

Оцінка запасів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

В статті розглянуто та узагальнено методи оцінки запасів при їх оприбуткуванні, відображенні в балансі та списанні згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Здійснено порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів з обліку запасів.

оцінювання, методи оцінки запасів, первинна вартість, чиста вартість реалізації, методи оцінки запасів при їх списанні

При побудові системи бухгалтерського обліку матеріальних витрат підприємства, важливе значення приділяється їх оцінці. Оцінка передбачає визначення облікової ціни для поточного обліку та фактичної собівартості. Без попереднього вирішення цього питання раціональна побудова обліку витрат виробництва практично неможлива, тому актуальність обраної тематики не викликає жодних сумнівів.

Питанням оцінки запасів приділяється чимало уваги, практично жодний фаховий підручник не обходиться без розділу в якому розглядаються принципи оцінювання, зокрема це роботи Ф.Ф. Бутинця, В.А. Василенко, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.В. Собки, Н.В. Чабанової тощо. В монографії Л.І. Слюсарчук „Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції” ґрунтовно досліджено та проаналізовано методи оцінки запасів. Проте, незважаючи на наявні публікації за цією тематикою, залишаються невизначеними принципи обрання методів оцінки запасів для окремих підприємств, з врахуванням їх галузевих, технічних та технологічних особливостей, з метою визначення найбільш оптимальних методів оцінювання. Дане питання не можна вирішити без досконального вивчення та узагальнення існуючих методів оцінки запасів, що й є метою цього дослідження.

Згідно п.4 П(С)БО 9 запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [1].

Крім того, відповідно до стандарту бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, запасами визнаються такі активи, відносно яких існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому матеріальні вигоди, пов'язані з їх використанням, а вартість таких запасів може бути достовірно визначена. Тому, при відсутності впевненості щодо отримання економічних вигод або застосуванні недостовірної оцінки при надходженні та списанні матеріальних цінностей достовірність активів у балансі може викликати сумніви. Тому одними з основних завдань обліку запасів є: забезпечення точності оцінки запасів на будь-яку дату; періодичне уточнення вартості запасів; точне визначення вартості придбаних матеріальних цінностей; точність оцінки спожитих та реалізованих матеріалів [2, с. 212].

Як зазначається в словнику Ожегова, оцінка – це думка про цінність, рівень чи значення когось-чогоось. [3, с. 392]. В економічному словнику оцінка активів – це грошова оцінка, за якою активи відображають у балансі [4, с. 311]. Отже, оцінювання запасів в господарській діяльності підприємств, відбувається протягом усього їх

„життєвого циклу”, з моменту надходження, перебування на балансі та до їх списання (рис. 1).

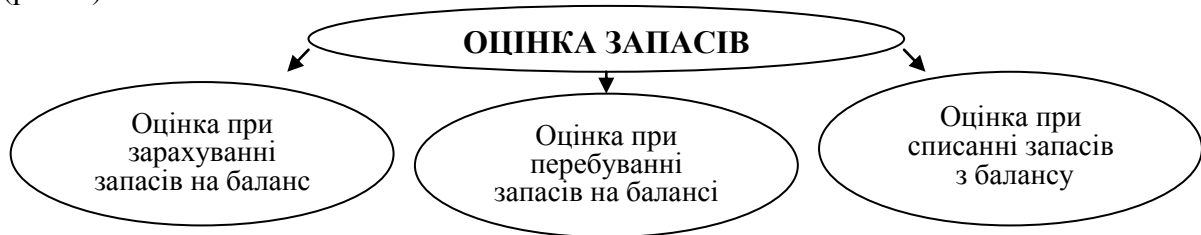


Рисунок 1 – Види оцінки запасів

Згідно п.8 П(С)БО 9 „Запаси”, придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первинною вартістю. Проте, в залежності від способу надходження запасів (придбані за плату, виготовлені власними силами підприємства, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні запаси, придбані у результаті обміну на неподібні запаси) первинна вартість буде формуватись по різному (рис. 2).



Рисунок 2 – Варіанти оцінки запасів при їх зарахуванні на баланс

Первинною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первинною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за П(С)БО 16 „Витрати”.

Первинною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первинною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первинна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Первинною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

При перебуванні в бухгалтерському обліку запасів на балансі та відображенні в звітності використовують найменшу з двох оцінок: первинну вартість або чисту вартість реалізації (рис. 3).

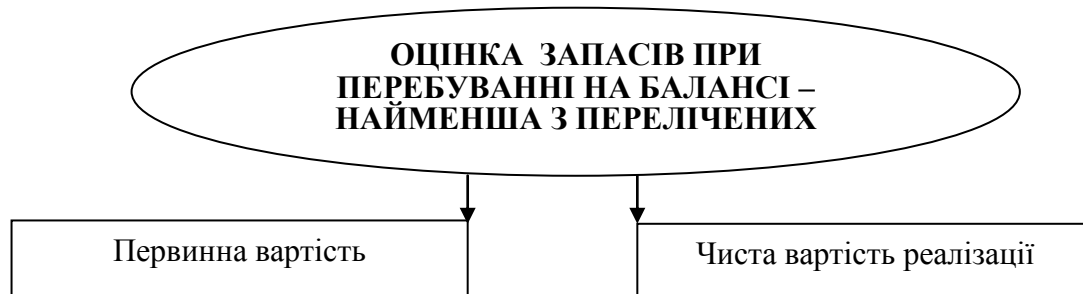


Рисунок 3 – Варіанти оцінки запасів при їх перебуванні на балансі

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з шести методів (рис. 4).

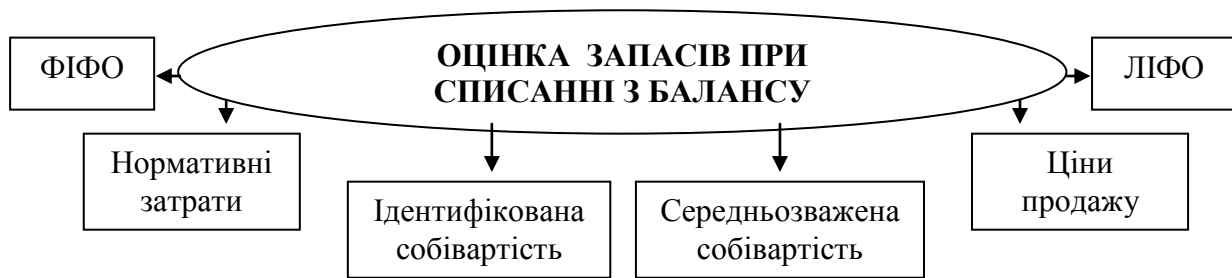


Рисунок 4 – Варіанти оцінки запасів при списанні їх з балансу

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній 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.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, проці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торгової націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Перелічені методи оцінки запасів, зазначаються в Національному стандарті бухгалтерського обліку 9 „Запаси”. Враховуючи те, що національні П(С)БО були прийняті на основі міжнародних з врахуванням вітчизняних особливостей, та все ж в їх текстах існують деякі розбіжності. Аналогом вітчизняного стандарту 9 „Запаси” є міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 „Запаси”, який первісно було прийнято ще у 1975 році під назвою „Оцінка та подання запасів у контексті системи історичної собівартості”, а у 1993 році трансформовано до його сучасного вигляду.

Так, згідно МСБО 2 запаси оприбутковуються за первісною оцінкою придбання або вироблення, якою є їх собівартість, що включає: витрати на придбання; витрати на переробку та інші витрати, які безпосередньо пов’язані із запасами.

Витрати на придбання запасів включають – ціну закупки; ввізне мито та інші податки, пов’язані з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству

податковим органом; витрати на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів. Іноді, до складу вартості запасів включають курсові різниці, пов'язані з кредиторською заборгованістю за придбані запаси.

Витрати на переробку включають прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати. Прямі витрати на оплату праці – це заробітна плата виробничого персоналу, що безпосередньо пов'язана з виробництвом та може бути включена до собівартості одиниці продукції економічно доцільним шляхом. Виробничі накладні витрати – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо віднесені до одиниць продукції економічно доцільним шляхом.

Інші витрати можуть бути включені до собівартості запасів, якщо вони були здійснені для доставки запасів до їх сучасного місцезнаходження та приведення у теперішній стан [5, с. 245].

При порівнянні переліку витрат, які не включаються до собівартості запасів і відображаються як витрати періоду, в якому вони були здійснені теж є розбіжності (рис. 5).

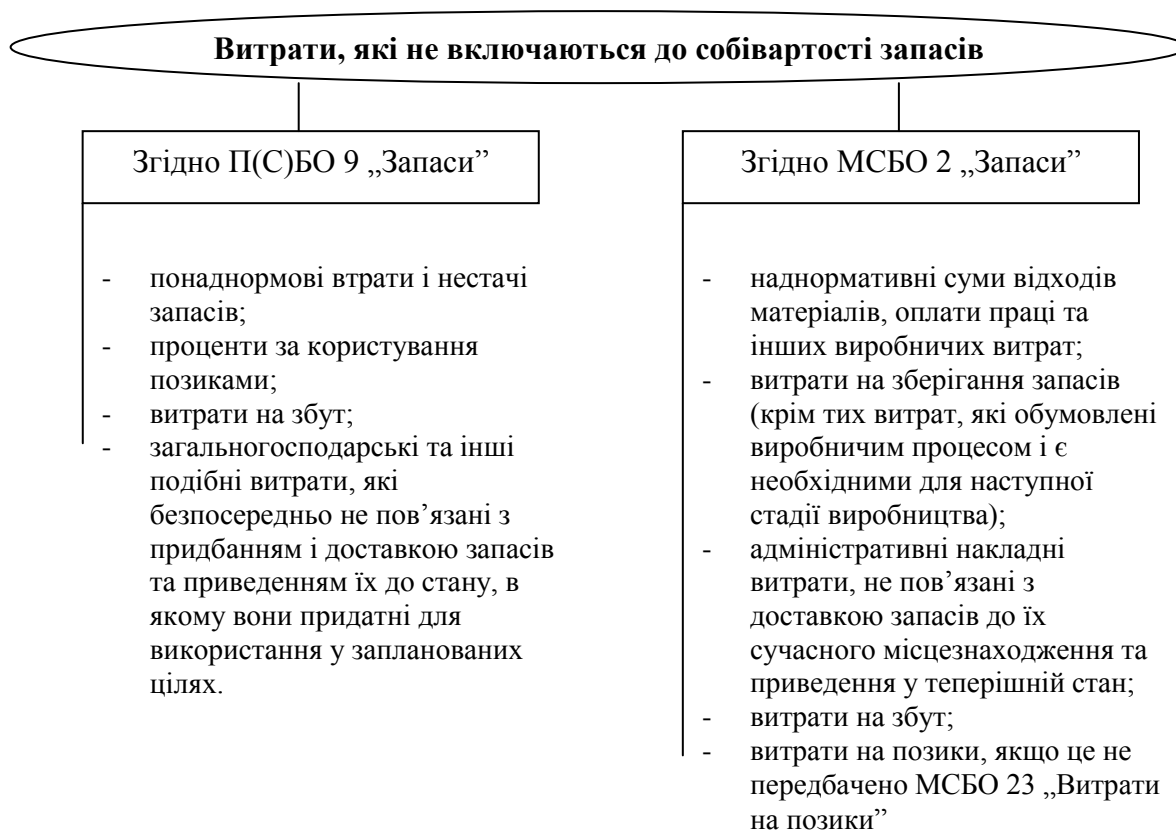


Рисунок 5 – Перелік витрат які не включаються до собівартості запасів

Згідно з МСБО 2 запаси слід наводити в балансі за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Такий підхід обумовлений загальним правилом, що балансова вартість активів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікуються від їх продажу або використання. Чиста вартість реалізації запасів може стати меншою за їх балансову вартість внаслідок – пошкодження або застарілості запасів; зниження цін; зростання очікуваних витрат на завершення виробництва та збут. Аналогічна умова збережена й при відображенні в балансі вартості запасів у П(С)БО 9.

В міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 „Запаси”, для оцінки видатку запасів передбачено шість методів, оскільки собівартість надходження запасів в різних періодах різна. Наведені методи оцінки запасів при вибутті за змістом подібні до наведених в національному П(С)БО 9 „Запаси”. Зокрема, це: метод конкретної ідентифікації, середньозважена собівартість, FIFO – „перше надходження – перший видаток”, LIFO – „останнє надходження – перший видаток”, метод стандартних (нормативних) витрат, метод роздрібних цін.

Отже, виходячи з існуючих альтернатив вибору методів оцінки запасів, дозволених національним законодавством, підприємство має змогу обрати найкращий з врахуванням його особливостей діяльності й портеб, які існують на певний рік. Обраний метод не повинен змінюватись протягом звітного року, про що необхідно зазначати в Наказі про облікову політику та у примітках до фінансової звітності.

В примітках до фінансової звітності при розкритті інформації про запаси, окрім обраних методів оцінки запасів, ще наводиться – балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів, тощо.

Таким чином, лише дослідивши в повному обсязі, можливості обрання методу оцінки запасів, які запропоновано законодавчо, належним чином проаналізувавши переваги та недоліки кожного з них, можна прийняти оптимальний для кожного конкретного підприємства. Лише грамотно прораховані та зважені підходи до обрання методу оцінки запасів дозволять підприємствам реально відображати вартість існуючих запасів та собівартість продукції, що випускається, що практично неможливо без попереднього ознайомлення з теоретичними надбаннями сучасної облікової науки. Даною статтею автор узагальнив дозволені національними стандартами обліку методи оцінки запасів, порівнявши їх із запропонованими у міжнародних стандартах обліку, що допоможе в майбутніх дослідженнях та може стати підґрунтям для практичної оптимізації підприємствами обраних ними раніше методів оцінки запасів.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” від 02.11.1999р. № 751/4044;
2. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.;
3. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под ред. чл.-корр. А.Н. СССР Н.Ю. Шведовой – 20-е изд., стереотип. М.: Рус. яз., 1988. – 750 с.;
4. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 566 с.;
5. С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

В статье рассмотрено и обобщено методы оценки запасов при их оприходовании, отображении в балансе и списании согласно национальных и международных стандартов бухгалтерского учета. Осуществлено сравнительный анализ национальных и международных стандартов по учету запасов.

The methods of inventory's evaluation in the process of their acquisition, representation in balance-sheet and writing off according to the national and the international standards of accounting are considered and generalized in the article. Comparative analysis between the national and the international standards is made.