

## ОЦІНКА МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ СИСТЕМАХ ОБЛІКУ

*Розглянуто теоретичні основи оцінки матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості. Здійснено порівняльний аналіз оцінки матеріальних запасів відповідно до вітчизняної та зарубіжної систем обліку.*

**Ключові слова:** матеріальні запаси, оцінка, методи оцінки, целюлозно-паперова промисловість.

Сучасні ринкові відносини зумовлюють формування нових підходів до системи управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Важливе місце у цій системі посідає управління матеріальними запасами, що передбачає створення якісно нової системи управління ними, у якій визначну роль відіграє система аналітичного обліку. У зв'язку з цим питання удосконалення обліку матеріальних запасів, їх оцінки і документального оформлення набувають актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок в теоретичну розробку проблем оцінки матеріальних запасів зробили вітчизняні вчені Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, А. М. Кузьминський, В. Г. Лінник, Г. Г. Німчинов, Ю. І. Осадчий, М. С. Пушкар, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, а також зарубіжні П. С. Безруких, С. О. Марченко, А. Ш. Маргуліс, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, та інші. Особливості галузевої специфіки обліку на підприємствах целюлозно-паперової промисловості досліджувалися вітчизняними та зарубіжними науковцями, такими, як Бідюк О. О., Конков В. І., Муруєва І. К. та ін. Тому низка важливих не лише практичних, а й теоретичних проблем щодо обліку матеріальних запасів, зокрема їх оцінки, потребує подальших досліджень і наукових розробок.

Вимагають удосконалення: оцінка матеріальних запасів, система їх документального оформлення на підприємствах целюлозно-паперової промисловості, використання засобів автоматизації в обліковому процесі цих активів.

Метою статті є удосконалення системи оцінки матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості. Для досягнення мети дослідження поставлені такі завдання:

- розглянути економічну сутність оцінки матеріальних запасів;
- проаналізувати вітчизняний та зарубіжний досвід оцінки запасів;
- обґрунтувати найбільш ефективний метод оцінки матеріальних запасів, з урахуванням галузевих особливостей.

Господарська діяльність з точки зору бухгалтерського обліку є певною сукупністю

господарських операцій, здійснених упродовж звітного періоду.

У бухгалтерському обліку відбувається групування операцій з метою їх відображення в рахунках. Такий процес можливий завдяки вартісному вимірюванню, тобто оцінюванню як об'єктів бухгалтерського обліку, так і змін, які відбуваються з ними в результаті господарських операцій.

Оцінка є основним методологічним прийомом бухгалтерського обліку. За допомогою неї забезпечується вартісний вимір та узагальнення фактів господарської діяльності підприємства. Оцінка дає можливість визначити рівень економічної ефективності управлінських рішень щодо капіталовкладень у поточні чи довгострокові (необоротні) активи. Правильність вибору оцінки суттєво впливає на діяльність підприємства, його фінансову стійкість та ліквідність [10].

За висловом Я. В. Соколова, оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку [14, с. 364]. Від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві [9, с. 5].

Оцінка матеріальних запасів – одна з найцікавіших і широко обговорюваних проблем бухгалтерського обліку. Вона передбачає групування витрат на придбання та виготовлення запасів і визначення загальної суми затрат, яка при наступному вибутті запасів вноситься до собівартості продукції (робіт, послуг). Оцінка матеріальних запасів, які утримуються підприємством на кінець певного звітного періоду, має суттєве значення для правильного відображення відповідних об'єктів обліку у фінансовій звітності целюлозно-паперового підприємства. Крім цього, оцінка запасів при їх вибутті пов'язана з формуванням та відображенням прибутку (збитку) у звіті про фінансові результати.

В економічній літературі оцінка розглядається як елемент методу бухгалтерського обліку або як процес чи умова. Часто в економічній літературі не дається визначення оцінки як категорії, а формується думка щодо її методів та переваг і недоліків їх використання (табл. 1).

**Таблиця 1. Підходи до визначення терміну «оцінка» в економічній літературі**

Автор, джерело	Визначення
С. Ф. Голов, В. М. Костюченко [6, с. 189]	Первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість... Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникає проблема оцінки видатку запасів, оскільки собівартість їх надходження (придбання, виробництво) в різних періодах – різна.
В. К. Орлова, В. І. Савич, Л. А. Костецька та ін. [2, с. 112]	Для визначення вартості запасів використовують такі методи оцінки: 1. Історична собівартість. 2. Поточна собівартість. 3. Вартість реалізації.
Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник [8, с. 90]	При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з П(С)БО 9 їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: – ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – ціни продажу.
Н. М. Ткаченко [15]	Оцінка запасів безпосередньо пов'язана з визначенням вартості продукції. У бухгалтерському обліку оцінка запасів можлива за різною вартістю.
Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий та ін. [4, с. 193]	Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Оцінку запасів за їх окремими видами слід розглядати на наступних етапах їх руху: при надходження запасів; при вибутті запасів; на дату складання звітності.

Прийнятною для сучасних умов є позиція П. П. Німчинова, який вважав, що «грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватися і виконує функцію не методу, а загального вимірника коштів...» [12, с. 133].

В П(С)БО 9 «Запаси» не дається визначення їх оцінки, проте достатньо детально описуються методи їх списання у виробництво, що базуються на використанні міжнародного досвіду.

Як зазначають вітчизняні, англійські й американські науковці [5; 11; 16], існує декілька методів оцінки, які

можна використовувати для відображення окремих видів запасів у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Запаси оцінюють за первісною вартістю, якою в одному випадку є собівартість запасів, а в іншому – виробнича собівартість. Матеріали можуть надходити за плату, бути виготовлені власними силами, можуть бути отримані безкоштовно, також можуть надійти як внесок до статутного капіталу від учасників чи засновників, можуть бути обміняні на подібні чи на неподібні матеріали (рис. 1).



**Рис. 1. Оцінка запасів на підприємствах целюлозно-паперової галузі при надходженні**

На окремих підприємствах досліджуваної галузі для поточної оцінки руху матеріальних запасів протягом визначеного періоду використовують облікові ціни. Вони визначаються як середня зважена величина фактичної заготівельної собівартості за тривалий минулий період або як планово-заготівельна собівартість, що визначається на основі договірних цін і запланованого розміру транспортно-заготівельних витрат.

Щоб визначити розмір таких витрат, спочатку визначають середній їх відсоток, який розраховується за формулою 1:

$$СВ = (ТЗВп + ТЗВз) / (ЗЗп + ПЗз) \cdot 100 \quad (1)$$

де ТЗВп, ТЗВз – сума транспортно-заготівельних витрат відповідно на початок періоду та за звітний період загалом; ЗЗп – залишок запасів на початок періоду за обліковими цінами; ПЗз – придбані запаси протягом звітного періоду за обліковими цінами.

Суму транспортно-заготівельних витрат, що належать до витрачених запасів за звітний період, розраховують за формулою 2:

де СВ – середній відсоток ТЗВ;  
ВЗз – вартість витрачених запасів упродовж звітного періоду за обліковими цінами [7, с. 88–98].

Облікові ціни на рівні договірних цін на досліджуваних підприємствах використовуються, як правило, з метою конкурентоспроможності та результативності діяльності целюлозно-паперової промисловості.

Підприємства нерідко мають певні труднощі при вирішенні питань щодо оцінки вартості списання запасів і віднесення їх на собівартість реалізованих товарів, якщо однакові товари обліковуються за різною первісною вартістю. Ураховуючи таку ситуацію, вважаємо, що необхідно дотримуватися одного методу для визначення собівартості запасів, які підлягають списанню.

У П(С)БО 9 «Запаси» пропонуються можливі методи оцінки запасів при їх вибутті (рис. 2). Розглянемо ці методи оцінки детальніше з метою встановлення найефективніших їх видів для досліджуваних підприємств.

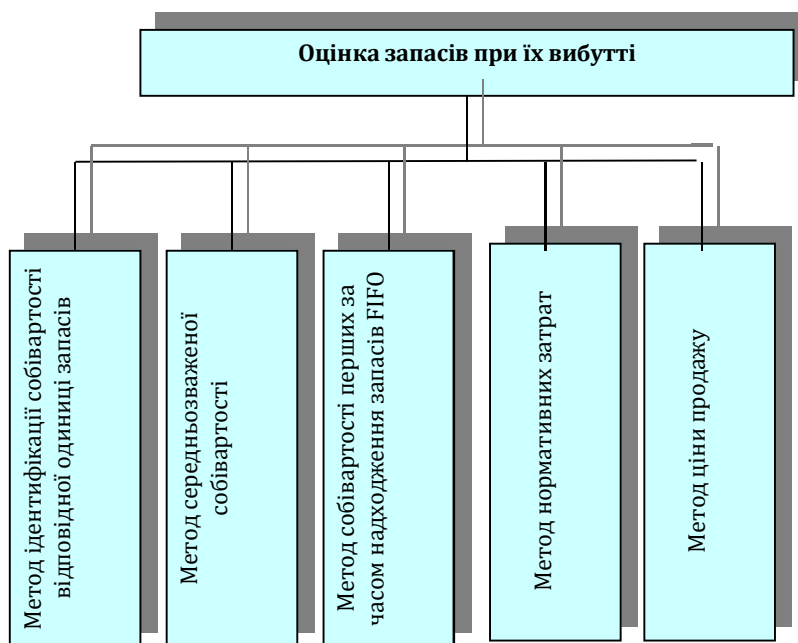


Рис. 2. Оцінка запасів при їх вибутті

Метод ідентифікованої собівартості застосовується у випадках виконання спеціальних замовлень і проектів, а також при невеликій номенклатурі запасів на підприємствах.

Метод середньозваженої собівартості проводиться за кожною одиницею запасів та передбачає розрахунок їх вартості, виходячи із середніх цін. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» середньозважена собівартість визначається діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці на сумарну їх кількість на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів [13].

На собівартість запасів, розраховану методом середньозваженої собівартості, буде впливати їх придбання в кінці звітного періоду (місяця) за вищою ціною, ніж була на початку звітного періоду. За рахунок

питомої ваги таких запасів у загальній вартості запасів підприємства середньозважена ціна їх одиниці буде вищою, а собівартість реалізованих запасів відповідно збільшиться.

Оцінка запасів за методом FIFO базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство. Тобто запаси, які відпускаються у виробництво чи на продаж першими, оцінюються (у виробництві) за вартістю матеріалів, котрі першими надійшли на підприємство, а матеріали, що використовуються останніми, оцінюються за вартістю останніх за часом надходження матеріалів. Цей метод простий, систематичний і об'єктивний, що відповідає вимогам GAAP, а також запобігає маніпулюванню даними в бік штучного збільшення чи зменшення вартості запасів,

унеможлижуючи корегування прибутку, та забезпечує відображення у балансі запасів за вартістю, яка приблизно відповідає поточній.

Оцінка запасів за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, встановлених підприємством з урахуванням чинних нормативів їх використання, витрат праці, засобів праці та фактичних цін. Щоб максимально наблизити нормативні затрати до фактичних норм, ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Такий метод оцінки матеріальних ресурсів на практиці використовується доволі рідко.

С. Ф. Голов зазначає, що «оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами торгівлі з використанням середнього процента торговельної націнки товарів» [3, с. 208]. Цей метод використовується на підприємствах, де є значна і змішана номенклатура товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної

націнки.

Також проводиться оцінка запасів на дату складання балансу. У Стандарті 9 «Запаси» наголошено на необхідності відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації – це сума, яку очікується отримати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням ймовірних витрат на завершення виробництва запасів і їх реалізацію.

Інакше кажучи, чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає під час підготовки до реалізації і реалізації безпосередньо.

У табл. 2 узагальнено підходи до оцінки запасів при їх вибутті досліджуваними підприємствами целюлозно-паперової промисловості України.

**Таблиця 2. Методи оцінки запасів, що використовуються на підприємствах целюлозно-паперової промисловості України**

Підприємство	Методи оцінки				
	FIFO	Середньо-зваженої собівартості	Ідентифікованої собівартості	Нормативних затрат	Ціни продажу
ВАТ «Київський КПК»	-	+	+	+	-
ВАТ «Корюківська ФТП»	+	+	-	+	-
ВАТ «Жидачівський ЦПК»	+	+	-	+	-
ВАТ «Дніпропетровська ПФ»	-	+	-	+	-
ВАТ «Малинська ПФ»	+	+	-	-	-
ВАТ «Ізмаїльський ЦКК»	+	+	-	+	-
ВАТ «Львівкартонпласт»	+	+	-	+	-
ВАТ «Понінківський КПК»	+	-	-	-	+
ВАТ «Рубіжанський КТК»	-	-	+	-	-

Умовні позначення:

+ використовується

- не використовується

Дані таблиці 2 свідчать, що окремі підприємства використовують різні методи оцінки одночасно. Це пояснюється наявністю специфічних особливостей матеріальних запасів, що використовуються в целюлозно-паперовій промисловості, та підходом до їх класифікації.

На ВАТ «Понінківський картонно-паперовий комбінат» встановлено такі методи оцінки вибуття запасів: при відпуску запасів у виробництво – метод FIFO; при відпуску запасів у реалізацію – метод ціни продажу.

При відпуску запасів у виробництво, для продажу та іншому вибутті їх оцінка на ВАТ «Малинська паперова фабрика» здійснюється за методом FIFO, готової продукції – за методом середньозваженої собівартості.

Сировина, матеріали, власні та покупні напівфабрикати й інші матеріали на ВАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» списуються за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, готова продукція, товари на складі – також за методом ідентифікованої собівартості.

Так на ВАТ «Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат» матеріальні запаси поділяються на три групи (відповідно до місць зберігання запасів):

- сировина і покупні напівфабрикати;
- готова продукція, напівфабрикати власного виробництва;

– допоміжні матеріали, МШП, товари, запчастини.

Запаси першої групи обліковуються за середньозваженими цінами.

У напівфабрикатних цехах виробляють продукцію, яка може використовуватись для подальшого виробництва або ж для реалізації. Списання напівфабрикатів здійснюється за методом FIFO, готова продукція – за середньозваженими цінами. Допоміжні матеріали, МШП, товари, запчастини на ВАТ «Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат» обліковують за середньозваженими цінами.

Доцільно для готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва використовувати один метод оцінки, оскільки ці запаси на ВАТ «Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат» об'єднано в одну групу.

Проведений аналіз оцінки вибуття матеріальних запасів дав змогу зробити висновок про те, що для всіх видів запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, доцільно застосовувати тільки один з наведених вище методів, а саме – середньозваженої собівартості. Такий метод дає можливість оптимізувати матеріальні запаси.

Формування ефективної організації та методики фінансового обліку запасів у сучасних умовах охоплює широке коло питань, які стосуються трансформації обліку до вимог міжнародних стандартів, вироблення

досконалих механізмів і важелів облікової політики, здатної вирішувати проблемні аспекти методологічного характеру, удосконалення інформаційної системи управління запасами та ін.

Згідно з Міжнародним стандартом IAS-2 «Запаси» товарно-матеріальні запаси повинні відображатися за найменшою з двох оцінок: за собівартістю або за ринковою ціною. При цьому собівартість є основною вихідною базою оцінки запасів. Цим Стандартом визначена методика обчислення собівартості матеріальних запасів.

Собівартість товарно-матеріальних цінностей залежить від великої кількості різноманітних чинників. Основними з них є зміна цін транспортних тарифів, тривалість надходжень на склади, у виробничі підрозділи (цехи) та ін. При великих номенклатурах і

складних технологічних циклах доволі важко достовірно виміряти дійсну собівартість цінностей, які перебувають на зберіганні, в обробці та у відправці.

Серед методів оцінки вартості матеріально-виробничих запасів, які залишились на балансі підприємства, а також списаних на витрати в результаті споживання, використання або продажу, міжнародним стандартом IAS-2 передбачено такі методи оцінки запасів: «перша партія в прихід – перша в розхід» («FIFO»); середньозваженої собівартості; основний (базовий) запас; деталізація витрат; «наступна партія в прихід – перша в розхід» («LIFO»); остання покупна ціна.

Достатньо наочний приклад щодо вибору методів оцінки запасів фірмами США наводять зарубіжні вчені Х. Андерсен, Д. Колдуелл, Б. Нідлз (рис. 3).

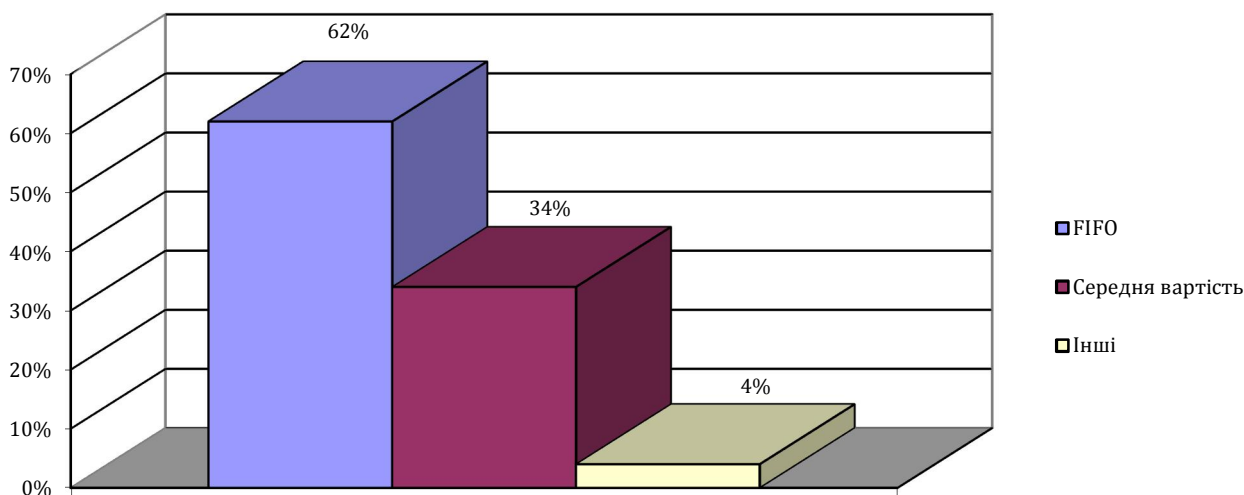


Рис. 3. Методи оцінки запасів, які використовуються фірмами США [11, с. 123].

Ці автори стверджують, що найпоширенішими методами оцінки запасів 600 великих фірм США є методи FIFO та середньої вартості.

Дані вибірки щодо надання переваг у застосуванні методів FIFO та середньозваженої собівартості в інших країнах наведені у табл. 3.

Таблиця 3. Методи оцінки товарно-матеріальних запасів, які використовуються в окремих країнах [1, с. 342].

Країни	FIFO	Середньозваженої собівартості
Україна	□	□
Бельгія	■	■
Франція	□	■
Німеччина	□	■
Греція	□	□
Італія	□	■
Люксембург	■	■
Португалія	□	■
Іспанія	■	■
Великобританія	■	■
США	■	■

□ – можна застосовувати;  
 ■ – застосовується найчастіше

В Україні, як і в більшості зарубіжних країн, підприємствам дозволено обирати один з цих методів, оголошувати й фіксувати цей вибір у своїй обліковій політиці. Разом з тим, двом методам (оцінка за середньозваженою собівартістю і «FIFO») віддається найбільша перевага. Коротко розглянемо їх сутність та значення.

Однією з найважливіших проблем обліку запасів з точки зору міжнародних стандартів є вибір потрібної методики визначення руху витрат відповідно до розрахунку вартості запасів.

Метод середньозваженої собівартості, як відомо, базується на зважуванні вартості однотипних одиниць цінностей на початок і кінець звітного періоду.

Перевагою цього методу, на думку зарубіжних економістів, є визначене «згладжування» показника собівартості реалізованої продукції в тих випадках, коли спостерігається стрімке зростання покупних цін.

Суть методу оцінки запасів за ціною першої покупки у припущенні, що собівартість запасів придбаних першими, повинна бути віднесена до запасів, які продані першими. Ефект використання цього методу в тому, що залишки непроданих товарів на кінець періоду оцінюються за ціною останньої покупки і відображаються в балансі в оцінці, максимально наближеній до реальної ринкової вартості на дату складання звітності. Ці два методи як найбільш розповсюджені використовуються у більшості країн світу.

Міжнародні стандарти надають компаніям різних країн широкий вибір методів визначення собівартості товарно-матеріальних запасів.

У кожній з країн діють різні бухгалтерські норми, застосовуються різні підходи до вирішення цієї

проблеми. Це свідчить, що не існує якогось універсального методу оцінки, який би враховував різноманітні потреби. Зарубіжний досвід показує, що вибір того чи іншого методу оцінки запасів залежить від багатьох чинників і лише їх комплексний облік може забезпечити високу ефективність управління активами підприємства на основі бухгалтерських методів оцінки матеріальних запасів.

Для целюлозно-паперової промисловості вирішення питання щодо оцінки матиме суттєвий вплив не лише на локальні проблеми ефективності використання запасів та їх витрачання в процесі виробництва, а й загалом на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Ураховуючи галузеві особливості, для запасів усіх видів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, доцільно застосовувати тільки один з методів їх оцінки, а саме – середньозваженої собівартості. Цей метод дає можливість оптимізувати матеріальні запаси.

## Список літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
2. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / [Орлова В. К., Савич В. І., Костецька Л. А., Турій О. В., Сенчішак С. В. та ін.]. – [2-ге видання] – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 272 с.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навч.-практ. посібник / За ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.
4. Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник [для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий та ін.; за заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та доц. Н. М. Малюги. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.
5. Введение в бухгалтерское дело / Пер. с англ. – К.: Торгово-издательское бюро ВНУ, 1994. – 384 с.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: „Екаунтінг”, 2000. – 384 с.
7. Завгородній В. П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В. П. Завгородній. – К.: „Валкер”, 1997. – 976 с.
8. Крупка Я. Д. Облік у будівництві: підручник – / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: Знання, 2008. – 603 с.
9. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
10. Меншикова Ю. М. Проблеми оцінки запасів на підприємстві [електронний ресурс] / Ю. М. Меншикова. – Режим доступу: <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?p=712>
11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996 – 496 с.
12. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. / П. П. Німчинов – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ/положення Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 248 // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. – 2004. – С. 67.
14. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие [для вузов.] / Я. В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1996. – С. 636.
15. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [електронний ресурс] / Н. М. Ткаченко. – Режим доступу: <http://www.library.if.ua/books/6.html>.
16. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч посіб. / В. Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

## РЕЗЮМЕ

**Любезна Ирина**

### Оценка материальных запасов в отечественной и зарубежной системах учета

Рассмотрены теоретические основы оценки материальных запасов на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности. Осуществлен сравнительный аспект оценки материальных запасов согласно с отечественной и зарубежной системами учета.

## RESUME

**Lyubezna Iryna**

### Assessment of stocks in domestic and foreign accounting systems

The theoretical bases of assessment inventories for paper industry are considered. The comparative aspect of the assessment of stocks in accordance with the domestic and foreign accounting systems is shown.

Стаття надійшла до редакції 07.03.2013 р.