

## **МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ОЦІНКИ ЗАПАСІВ**

Кризовий стан економіки спонукає вітчизняних підприємців шукати власні шляхи досягнення ефективності господарювання. В умовах формування ринкових відносин ведення бізнесу на основі підприємницької стратегії розширення приватного сектора економіки України питання підвищення ефективності використання виробничих запасів набувають особливої уваги і не можуть бути вирішені без наукового підґрунтя, зокрема без реформування системи обліку, приведення її у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів обліку, що визначає актуальність визначення сутності категорії «виробничі запаси», оскільки балансову оцінку запасів використовують для розрахунку фінансового стану підприємств.

Одним із важливих питань обліку виробничих запасів є порядок їх оцінки, яке вимагає належної організації обліку руху запасів на складі та бухгалтерії. Оцінка впливає на точність фінансових результатів підприємства, а тому вибір її варіанту має принципове значення.

Міжнародна практика оцінки запасів здійснюється за фактичними витратами у момент їх придбання. Оцінку визначають чистою сумою грошових платежів, здійснених у минулому. Якщо платежі будуть здійснені у майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. Витрати на доставку цих запасів (якщо за умовами договору їх не відшкодовує покупець) включають або не включають до собівартості товароматеріальних запасів і відображають окремим рядком. До вартості матеріальних запасів також не включають загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут.

Система Положень фінансового обліку США не радить включати до собівартості запасів витрати, які не будуть відшкодовані покупцями. В ціну запасів включають лише ті види витрат, які покупець вважає складовими, вартості товару на момент його придбання, тому одна лише наявність витрат не є підставою для їх включення до вартості запасів.

У Польщі запаси оцінюють за цінами їх придбання, а у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі їх оцінюють за цінами на аналогічні або подібні товарно-матеріальні цінності.

У Німеччині, Люксембурзі та у Франції запаси оцінюють за найменшою сумою за собівартістю або ринковою вартістю [1, с.129].

У Португалії та Іспанії запаси оцінюють за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати на збереження запасів, включаючи податок з продажу, якщо вони не покриваються за рахунок бюджетного фінансування. Коли ціна придбання запасів або витрат на їх виробництво вища за ринкову ціну, то матеріальні запаси обліковуються за ринковими цінами. В Іспанії ринкову ціну визначають за таким методом: для сировини – це найменша з двох величин – відновлювана або чиста вартість завершення робіт; для товарів та готової продукції – всі витрати (за винятком відповідних податків); для незавершеного виробництва – вартість виконаних робіт (за винятком комерційних витрат).

У Швейцарії та Італії запаси оцінюють за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

В Україні, згідно з П(С)БО 9, запаси при їх надходженні на підприємство оцінюють за собівартістю, яка сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням суми ввізного мита, непрямих податків, витрат на заготівлю, навантажувально-розвантажувальних робіт, транспортування запасів та інших витрат, пов'язаних із придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До витрат, які не включають до первинної вартості запасів, відносять: понаднормові витрати, недостачі запасів, витрати на збут, відсотки за використання кредитів, адміністративні та інші подібні витрати.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності «Запаси» визначено, що вартість запасів повинна включати в себе купівельну вартість, витрати у зв'язку з переробкою продукції, а також витрати на доставку запасів до місця їх складання і приведення до належного стану. Витрати на придбання запасів включають вартість запасів, яка зазначена у договорі, мито на ввезення та інші податки, а також транспортно-заготівельні та інші витрати, прямо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів і послуг.

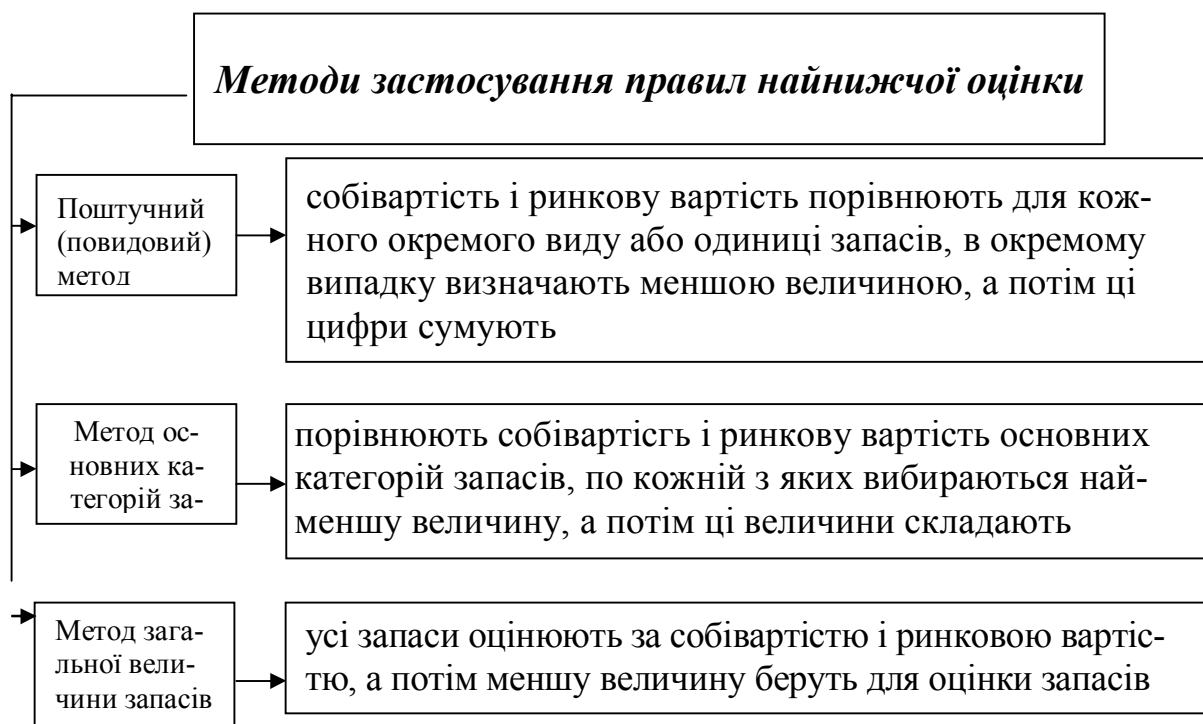
Слід зазначити, що в умовах інфляції та нестабільності ринку, яка виражається в досить значних коливаннях цін, оцінка запасів за вартістю їх придбання не є об'єктивною. Саме тому зарубіжна практика обліку і звітності виробила достатньо ефективні способи вирішення такої проблеми. Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах

цінової нестабільності, їх розраховують за правилом найнижчої оцінки, сутність якої полягає в тому, що діє принцип обачності (консерватизму), за яким запаси оцінюють і відображають за найменшою з можливих вартостей – ринковою ціною або собівартістю.

У США в якості ринкової ціни або ринкової вартості виступає «вартість заміщення» запасів, яка являє собою величину, яку необхідно заплатити постачальникам в даний момент за таку ж кількість запасів [1, с.60].

У зарубіжній обліковій практиці (Положення біліу США) існують три основні методи застосування правил найнижчої оцінки (LCM – lower of cost or market) щодо запасів, що відображаються в балансі (Рис. 1).

Метод LCM полягає у визначенні вартості запасів як найменшого значення між вартістю придбання та ринковою вартістю.



**Рис. 1. Методи застосування правил найнижчої оцінки (США)**

Слід зазначити, що всі вище перераховані методи оцінки є загальноприйнятими методами, однак їх використання не завжди відповідає системі нормативного регулювання податкових розрахунків.

У системі національних стандартів Великобританії при оцінці запасів до уваги беруть принцип обачності, за яким запаси оцінюють за най-

меншою з двох величин: первинною вартістю або чистою реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість одиниці запасів – це сума, яку підприємство планує отримати за продаж даної одиниці запасів, за вирахуванням витрат на підготовку даної одиниці запасів до продажу і витрат на продаж.

Стосовно оцінки запасів вказане правило діє в Міжнародному стандарті фінансової звітності 2 та П(С)БО 9.

Отже, в умовах ринкової економіки ціни на запаси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Коли одержують запаси протягом звітного періоду багато разів за різними договірними цінами. Розглянуті методи оцінки запасів з використанням міжнародного досвіду дають можливість зорієнтуватись бухгалтерам – практикам у використанні більш прийнятого для даного підприємства методу оцінки запасів при їх придбанні. Вітчизняні стандарти з обліку запасів не забороняють шукати більш економічно обґрунтовані методи оцінок у конкретних ситуаціях.

#### **Список використаних джерел:**

1. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник /С.Ф. Голов. – К.: «Лібра», 2002. – 840 с.
2. Голубенко В. Кілька кроків до порядку в облік запасів / В. Голубенко // Дебет Кредит.- 2006р.- №37.- С.32.
3. Каменська Тетяна. Облік матеріалів у виробництві / Т. Каменська // Бухгалтерія.- №13.- 26.03.08.- С.44.
4. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник – Тернопіль: Астон, 2009.–252 с.

*Науковий керівник: к. е. н., доцент Данилюк І.В.*