

Домбровська Н.Р.,  
к.е.н., доцент  
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу  
Тернопільський національний економічний університет

## МЕТОДИ ОЦІНКИ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ЇХ ВИКОРИСТАННІ ЗГІДНО НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розбудови ринкових відносин, вітчизняна економіка знаходиться у стані інтеграції до світової економічної спільноти, відповідно й система бухгалтерського обліку реформується з метою наближення до міжнародної практики. Одним із напрямів реформування є подальше вдосконалення використання методів оцінки запасів, оскільки вартісна оцінка активів господарюючого суб'єкта служить базою для визначення витрат, включення їх в ціну товарів, продукції, робіт, і послуг і формування фінансових результатів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження питань оцінки виробничих запасів знайшли відображення у працях Н.М. Малюги, В.В.Сопка, В.Г. Козак, Т.О. Гуренко, Р.Л. Хом'як, О.І.Васюта–Беркут, Г.Ф.Шепітко, Н.О. Ромашевська, І.В.Супрунова.

Однак, як свідчить аналіз результатів наукових публікацій, ще недостатньо досліджені і висвітлені методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження методів оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів, здійснення критичного їх аналізу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка має вплив на визначення собівартості продукції. Особливої ваги дане питання набуває за сучасних умов господарювання, коли ринкові ціни на виробничі запаси постійно змінюються. Як відмічає В.Г. Козак, «оцінка завжди пов'язується з грошовим вимірником, і оскільки від оцінки фінансово-господарської діяльності, майна підприємства залежить результат його господарювання, завжди було й залишаються актуальними питання вибору способу оцінки майна і зобов'язань підприємства» [1, с.60]. «Оцінка вартості запасів в бухгалтерському обліку дуже важлива, так як від неї залежить собівартість реалізованих товарів і, як результат, прибуток за звітний період», – зазначає Д. Міддлтон [2, с.115].

Підкреслюючи важливість даного питання, В.А. Єрофеева зазначає, що невід'ємним питанням раціональної організації обліку, яке в значній мірі визначає точність калькулювання собівартості продукції, є правильна оцінка матеріалів, а також облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат [3, с.133].

Н.М. Малюга акцентує увагу на тому, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, адже в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку [4, с.9]. Л.Г.Ловінська визначає оцінку як передумову обліку (так як вона забезпечує можливість узагальнювати різноманітні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і фінансовій звітності) і як мету, і результат обліку (так як оцінка виступає в калькулюванні собівартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг) [5, с.109].

Проте вчені по-різному визначають її суть. Так, В.В. Сопко оцінювання трактує як спосіб вартісного визначення господарських фактів – явищ і процесів, за допомогою якого натуральні (речові і трудові) характеристики перетворюються на вартісні [6, с.60].

Р.Л.Хом'як [7, с.19], О.І.Васюта–Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О.Ромашевська [8], І.В.Супрунова [11] метою здійснювання оцінки виробничих запасів визначають необхідність узагальнення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику. М.В. Кужельний та В.Г. Лінник зазначають про те, що необхідно постійно порівнювати витрати підприємства з результатами його господарської діяльності, контролювати виконання окремих показників, здійснювати відповідні групування засобів виробництва або коштів з метою отримання узагальнених даних за єдиним вимірником у цілому по підприємству...завдяки способу, який називається оцінкою [9, с.56].

Отже, оцінка майна підприємства – один з найважливіших інструментів, що забезпечують достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності. Вона здійснюється шляхом підсумовування витрат на придбання та/або виготовлення запасів, і визначення величини затрат, що відображаються як витрати підприємства при наступному вибутті запасів. Оцінка запасів, що утримуються підприємством на кінець звітного періоду важлива для правильного відображення відповідних об'єктів у бухгалтерському балансі підприємства. Оцінка при вибутті запасів, безпосередньо пов'язана з формуванням прибутку у звіті про фінансові результати.

У національних стандартах обліку передбачено ряд методів оцінки, які можна використовувати для відображення в обліку та фінансовій звітності окремих видів запасів. Розглянемо ці методи й проаналізуємо можливість їх використання на підприємствах.

Запаси можна оцінювати за очікуваною ціною продажу, однак це б означало облік прибутку до фактичного продажу запасів. До тих пір, поки покупець не підписав контракт на придбання, не може бути впевненості у тому, що вони будуть продані дорожче, ніж придбані (ніж їх виробнича собівартість). Цей метод оцінки суперечить такому загальноприйнятому бухгалтерському принципу як обачність – доходи обліковуються, коли можливість їх отримання стає цілком визначеною подією; слід застосовувати методи оцінки, що запобігають завищенню оцінки активів.

Запаси можна оцінювати за очікуваною ціною продажу за вирахуванням витрат на завершення їх виробництва та приведення їх до стану, придатного для продажу, і витрат на організацію їх продажу. Дана величина має назву чистої вартості реалізації (далі – ЧВР). Якщо ЧВР більша за ціну придбання даних запасів, то це необережна оцінка, оскільки передбачається отримання прибутку до того, як він дійсно зароблений.

Запаси можна оцінювати затратами на їх заміну за поточною відновлювальною вартістю. Перевагою такої оцінки є усунення інфляційних викривлень вартості запасів, а недоліком – суб'єктивність оцінки в залежності від цілей оцінювання. Зазвичай вона не використовується при обліку за цінами придбання.

Запаси можна оцінювати за ціною придбання та/або виготовлення (ціною, за якою вони були первісно придбані та/або виготовлені). Цей метод оцінки є найбільш точним і обґрунтованим, оскільки: оцінка у цьому випадку базується на об'єктивних документальних доказах того, що на придбання (виготовлення) даних запасів були витрачені саме ці кошти (запаси сировини, матеріалів); факти господарської діяльності зареєстровані в обліку у тій оцінці, в якій вони реально відбувались; запаси відображаються за тією ціною (виробничою собівартістю), за якою вони були дійсно придбані (виготовлені), тобто виходячи з витрат на їх придбання (виготовлення). А це не що інше як принцип (історичної, фактичної) собівартості. Останній метод оцінки запасів є досить поширеним і знайшов відображення в закордонних облікових стандартах.

Незважаючи на те, що собівартість є найбільш придатною і об'єктивною базою для оцінки запасів, стандартами обліку передбачено застосовувати в обліку і фінансовій звітності найменшу з двох оцінок: собівартість або чисту вартість реалізації. Іншими словами оцінка запасів передбачає порівняння собівартості запасів і ЧВР для визначення найменшої з цих двох оцінок. У працях подібне порівняння носить назву «основне правило оцінки запасів» [6, с. 163]. При цьому зазвичай виходять з того, що за нормальних умов ЧВР запасів не повинна бути нижчою їх собівартості.

На відміну від закордонних стандартів бухгалтерського обліку (окрім російського ПБО 5/89) у яких собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан, П(С)БО 9 «Запаси» прив'язує формування первісної вартості (собівартості) до джерел надходження запасів (табл. 1).

**Таблиця 1**

**Формування первісної вартості запасів за джерелами надходження**

№ п.п.	Джерела надходження	Первісна вартість
1.	Придбання за плату у сторонніх організацій	Всі витрати, які пов'язані з придбанням запасів і доведенням до стану, в якому вони придатні до використання
2.	Виготовлення власними силами	Виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»
3.	Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства
4.	Безоплатне одержання запасів	Справедлива вартість
5.	Обмін на подібні запаси	Балансова вартість переданих запасів чи справедлива вартість (у випадку перевищення балансової вартості над справедливою). Сума перевищення, в даному випадку, відноситься до складу витрат звітного періоду.
6.	Обмін на неподібні запаси	Справедлива вартість отриманих запасів

Первісна вартість запасів, придбаних за плату (основної та допоміжної сировини, палива, тари, інших матеріалів, МШП, товарів), складається з:

– цін придбання тобто сум коштів, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю). Слід зазначити, що іноземні вчені-бухгалтери пропонують вираховувати з сум, зазначених у рахунку-фактурі знижки на придбання запасів. Це пояснюється тим, що за кордоном знижки пов'язані не з певними видами запасів (як в Україні), а зі строками сплати за рахунками (якщо

підприємство сплачує за рахунком контрагента раніше обумовленого строку, то отримує знижку і сплачує менше). Окрім знижок існують і пені за прострочення платежу – такі суми слід додавати до сум, зазначених у рахунку-фактурі.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» з цін придбання слід вираховувати:

- непрямі податки;
- сум митних зборів і мита на ввезення запасів (у випадку надходження запасів на підприємства за імпортними договорами);
- сум непрямих податків (які не відшкодовуються підприємству) у зв'язку з придбанням запасів;
- затрат на заготівлю запасів, оплати тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. У П(С)БО 9 «Запаси» такі витрати мають назву «транспортно-заготівельних витрат».

- 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 готової продукції, незавершеного виробництва, а також сировини, матеріалів, МШП, які є продукцією допоміжних виробництв і використовуються для потреб основного, тобто запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається їх виробнича собівартість. Виробнича собівартість продукції складається з ціни придбання сировини, матеріалів тощо, використаних для виготовлення запасів власними силами, а саме вартості основної сировини, що утворюють основу вироблюваної продукції, додаткової сировини та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати згідно П(С)БО 16 «Витрати» відносяться до прямих матеріальних витрат.

- затрат на переробку. З переробкою пов'язані:

- прямі витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- інші прямі витрати – всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо;

- загальновиробничі витрати. До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища; інші витрати.

Як видно з таблиці 1 із надходженням запасів як внесків до статутного капіталу, при обміні запасами та при отриманні запасів на безоплатній основі пов'язаний такий термін як «справедлива вартість». Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Застосування справедливої вартості пов'язане з неможливістю визначення точної суми історичної (фактичної) собівартості. У ході дослідження було також з'ясовано, що оцінка за справедливою вартістю має суттєвий недолік – у більшості випадків вона є приблизною і суб'єктивною, а не чіткою й об'єктивною.

На сьогодні багато підприємств змушені працювати за договорами, в яких відсутня грошова форма розрахунків. Тож надходження запасів нерідко буває пов'язаним з товарообмінними операціями (обміном запасами). Обмін товарно-матеріальними цінностями може здійснюватись на засадах подібності і неподібності запасів. Подібними визнаються запаси, які мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності) і однакову справедливу вартість. На практиці такі ситуації зустрічаються дуже рідко, тому практично всі товарообмінні операції будуть відображатись в обліку як операції з обміну неподібними активами. Якщо при обміні на подібні запаси первісну вартість отриманих запасів користуючись вимогами П(С)БО 9 «Запаси» визначити не складно, то при визначенні первісної вартості запасів отриманих при обміні на неподібні запаси існують певні труднощі. Припустимо, що справедливою вартістю неподібних запасів є їх собівартість (ціна придбання) або величина одного з нею порядку. Однак таке припущення є вірним лише тоді, якщо визначення первісної вартості отриманих запасів здійснюється за справедливою вартістю переданих запасів. Якщо ж визначити первісну вартість отриманих запасів за їх справедливою вартістю, як того

вимагає абзац 2 п.13 П(С)БО 9 «Запаси», то на практиці рівняння «собівартість отриманих запасів = їх первісна вартість» виглядає малоімовірним. Бо щоб визначити собівартість отриманих за бартером запасів, або, що ще складніше, їх ринкову вартість, необхідно або вимагати від свого партнера дані, що підтверджують фактичну собівартість продукції (ринкову вартість) або здійснити такі розрахунки самостійно. Обидва варіанти є не дуже привабливими. У результаті сторони товарообмінної операції залишаються з трьома невідомими: справедлива вартість; договірна вартість; звичайна ціна.

Можна припустити, що деякі з цих неведомих рівні між собою. Якщо зробити наголос на те, що згідно визначення справедливої вартості наведеного вище, обмін здійснюється між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами, то визначення справедливої вартості виглядає як виключна прерогатива власника запасів й повністю залежить від його рішення. Іншими словами, справедливою вартістю може бути як ринкова вартість, так і собівартість – все залежить від того для яких цілей вона використовується. Отже у випадку, якщо договірна вартість буде співпадати зі звичайною ціною, то всі три види вартостей будуть однаковими.

До первісної вартості запасів не включаються, а відносяться до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): відсотки за користування позиками, крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати»; витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями; курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси; витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів; наднормативні втрати і нестачі запасів; витрати на (продаж) збут; адміністративні та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Особливості діяльності підприємств передбачають зберігання на складах необхідних розмірів запасів для забезпечення безперервності діяльності. Тобто на підприємствах виникають витрати пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів. П(С)БО 9 «Запаси» не дає відповіді на питання куди їх відносити – чи до первісної вартості запасів чи до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Хоча у проекті П(С)БО 9 «Запаси» зазначалось, що виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва. Отже витрати пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів слід відносити до первісної вартості. З нашої точки зору їх слід відносити до первинної вартості запасів, що виготовляються власними силами підприємств.

Складність оцінки запасів за собівартістю (первісною вартістю) на підставі фактичних витрат обумовлена тим, що ці витрати не залишаються незмінними протягом періоду (року) навіть для одних й тих же видів (найменувань) запасів. Причиною є коливання цін і тарифів, а також відхилення від нормальних умов виробництва. Отже виникає питання скільки за вартістю запасів залишилось і скільки пішло у собівартість продукції. Подолати цю складність у оцінці запасів можна, застосовуючи різні методи (формули) розрахунку собівартості вибуття запасів.

При відпуску у виробництво сировини, матеріалів, інших запасів, при реалізації готової продукції і товарів покупцям або споживачам, при продажу зайвих, непотрібних запасів та іншому їх вибутті на підприємствах оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. Для запасів різного призначення можуть використовуватись одночасно різні методи оцінки.

Першим методом оцінки виробничих запасів при їх використанні у виробництво, зазначеним у П(С)БО № 9 «Запаси», є метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Використання даного методу передбачає особливе маркування кожної одиниці матеріально-виробничих запасів, що дає змогу в будь-який момент часу визначити її собівартість, а також встановити дату використання кожної одиниці конкретного виду запасу, собівартість використаного запасу та вартість запасів, що залишилися у підприємства. Даний метод доцільно використовувати на підприємствах: при невеликій номенклатурі запасів; у випадку виконання спецзаказів і проектів; у тих випадках, коли одиниця запасу має унікальну характеристику і використовується підприємством в особливому порядку (дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння та ін.) або коли запаси не можуть звичайним чином замінювати один одного.

Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріально-виробничих запасів, тобто при використанні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом.

Метод ідентифікованої собівартості має ряд недоліків. По-перше, можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної номенклатури і великої кількості однакових запасів. Іншою небажаною рисою цього методу є можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу.

Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів. Хоча, як показує облікова практика, цей метод є цілком прийнятним при застосуванні бухгалтерських програм, оскільки вони елементарно дозволяють відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів.

Якщо використовується метод середньозваженої собівартості, то оцінка 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. Середнє значення зазвичай обчислюється на періодичній основі, хоча з нашої точки зору цілком обґрунтованим може бути і обчислення середнього значення з отриманням кожної додаткової партії запасів. Собівартість запасів, розрахована за методом середньозваженої собівартості, буде залежати від придбання запасів за вищою ціною наприкінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих запасів, придбаних наприкінці місяця, у загальній сумі запасів середньозважена ціна одиниці запасів буде вище, а відповідно, собівартість запасів, що вибули, збільшиться, що буде сприяти зниженню податку на прибуток. Цей метод не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів і найбільш часто використовується підприємствами.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що собівартість запасів придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до запасів, що вибули у першу чергу. Собівартість запасів, що є в наявності на кінець періоду, відноситься до останніх придбань, а собівартість запасів, що вибули, відноситься до більш ранніх придбань. При застосуванні цього методу в умовах постійного зростання вартості придбання запасів, запаси, які знаходяться у залишку і відображені у балансі будуть мати оцінку наближену до їх реальної вартості (поточної ринкової вартості). Метод ФІФО часто використовується з метою оцінки виробничих запасів, тому що він має певні переваги: даний метод може застосовуватися як при періодичній так і при постійній системі обліку; метод ФІФО забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом запасів; використання методу ФІФО максимально наближує вартість запасів до поточної ринкової вартості; метод послідовний та об'єктивний; метод запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.

Недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період інфляції він забезпечує наявність невинувато завищеної суми прибутку. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін.

Якщо ж вибули виробничі запаси оцінюються з використанням встановлених норм витрат на одиницю продукції та діючих цін, то, в подальшому, необхідно постійно порівнювати фактичні та нормативні показники. Коливання купівельних цін, нестабільність економіки, важке фінансове становище підприємств не сприяють практичному застосуванню даного методу.

Метод оцінки за нормативними витратами базується на застосуванні норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Такі норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для того, щоб на підприємстві забезпечувався максимально наближений рівень нормативних витрат з фактичними, необхідно постійно аналізувати відхилення від норм, та у разі необхідності переглядати встановлені норми. При коригуванні нормативних і фактичних цін виникають деякі розбіжності. Якщо нормативні ціни вищі за фактичні, то різницю виправляють методом «червоне сторно», а якщо навпаки, то способом додаткових проведення. Оцінка готової продукції на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

На думку Т.О.Гуренко, оскільки на підприємстві облік запасів ведеться за фіксованими цінами, а відхилення від них – на окремому субрахунку, то оцінку запасів за нормативними затратами доцільно проводити шляхом обліку запасів за обліковими (фіксованими) цінами з урахуванням відхилень від цих цін [10, с.25].

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами, які мають мережу власних фірмових магазинів і поряд виробленням продукції займаються роздрібною торгівлею, середнього проценту торгівельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

**Висновки з даного дослідження.** Оцінка запасів має вплив на такі форми бухгалтерської звітності, як баланс і звіт про фінансові результати. Існує ряд методів оцінки, які можна використовувати для відображення в обліку та фінансовій звітності окремих видів запасів: за очікуваною ціною продажу, за чистою вартістю реалізації, за поточною відновлювальною вартістю та за ціною придбання (виготовлення). Незважаючи на те, що собівартість є найбільш придатною і об'єктивною базою для оцінки запасів, стандартами обліку передбачено застосовувати в обліку і фінансовій звітності найменшу з двох оцінок: собівартість або чисту вартість реалізації. Не залежно від того, коли і які запаси надійшли, коли і які вибули, підприємство може застосовувати будь-який з методів оцінки їх вибуття. Розглянуті методи оцінки виробничих запасів представляють інтенсивні зусилля підприємств, направлені на пошук найбільш оптимального методу визначення собівартості використаних матеріалів. Без сумніву, не існує найкращого методу, який можна було б застосовувати у всіх ситуаціях, адже кожний метод має свої недоліки та переваги. Ефективність використання конкретного методу оцінки запасів залежить від сформованих на підприємстві договірних зв'язків з постачальниками, своєчасності і ритмічності забезпечення виробництва необхідними матеріалами та інших факторів, які впливають на показники діяльності суб'єкта господарювання. Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку, так як в подальшому це має суттєвий вплив на формування фінансового результату, структуру балансу та, відповідно, облікову політику.

### Література

1. Козак В.Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції / В.Г.Козак // Економіка АПК. –2007, № 2. – С. 115-122
2. Миддлтон Д. Бухгалтерський учет и принятие финансовых решений / Дэниел Миддлтон. ; [пер. с англ. И. И. Елисеевой]. – М. : Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. – 408 с.
3. Ерофеева В. А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях / Ерофеева В. А. – Львов : ЛГУ, 1987. – 174 с.
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Ловінська Л. Г. Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. - 2006. - №5. - С. 108-116.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Сопко В.В. – [3-тє вид.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 245с.
7. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Хом'як Р. Л., Партин Г. О., Корягін М. В. та ін.] ; за ред. Р. Л. Хом'яка. – [3-тє вид.]. – Л. : Інтелект-Захід, 2004. – 817 с.
8. Васюта–Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку / Васюта–Беркут О. І., Шепітко Г. Ф., Ромашевська Н. О. – К. : 2001. – 172 с.
9. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підр. [для студ. вищ. навч. закл.] / М. В.Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 576с.
10. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів / Т.Гуренко / Бухгалтерія в сільському господарстві // 2011. – № 2. – С. 22-27.
11. Супрунова І.В. Незалежна оцінка в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2 (52). – С. 183-188