

Кундеус О. М. Оцінка надходження і витрачання виробничих запасів / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. –2004. – №1. – С. 115-120.

Олександр КУНДЕУС

ОЦІНКА НАДХОДЖЕННЯ І ВИТРАЧАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Резюме. Досліджено актуальні питання теорії і практики оцінювання виробничих запасів в поточному обліку за міжнародними і національними стандартами. Особливу увагу приділено зарубіжному досвіду та історичним аспектам вивчення цієї проблеми.

Ключові слова: бухгалтерський облік, грошова оцінка, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, первісна вартість, виробничі запаси.

В умовах переходу до ринку основою стабільної роботи підприємства є висока продуктивність праці, зниження матеріаломісткості продукції, а в кінцевому підсумку – отримання максимального прибутку. Оскільки основою будь-якого матеріального виробництва є виробничі запаси, то важливу роль у підвищенні ефективності їх використання на підприємстві відіграє правильна організація бухгалтерського обліку та аналізу. Розвиткові теорії і практики обліку та аналізу виробничих запасів присвячено багато праць як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, З. В. Гуцайлюка, В. І. Єфіменка, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Є. В. Мниха, В. С. Рудницького, Р. В. Федоровича, В. Г. Швеця, М. Г. Чумаченка, Х. Андерсона, С. Б. Барнгольц, Д. Колдуелла, Б. Нідлза та інших. Однак у них досліджувались, як правило, лише загальні питання; не пов'язані із специфікою окремих галузей і, тим більше, з проблемами оцінювання виробничих запасів в умовах ринку.

Одна з найважливіших особливостей бухгалтерського обліку, що відрізняє його від інших видів обліку (оперативного, статистичного) і робить універсальнішим, – це обов'язковість застосування грошової оцінки.

Оцінка (англ.: valuation; нім.: Wertung (F) [Bewertung (f), Einschätzung (f)]; фр.: évaluation (f) [appreciation]; пол.: wycena [ocena, szacunek]), а за словником

С. І. Ожегова – думка про цінність, рівень або значення будь-чого.

Властива лише бухгалтерському обліку, оцінка являє собою один з елементів його методу та спосіб вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел. Процес оцінювання полягає у тому, що натуральні показники, зареєстровані в первинних документах, переводять у грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей. В історії бухгалтерського обліку немає іншого такого ж складного і суперечливого питання, як проблема оцінки. Спочатку його вирішували стихійно, за бажанням зацікавлених осіб, згодом були зроблені спроби встановити певні правила, методики і процедури оцінки. Отже, це питання було актуальним завжди.

Розглянемо можливі оцінки цінностей, які застосовують в даний час.

Значну свободу у виборі методики оцінювання майна передбачають міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Тут немає обмежень щодо вибору мінімальної оцінки з двох можливих. Згідно з цими стандартами можливі такі варіанти оцінки: за первісною вартістю (витрати на придбання конкретного об'єкта); за відновленою вартістю (сума до оплати при заміні даного об'єкта аналогічним); за чистою вартістю реалізації (ціна продажу мінус торгові витрати і потенційний прибуток); за приведеною вартістю (дислокована величина майбутніх грошових надходжень від реалізації об'єкта в теорії бухгалтерського обліку, і особливо елементів його методу, в тому числі й оцінки, яка з методологічної точки зору – один із найважливіших аспектів обліку. Протягом усієї історії бухгалтерського обліку вчені намагалися знайти справжню цінність об'єктів обліку.

В умовах ринкових відносин, коли оцінка майна підприємства – один з найважливіших інструментів, що забезпечують достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності, вона значно ускладнюється у зв'язку з появою нових об'єктів обліку (нематеріальні активи, цінні папери, емісійний дохід, курсові різниці, валютні цінності), що мають специфічні методи оцінки. Постійні коливання ринкових цін ускладнюють

грошову оцінку майна підприємства.

Як бачимо, за багатовікову історію теорії обліку не розроблено єдиної концепції оцінки, тому що проблема пов'язана з інтересами різних осіб. Усвідомлення цих обставин дає змогу досягти загальної згоди і розробити єдині підходи до проблеми оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку. Вона завжди привертатиме увагу вчених і дослідників у сфері бухгалтерського обліку.

Питанням, що виникають у зв'язку із застосуванням грошової оцінки, теоретичному аспекту даної проблеми, практиці застосування оцінки сьогодні присвячують підручники, навчальні посібники, монографії, дисертації.

Основні засади оцінної діяльності закріплені законодавчо. Важливий крок у вирішенні проблеми оцінки – затвердження в Україні 7 липня 1999 р. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств”, в якому визначена дійсна вартість таких об'єктів як цінні папери, дебіторська заборгованість, запаси, основні засоби, нематеріальні активи, чисті активи і зобов'язання, поточні й довготермінові зобов'язання, невігідні та інші ідентифіковані зобов'язання.

Вивчення питань історії та запровадження обліку в інших країнах збагатить нашу теорію, сприятиме подальшому розвитку облікової практики і взаємопроникненню ідей.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси” з майбутніми змінами і доповненнями від 14. 06. 2000 р. сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, тару, що використовують для пакування і транспортування продукції (товарів), та інші виробничі запаси відображають в обліку і звітності за їх первісною вартістю.

Первісна вартість запасів складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачують згідно з договором постачальнику, мінус непрямі податки;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовують підприємству;

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

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання у запланованих цілях.

Хоч оцінка матеріалів за первісною вартістю безпосередньо відповідає принципу реальності обліку, застосовувати її у поточному обліку матеріалів важко. Це пов'язано передусім зі складністю визначення первісної вартості кожного номенклатурного номера матеріалів, кількість яких на великих підприємствах досягає нерідко кількох десятків тисяч найменувань. Для обчислення первісної вартості слід розподіляти інформаційні, посередницькі послуги і транспортно-заготівельні витрати за видами матеріалів, приєднуючи їх до купівельної вартості кожного з видів.

Однак такі витрати у більшості випадків є спільними для кількох видів матеріалів і розподіляються умовно. Тому поточний облік матеріалів за первісною вартістю застосовують рідко, як правило, на тих підприємствах, де використовують невелику номенклатуру матеріалів, або вони надходять великими партіями. Тому внесено зміни до Положення (стандарту) № 9 "Запаси", які передбачають ведення транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку, і принцип розподілу даних витрат, який нічим не відрізняється від того, що існував до цього нововведення. Питання розподілу інформаційних і посередницьких послуг і транспортно-заготівельних витрат було розглянуте у виступі А. А. Бойчука на Міжнародній науковій конференції у Житомирі 23-24 листопада 2000 р. [1, с. 26].

Оскільки наша промисловість перейшла на роботу в умовах ринку за відсутності чітко встановлених преїскурантом цін, одні й ті ж матеріальні

цінності можуть надходити на підприємства за кількома цінами. Тому, на нашу думку, в основу оцінки необхідно покласти відпускні ціни постачальників згідно з прайсами. При цьому слід зобов'язати відділ матеріально-технічного постачання здійснювати придбання виробничих запасів саме за цими цінами. Звичайно, у разі відхилення – проводити їх розрахунок.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають значну свободу вибору методики оцінки вибуття матеріальних оборотних засобів. Так, стандарт № 2, розроблений Комітетом міжнародних бухгалтерських стандартів, рекомендує такі методи оцінки вибуття матеріально-виробничих запасів:

- 1) перша партія – до надходження, остання – до відпуску (ФІФО);
- 2) середньозважена собівартість;
- 3) остання партія – до надходження, перша – до відпуску (ЛІФО);
- 4) метод базових запасів;
- 5) метод специфічної ідентифікації;
- 6) наступна партія – до надходження, перша – до відпуску (НІФО);
- 7) ціна останнього запуску.

Метод ФІФО передбачає оцінку матеріальних цінностей за цінами придбання (заготівельною собівартістю), якщо вона менша від ціни продажу. Різниця відображає можливий прибуток. Ціну придбання визначають як середню зважену величину з усієї партії закуплених матеріальних цінностей або за вартістю першої придбаної одиниці. Використовують правило: “Першим прийшов – першим пішов”. ФІФО – це метод оцінки за початковою вартістю.

Метод ЛІФО: матеріальні цінності оцінюють за ціною реалізації, якщо вона менша від ціни придбання (заготівельної собівартості). Різницю відображають як приховані збитки. Тут застосовують правило: “Останній прийшов – перший пішов”.

Методи оцінки, рекомендовані національними стандартами бухгалтерського обліку в умовах змінної за часом тенденції та динаміки ціни, призводять до отримання різних результатів. Слід зазначити, що принцип ФІФО актуалізує грошову оцінку при одночасній дезактуалізації цінового

механізму, а принцип ЛІФО відзначається зворотною дією, тому в умовах зростання цін застосування принципу ЛІФО більш виправдане.

Беручи до уваги описане явище, спробуємо представити проблему оцінки матеріалів в умовах зміни цін. При цьому останні розглядатимемо з двох боків. З одного – зміна цін є загальною закономірністю ринкового господарства, його реальністю, де існують як зростаюча, так і спадаюча тенденції їх рівня. З іншого боку, зміна цін, а саме їх зростаюча тенденція – симптом інфляційних явищ. Зазначимо, що при зростаючій чи спадаючій тенденціях у зміні рівня цін різновид указаних принципів оцінки матеріалів може суттєво впливати на ціновий рівень затрат і на балансову оцінку матеріалів. Однак можна стверджувати, що принцип ФІФО веде до відмінностей тенденції закупівельної ціни і динаміки цінового рівня затрат, а принцип ЛІФО включає можливість збігання двох вищевказаних тенденцій. Використання ж середньозважених цін не веде до повного збігу закупівельних цін і цінових аспектів витрат, протидіє відмінності обох тенденцій, причому, сила протидії залежить від динаміки закупівельних цін, а також взаємних співвідношень оборотів і запасів матеріальних цінностей.

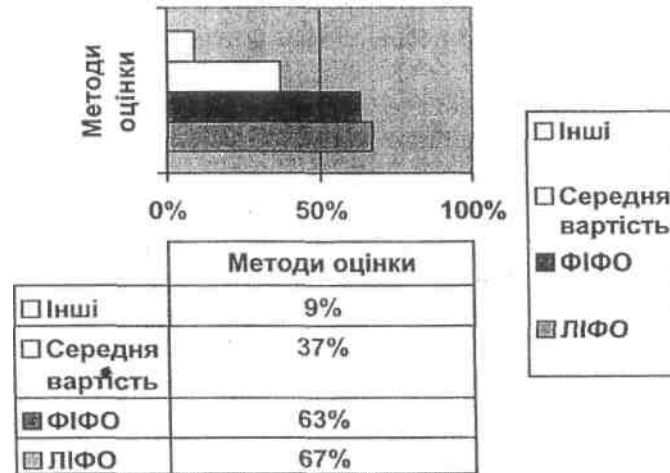
Зазначені методи мають переваги і недоліки, тому підприємства використовують той чи інший метод залежно від мети, якої вони прагнуть досягти в першу чергу.

Найдостовірніші дані про переваги і недоліки методів оцінки матеріальних запасів подані у праці Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла “Принципи бухгалтерського обліку”, де наведено інформацію про використання вищезгаданих методів американськими фірмами [2, с.123]. Це відображено у табл. 1.

Виходячи із наведеної діаграми, бачимо, що найбільші фірми США віддають перевагу методам ЛІФО та ФІФО, залежно від зростання чи зниження цін. Причому загальна сума в процентному відношенні перевищує 100 тому, що різні компанії використовують різні методи оцінок для різних запасів.

Таблиця.1

Методи оцінок запасів, які застосовують 600 великих компаній США



Національними стандартами бухгалтерського обліку передбачені наступні методи оцінки вибуття запасів:

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

Тому оцінку придбання виробничих запасів, на наш погляд, слід проводити за первісною вартістю. Тобто ціну придбання, згідно з накладними постачальників, необхідно збільшувати на суму транспортних і заготівельних витрат, визначених на дату оприбуткування матеріалів. Для достовірності визначення первісної вартості потрібно також змінити базу розподілу транспортних і заготівельних витрат, бо існуючий розподіл пропорційно вартості придбаних виробничих запасів спотворює первісну вартість цих ресурсів. Так, при транспортуванні 20 тонн вантажу, 19 з яких – пісок і 1 – сульфату натрію, на відстань однієї тисячі кілометрів загальна сума транспортних витрат становить 2,500 грн. При цьому вартість піску становить

570 грн., а вартість сульфату натрію – 2100 грн. За чинною методикою розподілу транспортних витрат ціна однієї тонни піску збільшиться на 28,09 грн., а ціна однієї тонни сульфату – на 1966,30 грн., хоча витрати на транспортування однієї тонни піску і сульфату однакові. Тому слід змінити базу розподілу як транспортних, так і заготівельних витрат із вартісної на кількісну.

Враховуючи постійне зростання цін на виробничі запаси, оцінку вибуття їх слід проводити за методом останніх надходжень – ЛІФО, про що необхідно зазначити у наказі про облікову політику підприємства. Це дасть змогу підприємству поліпшити його фінансовий стан, відтягнувши сплату податку на прибуток. Проте цього права підприємств позбавляють зміни, внесені до Закону України: “Про оподаткування прибутку підприємств”, які дають право відносити на валові витрати використані виробничі запаси, оцінка яких проведена методом вартості перших за часом надходжень (ФІФО) або методом ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів. Оскільки застосування останнього можливе лише для запасів, що відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, підприємства вимушені проводити оцінку вибуття за методом ФІФО. В іншому випадку, застосування різних методів оцінки вибуття запасів для бухгалтерського і податкового обліків сприятиме підвищенню їх трудомісткості та зниженню достовірності. Тому законодавці повинні зважити думки з цього питання і дати підприємствам вільний вибір методів оцінки вибуття виробничих запасів у податковому обліку відповідно до вимог стандарту № 9 “Запаси”.

Використана література

1. Бойчук А. А. Оцінка та облік запасів підприємства при їх надходженні на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку // Міжнар. наук. конф. “Розвиток науки про бухгалтерський облік”. – Част. 1. – Житомир, 2000. – С. 24-27.

2. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.