

Студент 3 курсу
факультету міжнародних економічних відносин ХНЕУ

МЕТОДИ ОБЛІКУ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Анотація. Розглянуто основні методи обліку товарно-матеріальних запасів в Україні та за кордоном, визначено переваги та недоліки їх використання на підприємствах різного типу. Проаналізовано проблеми та перспективи реалізації зарубіжних методів обліку запасів в Україні.

Аннотация. Рассмотрены основные методы учета товарно-материальных запасов в Украине и за рубежом, определены преимущества и недостатки их использования на предприятиях различного типа. Проанализированы проблемы и перспективы реализации зарубежных методов учета запасов в Украине.

Annotation. The article describes the main methods of inventory accounting in Ukraine and abroad, identifies the advantages and disadvantages of their use at the enterprises of various types. The problems and prospects of foreign methods of inventory accounting in Ukraine were analyzed.

Ключові слова: облік запасів, вибуття запасів, собівартість, методи списання вартості запасів.

Ринкові умови діяльності підприємств потребують прийняття оптимальних управлінських рішень щодо визначення обсягів виробництва, обрання цільових ринків реалізації продукції, забезпечення прибуткової діяльності та стабільного фінансового стану підприємства, що передбачає оптимальне поєднання та ефективне використання всіх ресурсів підприємства. Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу підприємств в умовах фінансової кризи вимагає формування якісно нової системи управління товарно-матеріальними запасами, в якій головну роль відіграє система їх ідентифікації як об'єктів обліку та методів оцінки. Визначення правильних методів обліку запасів напряму впливає на ефективність управління виробництвом та процесом реалізації. Особливої актуальності ця проблема набуває через обмеженість виробничих ресурсів, що зумовлює необхідність постійного пошуку шляхів повнішого їхнього використання.

Питання обліку товарно-матеріальних запасів знайшли відображення в роботах таких вітчизняних науковців: Виноградової М. О., Комлача Г. В., Голова С. Ф., Костюченка В. М., Іващенко О. В., Малярєвського Ю. Д., Марущака Л. І., Губачової О. М., Чумак О. В., Швеця В. Г. [1 – 4]. Дослідженню питань обліку запасів у своїх працях приділяли увагу і зарубіжні вчені: Б. Нідлз, Е. Хендріксон, Р. Ентоні, Левін В. С., А. Велш, Х. Андерсен, Єрофєєва В. А., Соколов Я. В., Даніел Г. Шорт, Ліберман Л. В., Луговий В. А., Д. Міддлтон, Новодворський В. Д., Розенберг І. А., Сорина Л. З. та ін. [5; 6]. Однак за умов кризових тенденцій розвитку світової і національної економіки, набуває актуальності проблема визначення ролі та місця запасів у структурі об'єктів бухгалтерського обліку та аналіз методів оцінки запасів на вітчизняних та зарубіжних підприємствах.

Метою даної роботи є розгляд основних методів обліку запасів в Україні та за кордоном, а також особливості їх використання для різних видів підприємств, об'єктом – стандарти обліку товарно-матеріальних запасів. Предметом виступає система методів обліку запасів як елемент облікової політики підприємства.

Особливістю сучасного стану обліку запасів в Україні полягає у тому, що в П(С)БО № 9 "Запаси" та "Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів", затверджених Наказом Мінфіну від 10.01.2007 року, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів [7; 8]. Проте у зв'язку з частими інфляційними стрибками, ціни на виробничі запаси постійно змінюються, тому проблема їх оцінки набуває особливої актуальності. До того ж, великі підприємства оперують, як правило, значною кількістю запасів, тому визначення послідовності їх використання у процесі виробництва та реалізації без певної методики є досить складним.

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні та в Росії, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцями [1, с. 386].

Проблема полягає в тому, що незважаючи на можливість точного підрахунку запасів у залишку, майже неможливо при великих обсягах точно встановити, які саме запаси, за якою ціною придбання знаходяться у залишку або були списані на собівартість реалізації протягом звітного періоду та за якою вартістю. Облікова практика західних компаній базується на припущенні, що придбання і реалізація (випуск у виробництво) запасів трактується як потік вартостей (cost flow), а не як потік фізичних одиниць (goods flow). Це означає, що при списанні товарно-матеріальних цінностей пріоритет надається відображенню вартості без забезпечення абсолютної відповідності її величини фактичному фізичному руху ресурсів [3, с. 222].

Для ефективного здійснення господарської діяльності підприємства необхідно вирішити проблему вибору методу оцінки вибуття запасів. Положення щодо обліку запасів згідно з МСФО № 2 та П(С)БУ № 9 мають деякі розбіжності. До того ж, в Україні з 2005 року кількість дозволених методів обліку вибуття запасів скоротилася до п'яти. Також залишається невирішеним питання ефективності їх використання в бухгалтерському обліку. Для розуміння відмінностей у методах обліку запасів нашої країни та країн світу, слід надати порівняльну характеристику обліку запасів згідно з П(С)БУ № 9 "Запаси", МСБО № 2 "Запаси" та ARB №43, US GAAP (таблиця) [7; 9].

Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів

Методи обліку вибуття запасів згідно з		
П(С)БО № 9 "Запаси" (Україна)	МСБО № 2 "Запаси"	ARB № 43, US GAAP (США)
1. Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів. 2. Середньозважена собівартість. 3. Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО). 4. Нормативні витрати. 5. Ціна продажу	1. Метод конкретної ідентифікації. 2. Середньозважена собівартість. 3. Метод за формулою "перше надходження – перший видаток" (ФІФО). 4. Метод стандартних (нормативних) витрат. 5. Метод роздрібних цін	1. За собівартістю кожної одиниці. 2. За середньою собівартістю. 3. За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО). 4. За стандартною собівартістю. 5. За цінами продажу. 6. За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (метод ЛІФО)

1. Перший метод оцінки згідно з П(С)БУ 9 – метод оцінки за ідентифікованою собівартістю (англ. *specific identification of their individual costs*) – застосовується відносно вибуття запасів, які не можна замінити або тих, що відпускаються для спеціальних замовлень, проектів або, коли їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості. Цей метод на практиці застосовується переважно компаніями, що торгують дорогими штучними товарами, або у дрібних фірмах, адже в інших випадках його використання ускладнене неможливістю визначення того, які саме товари продані. Крім того, застосовуючи цей метод, компанія із серійними товарами може маніпулювати зі своїм прибутком, продаючи при необхідності дорожчі або дешевші одиниці запасів [6, с. 162].

2. Оцінювання за середньозваженою собівартістю (англ. *weighted average cost formula*) ґрунтується на допущенні, що кожна одиниця запасів даного періоду має однакову середню вартість. Оцінка запасів за даним методом здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку цих запасів на початок звітного місяця і вартістю аналогічних запасів, отриманих у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці. Метод доцільно використовувати на підприємстві, оскільки за його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін, виключається також потреба попартиційного обліку закупівельних цін на реалізовану продукцію, спрощується процедура обліку. Серед недоліків цього методу – імовірні розбіжності між балансовою та ринковою ціною залишку запасів на кінець періоду, невідповідність начислення доходів та витрат [2, с. 56–57].

3. Метод ФІФО (англ. *first-in, first-out*) – припускає, що оцінка залишку запасів та їх вибуття за період ставиться в залежність від послідовності їх надходження (покупки). Оцінка вартості залишку запасів у цьому випадку ґрунтується на допущенні того, що запаси вибувають точно в тій же послідовності, що і надходили в організацію. Метод ФІФО іноді порівнюють з конвеєром, до якого запаси поступають у такій самій послідовності, в якій вони були на нього завантажені. Цей метод є найбільш надійним для реальної оцінки залишку запасів, оскільки його використання наближує вартість запасів на дату балансу до ринкових цін, тому більш достовірно відображається вартість активів підприємства [1, с. 405]. Основним його недоліком є вплив зовнішніх факторів економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства. Так, метод ФІФО в умовах зростання цін придбання запасів формує максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімальну оцінку витрат періоду і найбільшу величину прибутку. В умовах зниження цін, ФІФО, навпаки, дає мінімальну оцінку запасів на кінець періоду в балансі, максимальну оцінку витрат періоду і найменший прибуток [4, с. 202–204].

4. Оцінювання за нормативними витратами (англ. *standard cost*) полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Використання методу нормативних витрат на підприємстві, з одного боку, спрощує процедуру обліку й оцінки запасів, а з іншого – для встановлення нормативних цін відділ закупівель повинен постійно відслідковувати коливання ринкових цін на запаси, що спричинює додаткові витрати [3, с. 231]. Такий метод, на думку автора, є надзвичайно ефективним для підприємств, що займаються великосерійним та масовим виробництвом.

5. Метод роздрібних цін застосовується підприємствами роздрібною торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо застосовувати інші методи визначення собівартості. За цим методом собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості їх продажу на відповідний відсоток валового прибутку. В Україні такий метод можуть застосовувати лише підприємства роздрібною торгівлі, тоді як у США, наприклад, цей засіб може використовуватися для обліку всіх запасів, що котируються на активному ринку [5, с. 318–320].

6. Метод ЛІФО (англ. *last-in, first-out*) в Україні в бухгалтерському обліку не використовується. Але його розуміння необхідне для оперування даними з обліку запасів в іноземних підприємствах (США, Росія тощо), а також для управлінського обліку. Метод ЛІФО ґрунтується на припущенні, що собівартість запасів, що надійшли останніми, використовується для визначення собівартості товарів, проданих першими. Цей метод заборонений у ряді країн, у тому числі у Великобританії, Швеції, Швейцарії, Сінгапурі, Австралії. З 2005 року використання метода ЛІФО заборонене в Україні. Причинами цього є максимальне заниження прибутку в умовах зростання цін та можливості для маніпулювання показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів у цілях штучної зміни бази оподаткування. Тим не менш, метод ЛІФО має переваги перед розглянутими методами, зокрема ФІФО, у тому, що метод ЛІФО найкраще забезпечує дотримання принципу відповідності доходів і витрат; при будь-яких коливаннях цін собівартість реалізації, приблизно відповідає рівню цін на момент продажу [4, с. 204–205].

Сьогодні можна застосовувати декілька методів оцінки запасів, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки виробничої діяльності. Серед методів, що дозволено застосовувати у бухгалтерському обліку українських підприємств, найбільш універсальними є методи середньозваженої собівартості та собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО). Вказані методи є найбільш простими для обліку та найбільш популярними варіантами політики обліку запасів на великих та середніх підприємствах. Метод специфічної ідентифікації та метод роздрібних цін застосовуються відповідно виробниками унікальної продукції та підприємствами роздрібною торгівлі. Метод нормативних витрат потребує значних витрат на розробку та постійний

моніторинг за ринковими цінами, тому він є економічно ефективним тільки для великосерійних та масових виробництв.

Методи оцінки істотно впливають на витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Застосування зазначених методів оцінки виробничих запасів призводить до різних результатів. В сучасних умовах, при високому рівні інфляції собівартість продукції буде найбільшою у випадку застосування методу ЛІФО (з періодичною системою обліку), а найменше значення собівартості дає застосування методу ФІФО. Останній надає найбільш реальну оцінку активів підприємства. У той же час, метод ЛІФО ліквідує невідповідності між цінами реалізації запасів та їх фактичною собівартістю. На думку автора, в умовах інфляції в Україні цей метод міг би привести до більш точного визначення прибутку або збитку. Отже, метод ЛІФО в Україні було скасовано дещо передчасно, але необхідність у ньому може бути задоволена використанням в управлінському обліку.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібн. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с. 2. Маляревский Ю. Д. Учет в зарубежных странах : учебн. пособ. / Ю. Д. Маляревский, О. В. Фартушняк, И. Ю. Пасичник. – Х. : ИД "ИНЖЕК", 2003. – 182 с. 3. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах : підручник / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с. 4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2006. – 525 с. 5. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бред ; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. 6. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukr-law.com.ua/oblik/buh/34-psbo9>. 8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=66826&cat_id=50097. 9. Стандарти МСБО і МСФО [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92.