіткий поділ оцінки запасів при первісному визнанні та на дату балансу, а також відсутнє поняття первісної вартості запасів, а фігурує лише категорія «собівартості»;

- НП(С)БО 9 визначено п'ять методів оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу. Водночас у МСБО 2 виділено методи визначення собівартості, які застосовуються у тому випадку, коли результати розрахунків дають оцінку, наближену до фактичних витрат, а у інших випадках використовуються формули собівартості. При чому, до методів належать метод стандартних витрат та метод роздрібних цін, а формули собівартості, які можна використовувати це: 1) ідентифікації індивідуальної собівартості запасів; 2) формула «перше надходження – перший видаток» (ФІФО); 3) формула середньозваженої собівартості [5].

Інформація щодо оцінки запасів повинна розкриватися у фінансовій звітності підприємства, це визначено як і національними, так і міжнародними стандартами. Яка саме інформація про оцінку запасів наводиться у фінансовій звітності за НП(С)БО 9 та МСБО 2 описана в табл. 3.

Аналізуючи дані із у табл. 3, варто відзначити, що відмінності у НП(С)БО 9 та МСБО 2 щодо розкриття інформації про оцінку запасів у фінансовій звітності полягають лише у формулюваннях і наявності у НП(С)БО 9 позиції «сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів» [3], яка відсутня у МСБО 2.

Інформація, яка розкривається у фінансовій звітності підприємства, в тому числі про оцінку запасів, повинна відповідати ряду вимог. Одним із документів, який визначає основоположні вимоги до фінансової звітності є Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради

## Розкриття інформації щодо оцінки запасів у фінансовій звітності

НП(С)БО 9	МСБО 2
1) «Методи оцінки запасів; 2) балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; 3) балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; 4) балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; 5) сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів» відповідно до НП(С)БО 9.	1) «Облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; 2) загальна балансова вартість запасів та балансова вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання; 3) «балансова вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань».

Джерело: складено авторами за [3; 5]

від 26 червня 2013 року про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній. До основних положень та вимог щодо оцінки елементів фінансової звітності, які містяться у даному акті можна віднести наступні [9]:

– «для забезпечення розкриття порівнюваної та еквівалентної інформації, принципи визнання та оцінки повинні включати принцип безперервності діяльності підприємства, метод обачності та метод нарахування» (п. 16);

– «з метою забезпечення достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності, статті, відображені у щорічній фінансовій звітності, оцінюються за принципом ціни придбання або вартості виробництва» (п. 18);

– «для забезпечення порівнянності необхідно передбачити загальну структуру для визнання, оцінки та подання, зокрема, коригувань вартості, ... товарних запасів і взаємозамінюваних активів, а також доходів і витрат виняткового розміру або таких, що мають значний вплив» (п. 21);

– «розкриття облікової політики є одним з ключових елементів приміток до фінансової звітності. Таке розкриття має включати, зокрема, підхід до оцінки різних статей, виклад про відповідність облікової політики концепції безперервності діяльності, а також про будь-які суттєві зміни в прийнятій обліковій політиці» (п. 24).

У Концептуальній основі фінансової звітності (КОФЗ), виданій Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визначено, «елементи, що визнаються у фінансовій звітності, кількісно зазначаються в грошовому вираженні. Для цього необхідно обрати основу оцінки. Основа оцінки – це певна ідентифікована властивість (наприклад, історична собівартість, справедлива вартість чи вартість виконання) статті, що оцінюється. Застосування основи оцінки до активу чи зобов'язання породжує оцінку цього активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат. Урахування якіс-

них характеристик корисної фінансової інформації та вартісного обмеження, цілком імовірно, потягне за собою вибір різних основ оцінки для різних активів, зобов'язань, доходів і витрат» [10].

Таким чином оцінка запасів, як одного із активів підприємства, відповідно до КОФЗ повинна відбуватися після вибору основ оцінки і може визначатися на основі історичної собівартості; справедливої вартості; вартості при використанні та вартості виконання; поточної собівартості.

**Висновки і пропозиції.** При оцінці запасів реалізується один з таких принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності як послідовність – «постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики» [1], адже підприємство повинне постійно застосовувати обрані методи оцінки запасів, які визначає у розпорядчому документі Наказі про облікову політику.

Основними відмінностями щодо підходів оцінки запасів за вітчизняними і міжнародними стандартами є те, що в міжнародних стандартах не передбачено відокремлення оцінки на окремі види, а саме не визначено оцінку запасів при їх первісному визнанні та на дату балансу, також в українських стандартах наявне більш широке коло методів оцінки запасів при їх вибутті (можливість використання методів нормативних затрат та ціни продажу).

Все ж просте дублювання положень міжнародних стандартів є неефективним у межах розвитку національної нормативно-правової бази з обліку та звітності, якщо перед цим не було проведено адаптацію цих положень до національних умов та особливостей. Наявність методів нормативних затрат та ціни продажу при оцінці вибуття запасів у вітчизняних нормативно-правових актах є достатньо обґрунтованим і необхідним для підприємств з багатосерійним і масовим характером виробництва у випадку застосування методу нормативних затрат, і для підприємств із змінною номенклатурою товарів у випадку використання методу ціни продажу.

## Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-14 зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів (версія перекладу 2016 року). URL: [https://mof.gov.ua/uk/307-international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_archive](https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive)
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів (версія перекладу 2016 року). URL: [https://mof.gov.ua/uk/307-international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_archive](https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive)
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13>
9. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній, яка вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради і скасовує Директиви Ради 78/660/ЄС і 83/349/ЄС від 26.06.2013 / Неофіційний переклад. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169>
10. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 // Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2019\\_RB\\_ConceptualFramework\\_ukr\\_AH.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf)
11. Активи, власний капітал і зобов'язання великих, середніх, малих та мікропідприємств // Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
12. Бегун С.І. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 3. С. 74–79.
13. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір*. 2016. № 107. С. 161–168.
14. Гончаров Ю.В., Кравченко І.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 50–53.
15. Плахтій Т.Ф. Порядок оцінки запасів: проблеми та шляхи їх вирішення. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2(3). С. 292–299.
16. Шендригоренко М.Т. Особливості та сфери застосування методів оцінки запасів при їх вибутті. *Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(2). С. 572–579.
17. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : 4-те вид., переробл. і доповн. Київ : Знання, 2015. 572 с.

## References:

1. Law of Ukraine on the accounting and financial reporting in Ukraine № 996-14 (1999, July 16). Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. National Accounting Regulation (Standard) 6 “Correction of errors and changes in financial statements”. Order of Ministry of Finance of Ukraine № 137 (1999, May 28). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
3. National Accounting Regulation (Standard) 9 “Inventories”. Order of Ministry of Finance of Ukraine № 246 (1999, October 20). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
4. National Accounting Regulation (Standard) 16 “Costs”. Order of Ministry of Finance of Ukraine № 318 (1999, December 31). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
5. International Accounting Standard 2 “Inventories”. International Accounting Standards Board (version of the 2016 translation). Available at: [https://mof.gov.ua/uk/307-international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_archive](https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive)
6. International Accounting Standard 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”. International Accounting Standards Board (version of the 2016 translation). Available at: [https://mof.gov.ua/uk/307-international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_archive](https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive)
7. Methodical recommendations on inventory accounting. Order of Ministry of Finance of Ukraine № 2 (2007, January 10). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
8. Methodical recommendations on the accounting policy of the enterprise. Order of Ministry of Finance of Ukraine № 635 (2013, June 27). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13>
9. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (2013, June 26). Unofficial translation. Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169>
10. Conceptual Framework for Financial Reporting. Order of International Accounting Standards Board (2010). Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/2019\\_RB\\_ConceptualFramework\\_ukr\\_AH.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf)
11. Assets, equity and liabilities of large, medium, small and micro enterprises. Data from the State Statistics Service. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua>
12. Behun S.I. (2015) Osoblyvosti vyznannya ta otsinky vyrobnychkykh zapasiv [Features of recognition and measurement of inventories]. *Economic Journal of the Lesia Ukrainka East European National University*, no. 3, pp. 74–79.
13. Berzhanir I.A., Demchenko T.A., Kistol A.A. (2016) Problemy ta napryamy vdoskonalennya obliku vyrobnychkykh zapasiv [Problems and directions of improvement of the account of production stocks]. *Economic space*, no. 107, pp. 161–168.
14. Honcharov Yu.V., Kravchenko I.V. (2011) Otsinka vyrobnychkykh zapasiv: vitchyznyanyy ta zarubizhnyy dosvid [Estimation of inventories: domestic and foreign experience]. *Accounting and finance of agro-industrial complex*, no. 1, pp. 50–53.
15. Plakhtiy T.F. (2013) Poryadok otsinky zapasiv: problemy ta shlyakhy yikh vyrishennya [Inventory valuation procedure: problems and ways to solve them]. *Collection of scientific works of Tavriya State Agrotechnological University (economic sciences)*, vol. 2, no. 3, pp. 292–299.
16. Shendryhorenko M.T. (2012) Osoblyvosti ta sfery zastosuvannya metodiv otsinky zapasiv pry yikh vybutti [Features and areas of application of methods of inventory valuation at their disposal]. *Economic sciences. Series: Economics and Management*, vol. 9, no. 2, pp. 572–579.
17. Shvez V.G. (2015) Teoriya buxgalterskogo obliku: 4-te vyd., pererobl. i dopovn. [Accounting theory: 4th edition, revised and expanded]. Kyiv: Znannya. (in Ukrainian)