

**Надія Ткаченко,
професор Українського державного
університету харчових технологій**

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ

а міжнародними стандартами бухгалтерського обліку використовують методи оцінки запасів за:

- **первісною вартістю**, що являє собою грошовий вираз ціни придбання конкретного предмета;
- **відновленою вартістю**, що являє собою суму коштів, яку потрібно було б виплачувати на даний момент за необхідності заміни предмета іншим таким самим;
- **чистою вартістю реалізації** - ціна продажу за відрахуванням торговельних витрат у розумних межах прибутку. Цей метод дає змогу визначити упущену вигоду у разі, коли предмет не буде реалізований на сторону;
- **приведеною вартістю** - дисконтована величина майбутніх надходжень коштів, яку, як передбачається, може принести реалізація даного предмета у процесі звичайної комерційної операції.

Облік запасів у міжнародній практиці здійснюється за найнижчою з двох оцінок - **ринковою**, яка визначається кон'юктурою цін, чи **фактичною собівартістю**.

Фактична собівартість запасів залежить від багатьох чинників, основними з яких є рівень цін та транспортних тарифів, тривалість знаходження запасів на складах та у виробничих цехах. В Україні до всіх цих чинників додається ще один найбільш не передбачуваний - зміна податкового законодавства та нормативної бази. При великих номенклатурних та складних технологічних циклах дуже важко визначити дійсну собівартість товарів, що знаходяться на зберіганні, в обігу чи відвантаженні. Часто буває фактично неможливо відслідкувати та забезпечити єдність фізичного (натурально-речового) та вартісного потоків запасів на підприємстві. Тому на великих підприємствах при оцінці запасів за стадіями «купівля - переробка - продаж» віддається перевага обліку без забезпечення абсолютної відповідності вартісного та матеріального потоків руху запасів.

Підприємство повинно на початку звітного періоду (рік) проголосити свій вибір та дотримуватись його незмінно протягом усього року.

На сьогодні практичне застосування зазначених методів в Україні відбувається у межах двох різноманітних систем списання на собівартість спожитих запасів. Це може бути чи система постійного списання, чи система періодичного списання.

В основі обох систем списання знаходиться відома формула обліку руху запасів:

$$З_{п.п.} + ДО - КО_{п.} = З_{к.п.},$$

де $З_{п.п.}$, $З_{к.п.}$ - вартість залишків запасів (товарно-матеріальних цінностей) на початок і кінець звітного періоду; $ДО_{п.}$ - дебетовий оборот (оприбуткування, надходження) запасів за звітний період; $КО_{п.}$ - кредитовий оборот (списання, відвантаження, продаж) запасів за звітний період.

Розбіжності між системою постійного та періодичного списання на собівартість використаних запасів полягають у послідовності розрахунку таких елементів даної формули, як кредитовий оборот та залишки на кінець періоду.

При системі постійного списання на підставі даних про залишки на початок періоду та надходжень за період спочатку визначається величина кредитового обороту, а потім залишків на кінець періоду запасів. Алгоритм розрахунків повністю збігається з наведеною вище формулою.

При застосуванні системи періодичного списання, маючи відомості про залишки на початок періоду та надходження за період, спочатку методом інвентаризації визначають величину залишків на кінець періоду і лише після цього визначають значення кредитового обороту за період, тобто суму, що підлягає списанню. При цьому формула трансформується так:

$$З_{п.п.} + ДО_{п.} - З_{к.п.} = КО_{п.}$$

Розглянемо більш докладно особливості застосування методів оцінки запасів у межах кожної системи списання.

Методи оцінки витрат запасів при системі постійного списання. Система постійного списання передбачає віднесення на витрати вартості запасів у той момент, коли вони були фактично спожиті (витрачені, реалізовані).

Метод ідентифікації собівартості відповідної одиниці запасів. Згідно з цим методом оцінюються запаси, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного. Як правило, метод ідентифікованої собівартості застосовують у сфері матеріального виробництва і послуг, у сфері торгівлі, а також на підприємствах, які виробляють чи продають продукцію великої вартості, товари, що потребують внаслідок своєї природи та споживчих якостей поштучного обліку чи невеликими партіями. Прикладом слугують торгівля автомобілями, літаками, виробництво пароплавів (штучне, несерійне виробництво тощо).

Це єдиний метод, при застосуванні якого існує повна відповідність синтетичного та аналітичного обліку. Головною перевагою цього методу є те, що він найточніше втілює в життя один з ключових принципів обліку - ***принцип відповідності фактичного стану речей на підприємстві з обліковими запасами.***

Проте у цього методу є одна дуже суттєва вада - велика трудомісткість, оскільки він вимагає окремого обліку кожної одиниці товару на всіх стадіях його руху: від купівлі до продажу чи споживання. Цей метод практично неможливо та недоцільно застосовувати на масових і великосерійних виробництвах, на підприємствах із силосним чи бункерним зберіганням сировини. Частково недоліки цього методу згладжуються при застосуванні штрих-кодів та повній автоматизації облікового процесу.

Метод середньозваженої собівартості. Він передбачає списання використаних запасів за середньозваженою собівартістю придбання. Середньозважена собівартість розраховується для кожної партії використаних запасів за формулою середньозваженої оцінки.

Позитивною рисою цього методу є те, що він дає змогу згладжувати великі коливання цін на сировину, що спостерігається для сезонних виробництв. Проте, застосовуючи його при списанні, необхідно постійно розраховувати середню ціну, що призводить до значних витрат робочого часу.

Цей метод особливо ефективний для оптової торгівлі.

Метод Fifo. Сутність цього методу розкриває його точний переклад з англійської мови: first in – first out «перший зайшов - перший вийшов». За методом Fifo матеріальні цінності оцінюються за ціною придбання (заготівельна собівартість), якщо вона менша від ціни продажу. Різниця відображає можливий прибуток. Ціна придбання визначається як середня зважена величина з усіх партій закуплених матеріальних цінностей або за вартістю першої придбаної одиниці товару. Fifo - це метод оцінки за первісною вартістю. За методом Fifo кінцевий залишок оцінюється за цінами останнього надходження. Витрати на виробництво оцінюються за загальним результатом. Вартість використаного на виробництво матеріалу одержують, оцінюючи залишок за ціною першої партії надходження. Списання на витрати використаних матеріалів здійснюється за цінами першої партії купівлі, тобто тієї партії, яка на момент використання обліковується першою за хронологією закупок.

Метод Fifo доцільно застосовувати лише у випадках девальвації національної грошової одиниці чи за умови постійного падіння рівня цін на сировину (можна спрогнозувати відміну акцизів, мита тощо), бо в умовах інфляції застосування цього методу призводить до заниження собівартості продукції, збільшення фінансового результату діяльності, а також до збільшення податків та вимивання грошових коштів підприємства, що в подальшому може не дозволити закупити необхідну кількість сировини за більш високими цінами.

Перевагою цього методу є те, що залишки запасів у балансі підприємства на кінець звітного періоду знаходять своє відображення за цінами, найбільш наближеними до реальної ситуації.

Оцінка запасів методом Fifo ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом

надходження запасів. При цьому вартість запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження.

Метод **Lifo**. В основу цього методу покладено принцип, який є дзеркальним відображенням принципу, на якому ґрунтується метод **Fifo**. Назва методу **Lifo** (last in- first out перекладається як «останнім прийшов - першим підеш»), що означає списання товарно-матеріальних цінностей на собівартість за цінами останньої партії. При оцінці запасів за методом **Lifo** робиться припущення, що запаси використовуються у послідовності, котра є протилежною їх надходженню на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю перших за часом одержання запасів.

Застосування методу **Lifo** при інфляції призводить до збільшення собівартості та зменшення активу балансу підприємства. Проте цей метод дає змогу підприємствам зберігати обігові кошти шляхом відстрочення у часі виплати податків, оскільки якщо розглянути завершений цикл кожної господарської операції, то з'ясується, що застосування кожного методу врешті-решт приводить до однакового фінансового результату. Різниця полягає лише у результатах проміжних стадій. Однак для постійно діючого масового виробництва виділити окремий цикл практично неможливо.

Разом з тим застосування методу **Lifo** може призвести до фінансових втрат, оскільки постійно підтримувати високу собівартість можна лише за рахунок високих закупівельних цін останніх партій товарно-матеріальних цінностей. Використання методу **Lifo** вимагає від підприємства закуповувати товарно-матеріальні цінності у постійних обсягах, що не завжди відповідає потребам підприємства в умовах динамічного ринку. Крім того, перерви у постачанні можуть призвести до скорочення товарно-матеріальних запасів, що змусить підприємства списувати на собівартість сировину за цінами піврічної давності, що приведе до різкого зростання прибутку підприємства.

При порівняльному аналізі застосування чотирьох методів обліку та списання запасів можна дійти висновку, що застосування будь-якого з них приводить до майже однакових результатів.