

УДК 657

Головацька С.І.  
кандидат економічних наук, доцент  
Львівської комерційної академії

Бурдейна Л.В.  
здобувач  
Львівської комерційної академії

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

### FEATURES OF ACCOUNTING AND EVALUATION OF COMPANIES' INVENTORY

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено засади обліку та оцінки виробничих запасів, розглянуто деякі недоліки в організації обліку виробничих запасів, а також запропоновано шляхи їх удосконалення. Проведено аналіз та систематизація наукових праць за напрямком наукового дослідження щодо обліку та оцінки запасів, розкрито основні проблеми, які підняті в них, та шляхи їх вирішення.

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

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследованы принципы учета и оценки производственных запасов, рассмотрены некоторые недостатки в организации учета производственных запасов, а также предложены пути их усовершенствования. Проведены анализ и систематизация научных трудов по направлению научного исследования учета и оценки запасов, раскрыты основные проблемы, которые подняты в них, и пути их решения.

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

#### ANNOTATION

In the article, the principles of accounting and evaluation of inventory are studied. Some shortcomings in the accounting of inventory, and the ways of their improvement are considered. The analysis and systematization of scientific works in the direction of scientific research on accounting and inventory evaluation is conducted. The basic problems that they raise and their solutions are considered.

**Keywords:** inventory, current assets, accounting, enterprise, evaluation, evaluation methods.

**Постановка проблеми.** Виробничі запаси виступають одним із найбільш вагомих об'єктів в загальній структурі оборотних активів підприємств. Вони використовуються для потреб виробництва та мають велике значення у діяльності підприємства, зокрема операційній, яка характеризується як основна діяльності підприємства, заради чого його було створено та воно функціонує. Так як виробничі запаси відносяться до найбільш питомого об'єкту, який знаходиться у власності підприємства у складі оборотних активів, відповідно їх відображення в бухгалтерському обліку, зокрема, їх оцінка при надходженні, вибутті та на дату балансу, є надзвичайно важливим питанням. Адже результат, відображений у первинному обліку виробничих запасів, прямо впливає на кінцевий фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання. Щодо відображення в обліку запасів, існує пев-

на сукупність проблемних питань, які не дозволяють бухгалтеру в повній мірі вірно оцінювати та відображувати результати в первинних документах, реєстрах обліку та звітності. В такому разі є необхідність у дослідженні питання оцінки запасів та систематизації інформації щодо проблем, які були виявлені у працях науковця-ми, та шляхи їх вирішення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання обліку та оцінки виробничих запасів знайшли своє відображення в роботах вітчизняних науковців Бутинця Ф.Ф. [2], С.Ф. Голова [4; 5], Н.В. Ткаченко [6; 7], В.М. Костюченко [5] та ін.

Аналізуючи дослідження з питань організації обліку та оцінки виробничих запасів, можна стверджувати, що частина теоретичних положень обліку даних активів потребують доопрацювання і вдосконалення. Зокрема, існують розбіжності у визначеннях термінів, які подані у П (С)БО 9 «Запаси» та у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Це особливо важливо, коли підприємство співпрацює із закордонними партнерами, має філіали у інших країнах. Також в умовах постійного розвитку господарської діяльності, стандарти бухгалтерського обліку виявляються неспроможними забезпечити облік усіх новітніх операцій.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Розробка методології системи вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку виробничих запасів, адекватної вимогам користувачів облікової інформації є найбільш актуальною проблемою, яку намагаються вирішити вчені-бухгалтери протягом останнього століття.

**Мета статті.** Дослідження методів оцінки виробничих запасів підприємств вугільної промисловості при їх використанні згідно національних та міжнародних стандартів; розгляд методів оцінки вибуття виробничих запасів на вугільних шахтах, здійснення їх аналізу.

**Виклад основного матеріалу.** Ринкові умови господарювання потребують розроблення раціональних методів керування запасами на підприємствах, які залежать від обліково-аналітичної інформації. Виробничі запаси зазвичай

розглядають як одну з головних умов безперервного забезпечення виробничого процесу, а також як елемент обігових активів підприємства. У сучасних умовах питання їх ефективного керування набувають особливої значущості. Вони є об'єктами управління на різних етапах виробничо-фінансової діяльності: з одного боку, входять як складова до системи «підприємство – зовнішнє середовище»; з другого боку, виробничі запаси є базою носіїв витрат під час виробництва продукції упродовж усього виробничого циклу – від відпуску сировини та матеріалів для виробництва продукції і до її передачі на склад. Виробничі запаси – одна з основних складових собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо. Від того, наскільки правильно організовано їх облік, залежить точність визначення прибутку підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів.

Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Водночас необхідною передумовою здійснення виробничого процесу є наявність значної кількості виробничих запасів. Реформування діючої системи обліку та впровадження П (С)БО внесли суттєві зміни в організацію облікового процесу виробничих запасів.

З переходом до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності ряд питань обліку надходження й використання виробничих запасів потребує додаткового дослідження і наукових розробок. До таких питань слід віднести: уточнення економічної суті виробничих запасів як об'єкта обліку, вдосконалення класифікації з урахуванням виробничої специфіки підприємств, дослідження особливостей застосування систем обліку запасів та їх оцінки.

Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства використовують виробничі запаси, які є важливою і значною частиною оборотних активів підприємства.

Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й у структурі витрат, оскільки вони є основною складовою формування собівартості готової продукції. Враховуючи це, виробничі підприємства особливу увагу приділяють саме їх обліку.

Запаси – це матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.

Основними завданнями обліку та оцінки виробничих запасів є:

- 1) правильне та своєчасне документальне оформлення всіх операцій з цінностей;
- 2) виявлення та відображення витрат, пов'язаних з їхньою заготівлею;
- 3) контроль за надходженням, заготівлею матеріальних цінностей, їх зберіганням;

4) одержання точних відомостей про залишки запасів, що знаходяться на складах і в комодах;

5) правильне та своєчасне виявлення запасів, які не використовуються на підприємстві та підлягають реалізації.

Забезпечення зберігання запасів здійснюють такими методами:

а) через систему матеріальної відповідальності – укладанням договорів із працівниками, які мають доступ до оформлення документів про рух матеріальних цінностей;

б) документальне оформлення всіх операцій руху матеріальних цінностей (прийняття, відпуск, списання);

в) затвердження окремим наказом посадового списку осіб, що мають право підписувати документи з прийняття, відпуску та списання матеріальних цінностей;

г) налагодження складського господарства;

г) проведення інвентаризації (вибіркової та суцільної).

У фінансовій звітності можна отримати таку інформацію про виробничі запаси:

а) облікові помітки, прийняті підприємством для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією підприємством;

в) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на збут;

г) суму запасів, визнаних упродовж звітного періоду;

г) суму списання запасів до чистої вартості реалізації;

д) раніше списаної вартості запасів у результаті збільшення їх чистої вартості реалізації;

е) обставини або події, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів;

е) балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань.

Для правильної організації обліку запасів на підприємстві перш за все необхідно дати відповідь на ряд запитань: коли, звідки, скільки і на яку суму надійшли запаси, як виконуються програми постачання; кому, коли і скільки відпущено запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок по окремих видах запасів і як дотримуються встановлені ліміти тощо. Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів є:

– раціональна організація складського господарства;

– наявність інструкції з обліку виробничих запасів;

– розробка номенклатури запасів;

– правильне групування (класифікація) запасів;

– розробка норм витрачання запасів.

Критичний огляд наукових праць дослідників і фахівців у галузі обліку та оцінки виробни-

чих запасів дозволяє виокремити такі наступні негативні аспекти, що притаманні обліково-аналітичній роботі з виробничими запасами:

- складність аспектів визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і аналізу виробничих запасів;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;
- відсутність комплексного поєднання даних усіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;
- невідповідний рівень (а найчастіше і взагалі відсутність) контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів (визначення оптимального їх рівня);

– вивчення обсягів, причин створення та політики реалізації понаднормативних запасів.

Вимогами П (С)БО 9 «Запаси» встановлено, що оцінка запасів здійснюється в трьох випадках: при надходженні, при списанні і на дату складання балансу. Відповідно до мети, яку ставить перед собою підприємство, здійснюється вибір оцінки виробничих запасів. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, яка складається з наступних фактичних витрат [1]:

- суми, які сплачують відповідно до договору постачальнику (продавцю);
- суми, які сплачують за інформаційні, посередницькі й інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Не включаються в первісну вартість запасів, а відносяться до витрат того періоду, у якому вони були здійснені:

- наднормативні втрати й недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками; – витрати на збут;
- загальногосподарські й інші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

На практиці на багатьох промислових підприємствах, особливо на тих, де облік автоматизований і не викликає технічних складнос-

тей, для оцінки списання виробничих запасів застосовується метод ідентифікованої собівартості. Але застосування цього методу може бути виправданим лише за умови використання виробничих запасів в особливому порядку, яке можливо контролювати. Тобто необхідно точно знати, які одиниці виробничих запасів і за якою первісною вартістю були використані для виконання певного замовлення. В умовах великого підприємства, яке має величезні обсяги запасів, це доволі складно.

Оцінка по середньозваженій собівартості проводиться по кожній одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції по вибуттю запасів може здійснюватися по середньозваженій собівартості розподілом сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції [1].

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж і інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Метод ФІФО виправдує себе в умовах незначної інфляції. Його застосування в умовах високої інфляції, яка спостерігається на сьогоднішній день, однозначно, спричинить завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції й завищення фінансового результату від реалізації. Даний метод доцільно застосовувати для швидкозсувних запасів для мінімізації збитків від їхнього псування [1].

Оцінка за нормативними витратами міститься в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), установлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм, витрати і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися й переглядатися. Оцінка продукції за нормативними витратами корегується до фактичної виробничої собівартості. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості іноді використовується на промислових підприємствах зі складною технологією, що вимагає нормування. При цьому для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми необхідно регулярно перевіряти й переглядати. Це ускладнює процес обліку. Таким чином, застосування цього методу для всіх промислових підприємств, в тому числі й для вугільної промисловості, не є виправданим [1].

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі



середнього відсотка торговельної націнки товарів. Таким чином, промислові підприємства для оцінки виробничих запасів при їхньому використанні не можуть застосовувати метод ціни продажу [1].

Залишається обирати лише з методів нормативних витрат, ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості. Аналізуючи доцільність застосування кожного з вищезгаданих методів оцінки на промислових підприємствах, можна відзначити, що з метою спрощення обліку підприємствам пропонується застосовувати метод ФІФО. При виборі одного із вказаних методів необхідно керуватися цілями, які ставить перед собою кожне підприємство в конкретній ситуації. Найбільш розповсюдженими методами є: метод ФІФО, середньозваженої собівартості.

Спосіб списання товарно-матеріальних запасів впливає на такі фінансові категорії, як:

- собівартість продукції (робіт, послуг) у частині прямих матеріальних витрат та, як наслідок, формування фінансового результату і рентабельності;
- вартість оборотних активів у структурі балансу на кінець звітної періоду та, як наслідок, ліквідність і фінансову стійкість підприємства.

Так, в умовах постійного зростання цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Якщо враховувати, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також і ціни на реалізований товар, то при використанні методу ФІФО показник валового прибутку, відображений у Звіті про фінансові результати, можна вважати завищеним. Водночас якщо запаси, що здобуваються в умовах постійного зростання цін, будуть обліковуватися за методом ФІФО і списуватися в реалізацію за найменшими цінами, то запаси, що залишаються на балансі, будуть оцінені по вартості, більш наближеній до ринкової.

Організаціям, що мають збитки та прагнуть їх мінімізувати у своїй бухгалтерській звітності, доцільніше застосовувати метод ФІФО. Більшість бухгалтерів вважає, що при застосуванні методу ФІФО завищується прибуток, і тому підприємства виплачують зайві кошти у вигляді податку на прибуток. Метод середньозваженої собівартості показує більші витрати періоду порівняно з методом ФІФО, тому він є більш вигідним для підприємства. Під час застосування цього методу чистий прибуток набуває середнього значення, а кінцева собівартість запасів є нижчою за ринкову вартість [4].

Як уже було зазначено вище, метод, за яким обліковується вибуття (відпуск) запасів, підприємство обирає самостійно, залежно від виду діяльності та цілей підприємства.

**Висновки.** Під час дослідження була розглянута економічна категорія «запаси», переваги і недоліки різних методів оцінки запасів. Більш доцільним є використання методу ФІФО. Хоча, з одного боку, метод ФІФО збільшує прибуток підприємства, він дає найбільш достовірну інформацію про облік вибуття товарних запасів, тому що залишаються тільки ті товари, які були закуплені пізніше. Вплив цього методу на фінансовий стан економічного суб'єкта можна вважати позитивним, оскільки показники бухгалтерського балансу, що характеризують статті оборотних активів, відображаються у вартості, наближеній до ринкової. Крім того, фінансова звітність, у якій відображена значна сума прибутку, є привабливою і для потенційних інвесторів. Залучення інвестицій для фінансування перспективних проектів надасть можливість розширити обсяги виробничо-фінансової діяльності та покращити результативність цієї діяльності в цілому.

У подальших дослідженнях існує необхідність вивчення методики визначення оптимального обсягу запасів, потрібного для виробничого процесу.

Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань облікової оцінки виробничих запасів є актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021).
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця; 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
4. Войтенко Т.В. Облікова політика – 2010: головне / Т.В. Войтенко // Податки і бухгалтерський облік. – 2010. – № 3. – С. 16–22.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.