

УДК 338.512

ОСОБЛИВОСТІ СУЧАСНИХ МЕТОДІВ ОЦІНКИ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

Н.Ю.Окрепка

Розглядаються переваги і недоліки методів оцінки запасів згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Advantages and disadvantages reserve valuation methods according to National business accounting standards are discussed in this article.

Впровадження ринкових методів господарювання, вивчення й узагальнення світового досвіду породжують сучасні концепції управління, зокрема, питання обліку та оцінки матеріальних ресурсів (МР). Нова законодавча база ведення бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання враховує особливості й традиції ведення облікових робіт в Україні і водночас гармонізована з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак містить ряд нових понять, які до цього часу в національній практиці обліку майже не розглядалися.

Застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) на підприємствах галузі викликало певні проблеми, пов'язані насамперед з оцінкою й обліком МР. МР заслуговують на особливу увагу хоча б тому, що, по-перше, їх вартість складає значну частку собівартості продукції (робіт, послуг) поліграфічних підприємств, відповідно, готової видавничої продукції, по-друге, їх оцінка впливає на валюту балансу і визначення фінансового результату діяльності.

Згідно з НП(С)БО №9 „Запаси”, МР (сировина, основні і допоміжні матеріали) належать до категорії „запаси” і визначаються як активи, що утримуються для подальшого продажу або споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством, чи перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва. Отже, поняття „запаси” включає в себе традиційний перелік товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ). З економічної точки зору, запаси класифікуються як виробничі запаси і матеріали, готова продукція, незавершене виробництво.

Відповідно до НП(С)БО, запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Цей момент дуже суттєвий під час оцінки будь-якого бізнесу, оскільки вартість МР, що не можуть бути використані за призначенням або реалізовані (вони морально застарілі, втратили необхідну якість чи з інших причин), не повинна відображатись у складі активів підприємства, а значить підлягає списанню на операційні витрати звітного періоду. До набрання чинності НП(С)БО 9 такі МР продовжували обліковуватись на балансі як запаси. Таким чином, запаси списуються на витрати вже тоді, коли підприємство знає, що не зможе їх продати або якимось чином використати.

До складу запасів підприємства не включають :

ТМЦ, що є власністю інших фізичних та юридичних осіб (ТМЦ на відповідальному зберіганні тощо);

ТМЦ, які отримані від постачальника, але забраковані покупцем і підлягають поверненню.

Оскільки формування собівартості впливає на величину прибутку підприємства, важливою, на нашу думку, є оцінка (переоцінка) МР. Необхідність оцінки, переоцінки МР зумовлюється двома обставинами : методологією розподілу вартості використаних МР і тих, що залишилися в запасі, якщо однорідні ресурси купувалися протягом звітного періоду за різними цінами, та доцільністю обліку МР за собівартістю придбання при зниженні поточних ринкових цін на них. Ці причини зумовлюють необхідність оцінки запасів під час їх надходження чи вибуття на дату складання звітності. В усіх випадках у момент надходження: внаслідок придбання за плату, виготовлення власними силами, внесення до статутного капіталу підприємства, безоплатного отримання, обміну, виявлення внаслідок інвентаризації тощо – запаси повинні бути оцінені за початковою вартістю.

Запаси, набуті за плату, обліковуються відповідно до НБ(С)БО за собівартістю придбання, яка включає витрати, пов'язані з надходженням запасів та доведенням їх до стану, придатного до використання.

Для оцінки запасів, що надійшли безоплатно, вводиться нове поняття – „справедлива вартість”. За П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств”, справедлива вартість – це сума, за якою можуть бути здійснені обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Врахування даного моменту дає можливість доволі об'єктивно оцінити МР. При цьому одержані безоплатно ТМЦ повинні обліковуватись у складі доходів від операційної діяльності, оскільки МР належать до активів, які використовуються в процесі операційного циклу.

Запаси як внесок до статутного капіталу оцінюються за справедливою вартістю, погодженою із засновниками.

Собівартість виробництва запасів, виготовлених власними силами, визначається П(С)БО „Витрати” і складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальноновиробничих накладних витрат.

Коли придбання запасів відбувається в результаті обміну ТМЦ, оцінка їх залежить від того, чи здійснюється обмін подібними або неподібними активами.

У випадку обміну подібними активами дохід від операції не визнається. Вважається, що замість одного активу було одержано його еквівалент. Подібними активами визнаються активи, що мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності) й однакову справедливую вартість. Обмін подібними активами буде визнаватись у тому випадку, якщо обмінюються, наприклад, фарба на фарбу, папір на папір, справедлива вартість яких рівна. При цьому активи, що обмінюються, можуть мати різну балансову вартість, але однакову справедливую вартість. Якщо така ситуація виникає на практиці, різницю між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включають до складу витрат звітного періоду.

Якщо запаси набуті за бартером в обмін на неподібні активи (наприклад, основні засоби), то початкова вартість придбаних активів дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів або їх еквівалента, яка була передана (одержана) в процесі обміну.

Таким чином, оцінка запасів у момент їх отримання теоретично не складає особливих труднощів. Однак на практиці підприємство зустрічається з певними проблемами при вирішенні питання про вартість списання запасів і віднесення їх на собівартість реалізованої продукції, якщо однакові товари обліковуються за різною початковою вартістю.

До прийняття НП(С)БО не регулювався порядок оцінки запасів у момент їх вибуття. При цьому можна було маніпулювати величиною прибутку від реалізації. Наприклад, при списанні запасів за найменшою вартістю прибуток збільшувався. І, навпаки, прибуток ставав нижчим при списанні найдорожчих запасів (очевидно, тих, що надійшли останніми).

Для отримання достовірної інформації про розподіл витрат П(С)БО 9 передбачено кілька методів оцінки руху запасів: ідентифікованої собівартості конкретної партії матеріалів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходжень запасів (FIFO); собівартості останніх за часом надходжень запасів (LIFO); нормованих затрат; ціни продажу.

Кожен із запропонованих методів оцінки запасів має свої переваги та недоліки. При цьому підприємство може самостійно обирати методи обліку запасів, однак зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можливою лише у випадках найбільш повного і достовірного відображення специфіки діяльності.

Метод ідентифікованої собівартості може застосовуватись у випадку виконання спецзамовлень. Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і розрахунок собівартості здійснюється за кожною відповідною одиницею ресурсу. Цей метод добре застосовувати при обліку дорогих МР. У цьому разі вартість використаних МР і їх залишки обліковуються за їх фактичною вартістю, а однакові ресурси відображені в запасах за різною вартістю, що на практиці не завжди зручно через велику номенклатуру МР.

Оцінка запасів за методом FIFO ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. Інколи у літературі зустрічається таке визначення методу: „першим прийшов – першим пішов”. Тобто одиниці МР, що

що надійшли першими, використовуються (реалізуються) в першу чергу. Враховуючи інфляційні процеси в Україні, при застосуванні методу FIFO оцінка запасів МР, що знаходяться в залишку, буде справедливо наближена до їх реальної вартості. При розрахунках прибутку за цим методом обліковуються запаси, що надійшли раніше, вартість яких, як правило, нижча. У результаті цього завищується прибуток підприємств.

Оцінка запасів за методом LIFO передбачає, що першими будуть використовуватись МР, що надійшли останніми, тобто у послідовності, що є протилежною їхньому надходженню на підприємство („останнім прийшов – першим пішов”). При цьому залишок запасів, відображений у балансі, буде обліковуватись за вартістю запасів, що надійшли раніше. Цей метод сприяє найбільш достовірному визначенню прибутку підприємств.

Переваги даного методу безпосередньо пов'язані з тим, що ціни постійно зростають. У періоди інфляції метод LIFO показує найбільшу собівартість, оскільки відображає останні ціни, що постійно зростають. Як наслідок – чим більша вартість проданих товарів, тим менший прибуток (і, відповідно, знижуються податки). При цьому запаси оцінюються за заниженою вартістю. Проте у П(С)БО 9 є один дуже важливий момент, який потрібно враховувати, а саме: „якщо для оцінки запасів використовується метод LIFO, то у примітках наводиться різниця між вартістю запасів, яка відображена на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартості, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, FIFO, чистої вартості реалізації.” Зрозуміло, що такий підхід трудомісткий, враховуючи вимоги НП(С)БО.

Оцінка за методом середньозваженої собівартості проводиться шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів. Застосування зазначеного методу полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею МР.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання МР, виробничих потужностей і діючих цін. Застосування методу допускається лише у випадку, якщо результати оцінки запасів приблизно дорівнюють їхній собівартості. Цей метод існував і раніше та застосовувався в масовому й серійному виробництві продукції. Однак внаслідок інфляційних процесів норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися й переглядатися для максимального наближення до фактичних, що потребує великих витрат часу.

Оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Усі вищезазначені методи мають свої переваги і недоліки. Тому підприємства використовують той чи інший метод залежно від поставленої мети. Зміна методу оцінки (в окремих випадках, її причини) повинна зазначатись у звітності, що може бути інтерпретовано потенційними інвесторами чи іншими користувачами не на користь підприємства.

Стандарт 9 вказує на необхідність відображення у балансі запасів за найменшою з двох оцінок – початкової вартості або чистої вартості реалізації. Така вимога викликана потребою застосування принципу обачності, відповідно до якого активи або дохід не повинні бути завищеними, а зобов'язання або витрати – заниженими. Виникає новий термін – „чиста вартість реалізації запасів”, що трактується П(С)БО як сума, яку очікується отримати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням ймовірних витрат на завершення виробництва запасів, їх реалізацію. Це означає, що чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за мінусом витрат, яких підприємство зазнає в процесі підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо при реалізації.

Найкращим вимірником чистої вартості реалізації матеріалів і сировини може бути відновлювана вартість, яку, правило, визначають за поточною собівартістю придбання аналогічного активу.

Отже, балансова вартість МР не повинна перевищувати їх чисту вартість реалізації, тобто суму коштів, яку очікують отримати від продажу або використання.

Запаси мають бути оцінені за чистою вартістю реалізації, якщо собівартість перевищує цю вартість, що має місце за таких умов:

зниження ціни реалізації запасів (ціна продажу нижча за собівартість);

- ушкодження або часткове псування запасів;
- часткове або повне старіння запасів;
- зростання очікуваних витрат на завершення виробництва.

Зважаючи, що така переоцінка потребує значних затрат часу, її доцільно проводити при складанні річної звітності. При цьому новою балансовою вартістю є найнижча з оцінок – собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Тобто дооцінка запасів можлива тільки до рівня початкової вартості у тому разі, якщо ринкова вартість таких запасів спочатку знизилась (і запаси були уцінені), а потім збільшилась. У результаті, коли чиста вартість реалізації запасів, які були уцінені, згодом зросла і перевищила їх собівартість, оцінка запасів проводиться на рівні їх початкової вартості. Отже, внаслідок введення у П(С)БО принципу обережності, внаслідок переоцінки запасів їх балансова вартість може швидше зменшуватись і лише в деяких випадках зростати, та й до собівартості, якщо чиста вартість реалізації перевищила собівартість запасів.

З розвитком ринкових відносин зростає важливість оцінки МР. Ринкові ціни зазнають коливань і змін, а отже, змінюється вартість запасів. Ці зміни впливають на показники собівартості і прибутку в поточній оцінці, а в остаточному підсумку на розрахунок фінансового стану підприємства (показники ліквідності, платоспроможності). Це дає можливість при оприлюдненні фінансової звітності потенційно розраховувати на інвестора, кредитора чи майбутнього партнера.

1. Костюченко В. Облік запасів за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2000 р. №5–6. 2. Національні стандарти. Облік запасів // Все про бухгалтерський облік. 2000. №52. 3. Пархоменко В. М., Баранцев П. П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Нормативи. Коментарі. Луганськ, 2000.