

МЕТОДИ ОЦІНКИ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

Куць Т.В., Басиста С.А.

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Досліджено теоретичні підходи до трактування економічної сутності виробничих запасів підприємства. Узагальнено ознаки запасів. Висвітлено загальні підходи до оцінки запасів. Проаналізовано переваги та недоліки представлених методів оцінки виробничих запасів підприємства.

Ключові слова: виробничі запаси, оборотні активи, підприємство, облік, аналіз, методи оцінки.

Постановка проблеми. Вагоме місце у системі менеджменту сучасного підприємства належить його обліково-аналітичному забезпеченню. Основним призначенням обліку є надання внутрішнім і зовнішнім користувачам достатньої релевантної інформації для аналізу і обґрунтування конкурентоспроможних управлінських рішень. При цьому велике значення для ефективної діяльності підприємства має здійснення своєчасної та правдивої оцінки виробничих запасів, формування повної інформації щодо наявних виробничих запасів, визначення їх мінімальної величини, забезпечення їх раціонального використання відповідно до встановлених нормативів; оскільки безперервний процес виробничої діяльності неможливо уявити без наявності запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами висвітлені у працях відомих вітчизняних вчених та практиків: Ф. Ф. Бутинця, Н. В. Герасимчука, Н. Р. Домбровської, В. М. Жука, Г. Г. Кірейцева, Б. І. Кирилюка, Л. М. Очеретько, М. В. Пальцевої, В. К. Савчука, В. В. Собка, Л. К. Сука, І. В. Супрункової, С. В. Тивончук, Є. Ю. Шари та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується стаття. В сучасних умовах виробничі запаси мають вагомий вплив на фінансові результати діяльності, тому що займають чи не найбільшу питому частку у складі витрат підприємства більшості галузей виробництва. Запаси забезпечують підприємству постійність, безперервність та ритмічність його господарської діяльності, а також гарантують йому економічну безпеку. Раціональне використання запасів відносять до одного із найважливіших факторів розвитку економіки, а це, у свою чергу, призводить до збільшення обсягів виробництва та розміру прибутку підприємства.

Це зумовлює необхідність узагальнення та огляду сучасних підходів до визначення вартості виробничих запасів. Проблема удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оцінки виробничих запасів в сучасних умовах набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою оперативної інформації в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку [1, 5, 6].

Мета статті. Метою статті є висвітлення економічної сутності виробничих запасів підприємства та аналіз методів оцінки виробничих запасів підприємства. Для забезпечення виконання поставленої мети використовувались традиційні економічні методи дослідження, зокрема монографічний, узагальнення, порівняння тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно П(С)БО 9 «Запаси», сутність запасів трактується як активи, які утримуються для подальшого продажу при умові звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва або ж утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [3].

Відповідно запаси повинні відповідати таким ознакам: бути власністю підприємства; виступати у формі матеріальних активів; мати одне з призначень – або бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), або у процесі реалізації (для виробничих і торговельних підприємств); відновлюватися (постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими); перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

При визнанні запасів як активу необхідно враховувати ті ж умови, які висуваються до визнання активів. Тобто, запаси можна визнавати активом у тих випадках, коли існує ймовірність того, що підприємство в майбутньому отримає економічні вигоди, які пов'язані з їх використанням чи реалізацією, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів крім номенклатурного номера може бути партія, однорідна група (вид), марка, сорт тощо.

Зважаючи на те, що різноманітність виробничих запасів обумовлена різноманітними особливостями діяльності підприємств, вона потребує широкого вибору оцінок. Під «оцінкою» традиційно розуміється перетворення об'єктів бухгалтерського обліку в вартісний вигляд в грошовій одиниці для відображення їх загальної вартості в цілому по підприємству. За допомогою оцінки натуральні показники переводяться у вартісні.

Оцінка виробничих запасів підприємства є важливим інструментом, тому що забезпечує правдивість інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності. Відомо, що оцінка запасів завжди пов'язується з грошовим вимірником. Запасам приділяється особлива увага тому, що вони становлять значну частку активів, а також їх оцінка впливає на валюту балансу, а також і на собівартість виготовленої продукції, а отже, і на визначення фінансового результату діяльності [4].

Відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» оцінка запасів здійснюється на таких трьох етапах: при надходженні, при списанні та на дату балансу [3]. При прийнятті рішення, щодо того, який вибрати варіант оцінки, слід звернути увагу на такі важливі фактори, як: фінансовий стан підприємства,

ціноутворення, рівень інфляції, умови реалізації, вимоги податкового законодавства тощо.

Витрати на створення запасів і доведення їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання за призначенням, складають первісну вартість цих активів. Первісна вартість – це вартість, яка була встановлена тим чи іншим способом: історично, середньозважена, справедливо, за нормами тощо.

Придбані виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується відповідно до джерел їх надходження. Основним джерелом надходження виробничих запасів на підприємство найчастіше є їх купівля. У даному випадку первісна вартість запасів складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються постачальнику згідно з умовами договору; митні платежі; суми непрямих податків понесених у зв'язку з придбанням запасів; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати (ті, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів, їх доопрацюванням та підвищенням якісних і технічних характеристик). В подальшому транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів.

Починаючи з нульової стадії кожна із статей запасів на певному з етапів активного перетворення формує свою первісну вартість. Адже на кожній із стадій ці активи набувають не лише нову форму, але і нову вартість. Отже, первісна вартість запасів формується починаючи із стадії закупівлі, транспортування і зберігання цих запасів до моменту передачі їх у виробництво [2].

На дату балансу запаси повинні оцінюватися за найменшою з таких двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку ми очікуємо отримати після продажу запасу. Вона обчислюється як: ціна продажу мінус витрати на продаж мінус витрати на завершення виробництва.

Багато підприємств у сучасних умовах господарювання займаються посередницькою діяльністю, у якій замкнутий цикл оборотності засобів включає два процеси: постачання та реалізацію. Причиною є висока ресурсна витратність формування та підтримки виробничого етапу і його часта некупність, нерентабельність. Великого значення набуває оцінка списання виробничих запасів, з метою зменшення собівартості готової продукції, при припустимій можливості підвищення рівня цін.

Списання матеріалів на виробництво чи інші потреби протягом звітного періоду рекомендується здійснювати за обліковими цінами, а наприкінці періоду коригувати облікові ціни до рівня фактичної собівартості кожного спожитого матеріального ресурсу. Якщо інтенсивність споживання матеріальних ресурсів, кількість їх постачальників та варіація договірних цін значна, дозволяється відразу списувати їх на виробництво за фактичною собівартістю [7].

Вибуттям запасів є не тільки вибуття їх з підприємства. Вибуттям прийнято вважати також передачу матеріалів у виробництво, переміщення готової продукції з цеху на склад. У бухгалтерському обліку застосовується п'ять таких методів оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, за нормативними витратами, за ціною продажу.

Задля ефективної та законодавчо визначеної організації бухгалтерського обліку запасів обраний метод оцінки їх вибуття визначається розпорядчим документом, який затверджує власник або уповноважений орган. У вказаному документі також зазначаються такі пункти: одиниця натурального виміру запасів, порядок їх аналітичного обліку тощо. З урахуванням особливостей виробничого циклу окремих підприємств можна зробити висновок, що велику кількість запасів водночас можна вважати такими, що мають однакове призначення та умови використання в межах цілого підприємства. Такі одиниці бухгалтерського обліку запасів оцінюють лише за одним із методів. Вірно обраний метод оцінки вибуття запасів є факторотворчою складовою облікової політики кожного підприємства.

Ефект від використання кожного із наведених методів при складанні фінансової звітності досить значний, тому що саме вони мають значний вплив на управління підприємством, визначають величину податку на прибуток і фінансовий результат.

Структурно-логічний підхід до методів оцінки запасів дозволив визначити специфіку їх застосування, переваги та недоліки.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє у будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися. Можна зробити висновок, що даний метод оцінки запасів при їх вибутті застосовується в разі використання запасів, що не можуть бути замінені будь-якою іншою одиницею. Кожна одиниця запасів оцінюється як самостійна індивідуальна складова об'єктів активів. Такий метод може бути використовуваний підприємством, що спеціалізується на виконанні спеціальних замовлень і проектів, які потребують детального переліку матеріалів, що були використані для виконання того чи іншого замовлення, і забезпечують деталізовану калькуляцію собівартості відносно кожної одиниці запасів, яка була використана у виробництві або продажі.

Застосування даного методу тісно пов'язано з використанням ПК, адже кожна одиниця таких запасів повинна мати індивідуальні характеристики, що відрізняють її від інших складових запасів і унеможливають їх спільний облік. Зазначений метод оцінки запасів при їх вибутті можуть використовувати підприємства, що спеціалізуються на виготовленні автомобілів, коштовностей тощо [4].

Але у даного методу оцінки запасів при їх вибутті можна виділити ряд недоліків. По-перше, за умов різноманітності номенклатурних найменувань або великої кількості запасів одного найменування значно ускладнюється ведення обліку виробничих запасів, а також їх загальна оцінка. Стає дуже складно здійснювати контроль і управління за відповідним витрачанням запасів на різних рівнях виробничого циклу через різноманітність подібних найменувань. По-друге, за умов використання цього методу ряд подібних за своїми характеристиками запасів буде обліковуватись за різними вартісними показниками, що зазвичай недоцільно за умов великих обсягів витрачання запасів одного виду.

Оцінка методом середньозваженої собівартості передбачає розрахунок середньої вартості ціни матеріалів шляхом ділення всієї вартості запасів на їх кількість. Тобто відбувається постійний перерахунок середньої ціни матеріалу після кожної поставки. Такий спосіб обліку використовують, коли складно оцінити собівартість окремо взятого запасу.

Науковці стверджують, що кожен із методів підприємство може обрати на власний розсуд, окрім методу середньозваженої собівартості, оскільки на його користь в літературі свідчать лише його переваги, які проявляються у зручності використання на практиці в плані обрахунків, що сприяє недопущенню на практиці помилок, які в майбутньому можуть спричинити зменшення розміру позитивного фінансового результату. Також цей метод не вимагає детального обліку за кожним товаром, що спрощує трудомісткість процесу. Саме тому в питанні оцінки запасів при вибутті не викликає сумніву дієвість методу середньозваженої собівартості [5].

Як відмічають Л.М. Очеретько та М.В. Пальцева недоліком цього методу є те, що відбувається усереднення вартості залишків і не приділяється увага останнім за часом надходженням запасам, внаслідок чого, за умов інфляції, підприємство оголошує більший прибуток за справедливий, та збільшує кількість сплачених податків [4].

Оцінка методом ФІФО (з англійської First In First Out), який ще також називають моделлю конвеєра. Цей метод передбачає, що матеріали, отримані першими, відпускаються на виробництво (чи реалізацію) теж першими. При цьому запаси, які лишилися на кінець звітного періоду, будуть оцінені за цінами останньої поставки. Матеріали з кожної наступної поставки не списуються доти, доки не витрачені з попередньої. Його основною перевагою є те, що цей метод досить простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком. Основним недоліком даного методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Формула ФІФО, як правило, враховує зміну ринкових цін, а тому суми переоцінки запасів у цьому випадку є мінімальними. У період зростання цін ця формула дає можливість одержати максимальне значення облікового прибутку.

Найбільшого розповсюдження даний метод здобув у харчовій промисловості та у торгівлі, але може використовуватись і на інших підприємствах, які вважають за необхідне максимізувати показник валового прибутку.

При оцінці за нормативними затратами застосовуються норми витрат на одиницю продукції, які встановлюються підприємством самостійно. За умови дотримання даних норм фактична собівартість продукції дорівнює нормативній. При встановленні даних норм враховуються нормальні рівні використання запасів, діючих цін, виробничих потужностей. Аби забезпечити максимальне наближення нормативних затрат до фактичних потрібно регулярно переглядати норми затрат і ціни у нормативній базі [7]. Діючи-

ми нормами називають норми і нормативи, що зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передаються матеріали у виробництво, оплачуються виконані роботи.

Найчастіше такий метод обліку використовують промислові підприємства, що мають складну технологію, а також галузі сезонного виробництва. Також цей метод корисний тим, що його використовують не лише тоді, коли запаси вибувають з підприємства, а й тоді, коли вони переводяться з однієї статті до іншої.

Останній із методів оцінки – за цінами продажу. Його використовують підприємства роздрібною торгівлі, застосовуючи середній відсоток торговельної націнки на свою продукцію. Цей метод зазвичай застосовується при наявності значної номенклатури товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Придбаний підприємством товар захищується за продажною ціною, яку складають витрати на придбання й доставку та торговельна націнка. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між вартістю товарів, за якою вони були реалізовані та сумою торговельної націнки на ці товари.

Сума торговельної націнки на товари, що реалізуються визначається як добуток продажною вартістю цих товарів і середньою відсотку торговельної націнки. Зазвичай застосування даного методу використовується у торговельній галузі, але може застосовуватись і в інших галузях економіки.

Доцільність вибору певного методу оцінки запасів при їх вибутті залежить від таких важливих факторів: технології використання цих запасів у виробництві, умов діяльності та облікової політики підприємства.

Кожен з методів має свої недоліки та переваги тому не можна назвати один найкращий, який можна було б застосувати у всіх ситуаціях. Ефективність використання обраного методу залежить від багатьох чинників: своєчасності забезпечення виробництва необхідними ресурсами, зв'язків з постачальниками, правильності прийняття рішень тощо.

Висновки і пропозиції. Отже, можна зробити наступні висновки. Запаси виступають одним із найбільш вагомих об'єктів в загальній структурі оборотних активів. Їх використання для потреб виробництва має велике значення у діяльності підприємства, зокрема операційній, яка характеризується як основна діяльність підприємства, заради чого його було створено та воно функціонує. Оцінка запасів є важливою передумовою їх обліку, так як вона має вагомий вплив на визначення собівартості продукції, а також з тієї причини, що в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку.

Оцінка виробничих запасів підприємства є одним з найважливіших інструментів, які забезпечують достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності, а також впливає на такі форми бухгалтерської звітності, як баланс і звіт про фінансові результати. Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і добре обдуманим рішенням кожного підприємства.

Список літератури:

1. Бутенко О.С., Тивончук С.В. Організація обліку виробничих запасів у комп'ютерному середовищі // Збірник тез доповідей 69 – наук.-практ. студ. конф. «Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України в умовах євроінтеграційних процесів». – К., НУБіП України, 2015. – 284 с. – С. 11-12.
2. Домбровська Н.Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів // Інноваційна економіка. – 2011. – № 7. – С. 137-142.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
4. Очеретько Л.М., Пальцева М.В. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів // Сталий розвиток економіки. – 2014. – № 2. – С. 141-147.
5. Супрунова І.В., Кирилюк Б.І. Особливості оцінки запасів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку // Бізнесінформ. – 2017. – № 4. – С. 302-308.
6. Супрунова І.В., Кирилюк Б.І. Облік запасів на підприємстві як складова інформаційно-комунікативної системи // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2016. – Вип. 2-3(35). – С. 143-158.
7. Шара С.Ю. Деякі особливості оцінки запасів // Збірник наук. праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 2. – С. 204-210.

Кущ Т.В., Басиста С.А.

Національний університет біоресурсів і природопольовання України

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРЕДПРИЯТИЯ**Аннотация**

Исследованы теоретические подходы к трактовке экономической сущности производственных запасов предприятия. Обобщены признаки запасов. Освещены общие подходы к оценке запасов. Проанализированы преимущества и недостатки представленных методов оценки производственных запасов предприятия.

Ключевые слова: производственные запасы, оборотные активы, предприятие, учет, анализ, методы оценки.

Kuts T.V., Basysta S.A.

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

VALUATION METHODS OF STOCKS OF THE ENTERPRISE**Summary**

Theoretical approaches to the interpretation of the economic essence of the enterprise's production stocks are investigated. Characteristics of stocks are summarized. The general approaches to inventory estimation are highlighted. The advantages and disadvantages of presented methods of estimation of stocks of the enterprise are analyzed.

Keywords: production stocks, current assets, enterprise, accounting, analysis, methods of valuation.