

ОЦІНКА ТА ВИЗНАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У СИСТЕМІ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Кудласва Н.В., Медеяєва А.С.

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

У статті розглянуто економічний зміст виробничих запасів, критерії їх визнання, особливості оцінки при надходженні, вибутті та на дату балансу. Проаналізовано вплив оцінки виробничих запасів при здійсненні вартісно-орієнтованого управління ними.

Ключові слова: запаси, виробничі запаси, оцінка, визнання, вартісно-орієнтоване управління.

Постановка проблеми. Запаси підприємств є складовою частиною оборотних активів, які є елементом ланцюга створення вартості, ключовим фактором вартості, який суттєво впливає на величину грошових потоків, а відповідно на зміну вартості та є інструментом стратегічного та оперативного управління. Вартісно-орієнтоване управління оборотними активами, у т.ч. і запасами підприємств стає особливо актуальним в період подолання наслідків фінансово-економічної кризи, дозволяючи враховувати стратегічні пріоритети розвитку підприємств в форматі вартісно-орієнтованого управління, сприяючи максимізації добробуту власників та підвищенню інвестиційної привабливості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання методики оцінки виробничих запасів в бухгалтерському обліку розглянуто в працях Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова, Н.Р. Добровської, Л.Г. Ловінської, В.І. Лишиленко, М.С. Пушкаря, Н.В. Чебанової, В.О. Шевчука, В.В. Сопко, Г.А. Велш, Д.Г. Шорт, Б. Нідлс, Х. Андерсон, Д. Колдуел, Д. Річард, Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бред та багатьох інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У вітчизняних наукових дослідженнях практично відсутні системні розробки з вартісно-орієнтованого управління запасами підприємств, не сформовано єдиного підходу до трактування поняття «вартісно-орієнтоване управління запасами».

Формулювання цілей статті. На основі аналізу нормативно-законодавчих актів, наукових джерел та існуючої практики: 1) проаналізувати сучасні підходи до визначення терміна «вартісно-орієнтоване управління»; 2) визначити сучасний підхід до визнання та оцінки виробничих запасів

Виклад основного матеріалу дослідження. Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Від правильності оцінки та визнання запасів залежить у кінцевому результаті оцінка діяльності підприємства, підходи до якої постійно видозмінюються.

Перехід до сучасної концепції управління зумовлює необхідність зміни стратегічних та оперативних цілей і методів оцінки діяльності підприємства. У зв'язку з цими тенденціями останнім часом набула поширення концепція вартісно-орієнтованого управління (VBM – Value-based

management), яку на думку С.І. Головацької «можна трактувати як комплекс організаційних і управлінських заходів орієнтованих на зростання вартості підприємства, що координується та здійснюється на підставі інформації обліково-фінансового характеру отриманої шляхом розрахунку вартісно-орієнтованих показників» [1].

Концепція VBM виникла у 80-х рр. в США. Згодом ця концепція стала популярною у Європі, Канаді, Японії, Австралії, Туреччині та інших країнах. Інтерес до даної концепції викликаний прагненням збалансувати інтереси усіх зацікавлених сторін (акціонерів, кредиторів, співробітників, постачальників, покупців, уряду).

А. Раппорт та Б. Стюарт визначають вартісно-орієнтоване управління як цілісну систему управління, яка містить ряд елементів, серед яких у контексті мети наукового дослідження доцільно виділити «оцінювання» та «стратегію». При цьому «оцінювання включає вибір методів оцінки вартості для акціонерів та відстеження процесу створення нової вартості, а «стратегія» встановлює шляхи, за допомогою яких буде досягнена основна ціль – зростання вартості для акціонерів підприємства» [16].

Вартісно-орієнтоване управління підприємством передбачає використання певних ресурсів, до складу яких входять запаси. На підприємствах України запаси становлять близько 18-20% у складі оборотних активів (табл. 1), що є важливим елементом в обліку від правильної оцінки та відображення яких залежать показники фінансового стану підприємства на основі чого приймаються обґрунтовані управлінські рішення.

У промисловості запаси є джерелом довгострокового ризику для підприємств. Їх запаси включають в себе сировину і деталі, незавершену і готову продукцію. Перш ніж готова продукція виявляється проданою, її нерідко доводиться переміщати на розподільні склади, розташовані поруч з підприємствами оптової і роздрібною торгівлі. Промислові підприємства, як правило, мають справу з більш вузьким асортиментом продукції, ніж оптові та роздрібні торговці, але їх потреба у виробничих запасах вища і тривала за часом.

Важливою передумовою якісної організації обліку виробничих запасів є їх оцінка. Як визначають В.В. Сопко та С.В. Андрос, «оцінка – це спосіб вартісного визначення господарських фактів і процесів, за допомогою якого натуральні (речові і трудові) характеристики перетворюються на вартісні» [13, с. 244]. Дане трактування потребує уточнення, оскільки, вартісне визначення господарських процесів на підприємстві неможливе: не всі господар-

Таблиця 1

Розмір запасів на підприємствах України за 2013-2017 рр.

Галузь	Рік	Запаси, млн. грн.	Оборотні активи, млн. грн.	Питома вага запасів в оборотних активах, %
1	2	3	4	5
Усього	2013	683587,8	3069041,5	22,3
	2014	654061,8	3271954,0	20,0
	2015	850835,4	4108602,7	20,7
	2016	1046468,0	5772816,5	18,1
	2017	1294619,9	5650817,4	22,9
Підприємства промисловості	2013	223348,3	838708,6	26,6
	2014	237411,4	942236,5	25,2
	2015	289901,2	1201590,5	24,1
	2016	349754,1	1516831,9	23,1
	2017	417778,5	1781004,4	23,5

Джерело: розроблено авторами за даними [8]

ські факти можна оцінити у вартісному виразі; крім того, науково необґрунтованою є позиція, що натуральні характеристики фактів господарського життя складаються з речових та трудових.

Методичні аспекти щодо порядку визнання та первісної оцінки, оцінки при вибутті та на дату балансу розкривають П(С)БО 9 «Запаси» [9], МСБО 2 «Запаси» [6] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [5].

Відповідно до національних стандартів обліку «запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена» [9].

Виробничі запаси виступають одним з найважливіших елементів здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства. Це вид запасів, які за своїм економічним змістом є предметами праці. Їх особливість полягає у тому, що вони обслуговують один виробничий цикл та свою вартість повністю переносять на собівартість готових виробів. Тому від правильної оцінки та достовірного відображення в обліку їх наявності та руху залежать показники фінансового стану, на підставі яких приймаються управлінські рішення. Запаси у бухгалтерському обліку визнаються активами за двох умов (рис. 1).

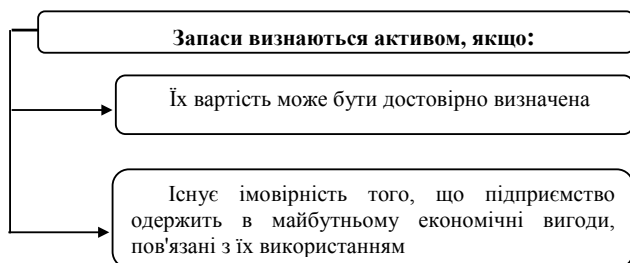


Рис. 1. Критерії визнання запасів активами

Джерело: розроблено авторами за даними [9]

Визначаючи фундаментальний внесок названих науковців у розвиток досліджуваної проблеми, слід вказати окремі теоретично-методичні аспекти, які досі залишаються малодослідженими в обліковій науці. Особливо дискусійними є питання формування достовірної первісної вартості виробничих запасів, придбаних підприємствами, та її врахування у сис-

темі бухгалтерського обліку. Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл зазначають, що «первинною основою обліку матеріальних запасів є вартість, яка загалом визначається як сплачена ціна або видана компенсація під час їх придбання» [10, с. 164].

До вартості матеріальних запасів, на думку вчених, доцільно включати такі елементи, як суми рахунку-фактури, за вираховуванням наданих знижок, вартість фрахту, включаючи суму страхування в дорозі, відповідні податки і тарифи. Інші витрати, пов'язані з придбанням, прийманням і зберіганням, також повинні включатись до собівартості матеріальних запасів, як вважають вчені. За собівартістю, яка дорівнює витратам на придбання ресурсів на момент їх одержання або використання у процесі виробництва, пропонують визначати вартість придбання Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бред [15]. При цьому собівартість вимірюється чистою сумою грошових коштів, сплачених в минулому або майбутньому у разі придбання запасів або ресурсів. Однак до собівартості, як вважає ряд науковців, не варто відносити витрати, які не плануються бути відшкодованими покупцями, а тому одна лише наявність витрат не є основою для їх включення в оцінку запасів. Матеріальні цінності в обліку і в балансі необхідно відображати за їх фактичною собівартістю, яка складається з двох основних елементів, а саме купівельної вартості і транспортно-заготівельних витрат.

Автор В.А. Єрофеева [4, с. 67] виділяє три варіанти оцінювання запасів: за плановими цінами з відосбленим обліком відхилень фактичної собівартості від планової; за оптовими цінами з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат; за фактичною собівартістю.

Здійснивши аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених, діючих нормативних актів щодо визнання та оцінки запасів в цілому, та виробничих запасів зокрема, можемо стверджувати, що ряд теоретичних положень обліку цих видів оборотних активів потребує доопрацювання і вдосконалення. Таке, наприклад, існує ряд розбіжностей у термінах, які наведено у П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». Це особливо важливо для підприємств, які співпрацюють з іноземними партнерами або має філії в інших країнах. Так, за даними цих стандартів бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що повністю тотожними є наступні ознаки:

- 1) оцінка на дату балансу;
- 2) визначення чистої вартості реалізації;
- 3) методики оцінки вибуття запасів.

Поряд з цим лише частково збігаються такі ознаки як:

- 1) сфера застосування;
- 2) визнання запасів;
- 3) класифікація запасів;
- 4) перелік витрат, які не включаються до первісної вартості.

Основною проблемною ознакою, щодо якої відсутня повна тотожність є оцінка запасів при надходженні. Так, у МСБО 2 «Запаси» взагалі термін «первісна вартість» не вживається, а за П(С)БО 9 наводиться широкий спектр її складових. Вважаємо, що такий детальний перелік всіх можливих джерел формування та видів витрат, які формують первісну вартість є доцільними, так як впливає на достовірність відображення даних про всі види запасів у різних формах фінансової звітності.

Дослідники М.І. Скрипник, А.М. Галатенко, аналізуючи характеристики національного П(С)БО 9 «Запаси» та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси», також визначали їх спільні положення та відмінності і зазначили переваги застосування саме Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, адже вони дають більше свободи під час розкриття інформації у фінансовій звітності [12].

Таким чином, одним з основних, найскладніших і проблемних питань бухгалтерського обліку на підприємствах є правильне й раціональне відображення в обліку саме фактичної собівартості виробничих запасів.

Значна увага питанням оцінки виробничих запасів також приділяється і у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (табл. 2).

Діючи в Україні П(С)БО 9 «Запаси» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів регламентують, що «придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на балансі підприємства за первісною вартістю» [5; 9].

Вищевказані нормативні документи вказують, що «первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

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

– транспортно-заготівельні витрати; сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів)» [5; 9].

На нашу думку, наведений перелік витрат, не завжди дає можливість достовірно оцінити вартість одержаних від постачальників виробничих запасів.

У даному випадку потребує більшої деталізації уточнення перелік інших витрат. Точний перелік інших витрат, які необхідно враховувати в складі первісної вартості придбаних за плату запасів, ані П(С) БО 9 «Запаси» [9], ані Методичними рекомендаціями № 2 [5] не було визначено. У цих нормативних документах лише зазначено, що до інших витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати підприємства, пов'язані з доопрацюванням і підвищенням якісно-технічних характеристик запасів (п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»); втрати і нестачі запасів у межах норм природних втрат, що виявлені під час оприбуткування таких запасів і сталися під час їх транспортування. Зазначимо, що не включаються до первісної вартості запасів такі витрати: витрати на утримання відділів поставки та інших служб підприємства з аналогічними функціями; витрати, пов'язані з придбанням валюти для оплати вартості запасів; понаднормативні втрати і нестачі запасів; витрати на збут; адміністративні витрати та інші подібні витрати, не пов'язані безпосередньо з придбанням і доставкою запасів, а також із доведенням запасів до стану, в якому їх можна використовувати із запланованою метою. Зазначені витрати, як і відсотки за користування позиками (отриманими для придбання запасів, які не можуть бути визнані кваліфікаційними активами відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Діючими нормативними актами з питань бухгалтерського обліку запасів в Україні передбачено, що транспортно-заготівельні витрати відразу ж включають або до собівартості одержаних запасів, або загальною сумою акумулюються на окремому субрахунку до синтетичного рахунка обліку запасів. Право вибору методу обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат

Таблиця 2

Види оцінки запасів за міжнародними стандартами обліку

Вид оцінки	Характеристика
1	2
історична собівартість	активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання
поточна собівартість	активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент
вартість реалізації (погашення)	активи відображаються в обліку за сумою грошових або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації
теперішня вартість	активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

надається підприємству, що доцільно зафіксувати у Наказі про облікову політику. При обранні того чи іншого варіанту обліку транспортно-заготівельних витрат, доцільно проаналізувати кожен із них з точки зору ефективності його використання на конкретному підприємстві.

Питання щодо оцінки виробничих запасів постійно є об'єктом дискусії як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Так автор В. Хліпальська рекомендує «відокремити витрати з придбанням виробничих запасів за видами для здійснення їх аналізу» [14, с. 31]. З цієї метою автор радить «змінити назву рахунка 93 «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» із введенням двох субрахунків» [14, с. 31]. Крім вищевказаних пропозицій В. Хліпальська також пропонує самостійно суб'єктам господарювання обирати методику розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат, це може бути «включення до собівартості запасів; до витрат виробництва; або до витрат звітного періоду» [14, с. 32]. Однак, на нашу думку запропонована пропозиція суперечить принципу «історичної (фактичної) собівартості», яка передбачає включення витрат, пов'язаних з придбанням виробничих запасів до первісної вартості, а витрати, які зосереджуються на рахунках класу 9 підлягають списанню на фінансові результати. Крім цього зміна назви діючого рахунка 93 «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» на нашу думку призведе до появи нової проблеми стосовно відображення в обліку витрат, що виникли саме під час збуту продукції, адже саме для обліку таких витрат і був введений ще у 2000 р. даний рахунок.

До складу первісної вартості виробничих запасів, придбаних за плату у постачальника включають транспортно-заготівельні витрати. Як свідчить практика, існує ряд підприємств, які при придбанні виробничих запасів несуть транспортно-заготівельні витрати у незначних обсягах. У таких випадках дані витрати доцільно відразу ж включати безпосередньо у первісну вартість придбаних виробничих запасів. Однак придбання лише одного виду виробничих запасів відбувається вкрай рідко. Як правило, на підставі одного транспортного документу придбаються виробничі запаси різні за найменуваннями, одиницями виміру, купівельною вартістю, ґатунком, вагою, тощо. У такому випадку розподіл невеликої за обсягом суми транспортно-заготівельних витрат між певними видами придбаних виробничих запасів є досить трудомістким і невиправданим процесом, так як потребує калькулювання собівартості кожного найменування запасу. Інколи розподіл транспортно-заготівельних витрат неможливий внаслідок несвоєчасного надходження транспортних та розрахункових документів на підприємство.

Вважаємо, що включення транспортно-заготівельних витрат в склад витрат звичайної діяльності звітного періоду не вирішить проблему правильної організації обліку виробничих запасів на підприємстві. Для тих суб'єктів господарювання, де частка транспортно-заготівельних витрат у складі вартості придбаних виробничих запасів є значною, облік таких витрат доцільно вести не лише на окремо субрахунку, а й в розрізі видів таких витрат. Такий спосіб обліку транспортно-заготівельних витрат зможе забезпечити наявність інформації, необхідної для подальшого аналізу та контролю за складом, структурою та динамікою таких витрат.

На сьогоднішній день всі витрати, що виникли при придбанні виробничих запасів асоціюються з транспортно-заготівельними витратами. До складу транспортно-заготівельних витрат відносять не лише витрати безпосередньо пов'язані із заготівлею та транспортуванням запасів, а й витрати, що виникають під час навантаження та розвантаження, витрати, пов'язані з відрядженнями, мета яких укладання угоди на придбання виробничих запасів, вартість юридичних послуг тощо. Враховуючи вище наведене доцільно такі витрати називати не транспортно-заготівельними, а витратами, які пов'язані з придбанням виробничих запасів, і тому необхідно чітко розмежовувати дві складові: транспортно-заготівельні витрати та інші витрати.

В склад транспортно-заготівельних витрат пропонуємо віднести: витрати, пов'язані із заготівлею виробничих запасів; витрати зі страхування ризиків доставки виробничих запасів; витрати на транспортування; суму нарахованої заробітної плати працівникам, які задіяні при придбанні та доставці виробничих запасів; суму нарахованого єдиного соціального внеску; вартість використаних паливно-мастильних матеріалів та частину суми нарахованої амортизації тощо.

До складу інших витрат, пов'язаних з придбанням виробничих запасів пропонуємо відобразити всі інші витрати, які були здійснені при придбанні виробничих запасів, але не мають безпосереднього стосунку до їх заготівлі або транспортування, а саме: сума ввізного мита; сума непрямих податків, яка не відшкодовується підприємству.

Первісна вартість практично всіх видів виробничих запасів постійно міняється під впливом НТП та морального старіння, які призводять до виникнення різниць між вартістю придбання та вартістю на даний момент часу. Автор В.В. Сопко, С.В. Андрос зазначають, що «достовірне визначення справедливої вартості виробничих запасів, її безпосередній розрахунок та коригування під впливом чинників ризику становлять основу процесу визначення ринкової вартості виробничих запасів у складі активів підприємств деревообробної промисловості та формують інформаційну базу для прийняття виважених економічних рішень» [13, с. 161].

Отже, важливим питанням обліку під час придбання виробничих запасів є належна їх оцінка з метою формування первісної вартості.

З метою розв'язання ряду проблем оптимального управління виробничими запасами ряд вчених пропонують використовувати математичні моделі їх оцінки, які дадуть можливість правильно та своєчасно розрахувати нормативний рівень виробничих запасів, розробити загальну стратегію управління підприємством та підвищать ефективність використання матеріальних ресурсів для прийняття належних управлінських рішень.

На підставі діючих нормативних актів з питань оцінки запасів Н.Р. Домбровська пропонує застосовувати такі моделі для оцінки виробничих запасів для підприємств деревообробної галузі (рис. 2).

Кореляційно-регресійні моделі обчислення справедливої вартості виробничих запасів побудовані для різних груп виробничих запасів, запропонованих Н.Р. Домбровською саме для підприємств деревообробної промисловості. Вибір конкретної моделі оцінки залежить від інформа-

ційної основи моделювання, і звичайно від відповідного алгоритму та методу його реалізації.

Математичне моделювання процесу управління виробничими запасами дасть можливість правильно та своєчасно визначити оптимальну стратегію управління ними, їх нормативний рівень, що дозволить вивільнити значні суми оборотних коштів, які заморожені у вигляді виробничих запасів. У випадку неможливості достовірного обчислення первісної вартості на момент надходження виробничих запасів, їх оцінюють та відображають за справедливою вартістю з наступним коригуванням.

При одержанні виробничих запасів з власного виробництва, їх первісна вартість фактично є виробничою собівартістю, яка визначається з врахуванням вимог П(С)БО 16 «Витрати». За П(С)БО 9 «Запаси» при отриманні виробничих запасів від засновників для формування статутного капіталу, їх первісною вартістю визнається «погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість» [9]. Якщо запаси отримані безкоштовно, то їх первісною вартістю визнається їх справедлива вартість.

Науковці М.А. Окландер, Д.С. Яшкін вивчаючи кількісні методи оцінки логістичних ризиків у своїй праці звертають увагу саме на кількісні методи оцінки логістичних ризиків функцій постачання. Вони доводять, що «ризик функції постачання та функції фізичного розподілу у логістиці схожі. До них можна віднести: ризик затримки поставки сировини від постачальника...; ризик псування сировини...; ризик виникнення дефіциту сировини... Для кількісної оцінки цих ризиків пропонується використовувати наступні методи: оцінка величини збитку; оцінка ненадійності постачальника; оцінка дефіциту» [7].

Таким чином, достовірна та реальна оцінка виробничих запасів, є важливою передумовою чіткої організації їх обліку, так як впливає на точність та достовірність фінансових результатів.

В сучасних умовах господарювання основним завданням є вибір оптимального методу оцінки в конкретній ситуації. Так, за вимогами П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів їх оцінка застосовується: при надходженні, при вибутті та на дату складання звітності.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює відпуск запасів у виробництво, їх продаж чи відбувається інше вибуття, то оцінка може здійснюватися за одним з «таких методів:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів;
- середньозважена собівартість;
- собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО);

- нормативні затрати;
- ціни продажу» [5; 9].

При цьому діючі нормативні акти вказують, що «для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів» [5; 9].

П(С)БО 9 «Запаси» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів передбачають, що «запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю» [5].

У П(С)БО 9 «Запаси» зазначено, що «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 кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції» [9].

Використання методу ФІФО передбачає, 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» [9].

Суб'єкти господарювання, які застосовують при калькулюванні собівартості продукції нормативний метод обліку витрат, як правило обирають оцінку виробничих запасів за нормативними затратами, зміст якої полягає у використанні встановлених норм витрат на кожен одиницю продукції з урахуванням нормального рівня використання виробничих запасів, знарядь праці, виробничих потужностей та діючих цін. З метою уникнення значних відхилень нормативними та фактичними доцільно регулярно перевіряти і переглядати діючі норми.

Для підприємств роздрібною торгівлі доцільно застосовувати оцінку за ціною продажу, в основі якої є використання середнього відсотку торговельної націнки. Підтримуємо думку Ю.В. Гончарова, що «цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки» [2, с. 52].

Необхідно відмітити, що методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті, які зазначені в П(С)БО 9 «Запаси», абсолютно не враховують конкурентоспроможність конкретного виду продукції на ринку.

Висновки з даного дослідження і перспективи. Отже, виробничі запаси – це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Це пояснюється тим, що виробничі запаси приймають безпосередню участь у процесі виробничої діяльності підприємства. Правильна оцінка та визначення виробничих запасів, їх



Рис. 2. Моделі оцінки виробничих запасів

Джерело: [3]

ефективне використання незалежно від виду діяльності та форми власності, безпосередньо впливає на отриманий прибуток, що є метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Правильний вибір методу оцінки виробничих запасів залежить від характеристик, якими повинна володіти облікова інформація, і від основних завдань, задля розв'язання яких фактично складається фінансова звітність, отже від конкретних потреб внутрішніх

та зовнішніх користувачів, та звичайно від галузевої належності суб'єкта господарювання.

Рациональне організаційно-аналітичне забезпечення управління виробничими запасами дозволить не тільки зменшити втрати від утримання надлишкових запасів, а й дасть можливість вивільнити значну частину коштів, що суттєво покращить вартісно-орієнтоване управління підприємством.

Список літератури:

1. Головацька С.І. Методичні аспекти інтеграції контролінгу витрат і вартісно-орієнтованого управління витратами. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/201.pdf> (дата звернення 01.10.2018).
2. Гончаров Ю.В., Кравченко І.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Облік і фінанси АПК. 2011. № 1. С. 50-53.
3. Домбровська Н.Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно з національними стандартами. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_7/137.pdf (дата звернення 02.10.2018).
4. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях / В.А. Ерофеева. Львов: ЛГУ, 1987. 174 с.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: затв. наказом Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 02.10.2018).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2005 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення 02.10.2018).
7. Окландер М.А., Яшкін Д.С. Кількісні методи оцінювання логістичних ризиків. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Одеса. 2017. Вип. 24. Ч. 1. С. 76-78.
8. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 02.10.2018).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 02.10.2018).
10. Принципы бухгалтерского учета. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 02.10.2018).
12. Скрипник М.І., Галатенко А.М. Сучасний підхід до організації обліку запасів на підприємстві. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2015/9.pdf (дата звернення 20.09.2017).
13. Сопко В.В., Андрос С.В. Аналіз методів оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку підприємств: національний та міжнародний аспекти. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2010. № 3(53). С. 244-248.
14. Хліпальська В. Вплив оцінки вартості запасів, оборотного капіталу на фінансові результати підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2002. № 6. С. 30-37.
15. Хэндриксен Э.С., М.Ф. ван Бреда. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
16. Rappaport A. Creating shareholder value: The new standard for business performance, New York / A. Rappaport. N. Y.: The FreePress, 1998. 205 p.

Кудлаева Н.В., Меделяева А.С.

Черновицкий национальный университет имени Юрия Федьковича

ОЦЕНКА И ПРИЗНАНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СИСТЕМЕ ЦЕННОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Аннотация

В статье рассматривается экономическая сущность производственных запасов, критерии их признания, особенности оценки при поступлении, выбытии и на дату баланса. Проанализировано влияние оценки производственных запасов при оценочно-ориентированном управлении ними.

Ключевые слова: запасы, производственные запасы, оценка, признание, оценочно-ориентированное управление.

Kudlaeva N.V., Miedeliaieva A.S.

Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University

EVALUATION AND RECOGNITION OF MANUFACTURING RESERVES IN A SYSTEM OF VALUABLE-ORGANIZED MANAGEMENT BY THE ENTERPRISE

Summary

The article deals with the economic content of production stocks, the criteria for their evaluation, the features of the valuation at the time of entering, the expiry date and the balance sheet date. The influence of estimation of industrial stocks on the implementation of cost-oriented management is analyzed.

Keywords: stocks, industrial stocks, evaluation, cost-oriented management.