

**АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ АКТИВІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТИ**

*Здійснено аналіз методів оцінки вартості активів в обліку вітчизняних підприємств.*

*Виявлено фактори впливу на вибір методу оцінки вартості активів суб'єктів господарювання.*

*Уточнено зміст та специфіку методів оцінки вартості активів відповідно до П(С)БО та МСБО / МСФЗ.*

*Обґрунтовано методичні підходи до оцінки вартості активів, які дозволяють визначати прибуток за даними обліку.*

*Запропоновані засади організаційного забезпечення обліку як передумови впровадження в обліковій політиці підприємства оптимального методу оцінки вартості активів*

**Вступ.** Економічні перетворення в країні вимагають від підприємства ефективності виробництва шляхом впровадження досягнень науки, покращення результативності форм господарювання та управління виробничими процесами. Важлива роль у реалізації багатьох завдань відводиться обліку й аналізу. В умовах ринкових відносин найбільших змін зазнала оцінка як складова методу обліку. Суттєво розширились її функції, урізноманітнилися види та методики розрахунку. Новітні підходи до методів оцінки вартості активів і зобов'язань увійшли в практику вітчизняних підприємств за рахунок впровадження П(С)БО, розроблених згідно МСБО/МСФЗ.

**Постановка проблеми.** Використання досягнень зарубіжної науки потребує певної адаптації до реалій України, особливо при створенні методичного й організаційного забезпечення оцінки об'єктів обліку, що обумовлено специфікою вітчизняної економіки та системи обліку. У вітчизняних і зарубіжних наукових джерелах певною мірою відсутня цілісна концепція оцінки в обліку, яка б давала відповіді на такі питання: яку роль виконують методи оцінки вартості активів у сучасній системі обліку; які є об'єкти оцінки в обліку; які організаційні засади оцінки різних об'єктів при їх визнанні в обліку, вибутті та відображенні у фінансовій звітності; які методичні підходи до уточнення балансової вартості окремих об'єктів обліку. Вищезазначене свідчить про важливість та актуальність теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вчені у своїх наукових працях зосереджують увагу на дослідженні методології оцінки об'єктів обліку, а концептуальні положення оцінки в обліку опрацьовуються не достатньою мірою. Окремі питання про методи оцінки вартості активів в обліку знайшли відображення в роботах Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Є.В. Мниха, В.Ф. Палія, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця [1-7]. Західні вчені М.Р. Метьюс, Е.С. Хендріксен [8, 9] визнають вагому роль методів оцінки вартості активів і зобов'язань в обліку. Їх розуміння важливості методів оцінки в обліку базується на практичному досвіді ведення обліку та стандартизації фінансової звітності в умовах ринкових відносин.

**Мета дослідження** – обґрунтування методів оцінки вартості активів в обліку в умовах господарювання, які б узагальнювали доробок міжнародної і вітчизняної науки та практики і стали базовими для створення організаційного забезпечення обліку вітчизняних підприємств.

**Завдання дослідження.** дослідити існуючі підходи до методів оцінки вартості активів та зобов'язань у бухгалтерському обліку підприємств; встановити фактори впливу на вибір методу оцінки вартості суб'єктами господарювання; уточнити сутність та особливості методів оцінки вартості активів та зобов'язань відповідно до П(С)БО та МСБО / МСФЗ; обґрунтувати методичні підходи до оцінки вартості активів підприємств, які б дозволили визначати прибуток за даними обліку; визначити організаційні засади забезпечення обліку як передумови реалізації в обліковій політиці підприємства оптимального методу оцінки вартості активів.

**Методи дослідження** ґрунтуються на діалектичному підході та емпіричних прийомах.

**Основні результати дослідження.** Необхідними передумовами належної організації обліку активів на підприємстві є формування повної і своєчасної інформації про обсяги, склад, джерела їх фінансування, оцінка та відображення у балансі підприємства, контроль за своєчасністю розрахунків з постачальниками, раціональне використання у виробництві.

Методи оцінки запасів залежать від джерел їх надходження. При відпуску матеріалів зі складу вони оцінюються: за собівартістю кожної одиниці, включаючи всі витрати, пов'язані з придбанням матеріалів; собівартістю кожної одиниці, включаючи лише вартість матеріалів або в облікових цінах з подальшим коригуванням на величину ТЗВ чи інших витрат, які включаються у вартість матеріалів; ФІФО. При його використанні першого із перерахованих варіантів оцінки запасів у кінці місяця виконується розрахунок за таким алгоритмом: у другому розділі Журналу № 5 (5А) визначається сума відхилення фактичної собівартості залишку матеріалів на початок місяця та їх надходження від вартості залишку матеріалів на початок місяця та їх надходження в облікових цінах; у другому розділі Журналу № 5 (5А) визначається частка виявленого відхилення у вартості залишку матеріалів на початок місяця та їх надходження в облікових цінах; виходячи з обчисленого відсотка відхилення, у третьому розділі Журналу № 5 (5А) визначається величина ТЗВ, що відносяться до списаних матеріалів. Після розрахунку суми відхилення фактичної собівартості від облікових цін вони списуються на витрати матеріалів (в дебет рахунків 23, 91, 93, 71, 94). У разі, коли облік матеріалів ведеться з використанням рахунка 20, суми відхилень списуються з кредиту цього ж рахунка.

У собівартість запасів включається їх купівельна ціна, витрати на доставку, зберігання, переробку. Собівартість матеріалів залежить також від зміни цін і транспортних тарифів, тривалості перебування на складах, в цехах. За умов великої номенклатури, складних технологічних процесів складно розрахувати реальну собівартість запасів, які знаходяться на зберіганні, в обробці, відвантаженні. У міжнародній практиці обліку при оцінці запасів за стадіями "купівля-переробка-реалізація" перевага надається відображенню вартості без забезпечення абсолютної відповідності її величини фактичному руху запасів. Оцінка вибуття запасів припускає визначення суми витрат на придбання запасів, яка підлягає списанню.

При застосуванні нормативного методу оцінки вартості запасів відхилення між нормативними і фактичними витратами на запаси є несуттєвими і списуються у момент придбання подібних запасів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається до складу собівартості реалізованої продукції звітного року. Використання методу нормативних витрат на підприємстві, з одного боку, дає змогу спростити процедуру обліку й оцінку запасів, а з другого – для встановлення нормативних цін відділ закупівель постійно відслідковує коливання ринкових цін на запаси, що спричинює додаткові витрати. Вибір постачальників запасів ускладнюється через різні джерела їх надходження. Тому, вважає Друрі К. треба враховувати, чи окупляться витрати на розробку і

впровадження тими результатами, які плануються отримати від застосування нормативного методу, чи сумісний він з іншими методами, що використовуються на підприємстві [10, с. 51]. Ентоні Р. і Дж. Ріс припускають, що метод нормативних витрат аналогічний методу середньозваженої собівартості [11, с. 97], але на відміну від нормативного методу оцінки вартості запасів, використання цього методу не викликає появи додаткових витрат.

Метод середньозваженої ціни (вартості) запасів припускає списання на витрати купівельної вартості реалізованих матеріалів за середньою ціною придбання. За даним методом оцінюється кількість запасів конкретного найменування, що вибули за місяць або кількість запасів за кожною окремою операцією з їх вибуття. Оцінка запасів за даним методом здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку цих запасів на початок звітного місяця і вартістю аналогічних запасів, отриманих у

Таблиця 1. Надходження запасів у звітному місяці на підприємстві

Показник	Кількість, кг	Ціна за одиницю без ПДВ, грн.	Вартість, грн.
Залишок на 01.04	50	5	250
Надходження			
05.04	100	5	500
09.04	150	6,5	975
14.04	120	7,5	900
25.04	100	8	800

При цьому кількість фактично прибулих і відпущених у виробництво матеріалів даної групи залишилось незмінним. При оцінці матеріалів, що списуються за середньозваженими цінами спочатку визначається середня ціна, яка становить:  $(250+500+975+900+800)/(50+100+150+120+100)=6,587$  грн. У звітному періоді у виробництво відпущено 490 кг цукру-піску, що у вартісному вимірі, з використанням обчисленої середньої ціни складає 3227 грн.,  $(490 \times 6,587)$ . Величина залишку на кінець періоду – 30 кг, вартість визначається балансовим методом за формулою 1:

$$Z_{н.к.п.} = G_{н.п.п.} + I_{п.} - A_{п.}, \quad (1)$$

де  $Z_{н.к.п.}$  – залишок на кінець періоду;  $Z_{н.п.п.}$  – залишок на початок періоду;

$H_{п.}$  – надходження за період;  $B_{п.}$  – відпуск за період.

Вартість залишку 197,31 грн.  $(250+3175-3227)$ . Теоретично він повинен відповідати вартості залишку за середньозваженою ціною (197,61 грн.  $(30 \times 6,587)$ ). Відмінність вартості залишку, визначеного балансовим методом, і вартості залишку, розрахованим за середньозваженою ціною, є округленням при розрахунку середньозваженої ціни.

Одночасно з вибором методу оцінки вартості запасів необхідно обрати систему їх списання (постійну чи періодичну). Відмінність між ними полягає у послідовності розрахунку кредитового обороту за рахунками, що використовуються для обліку запасів і залишку на кінець періоду. Упровадження методу оцінки вартості запасів при постійній системі списання запасів передбачає визначення кредитового обороту за рахунками, що використовуються для обліку запасів щоразу, коли здійснюється відпуск їх у виробництво.

При застосуванні методу оцінки вартості запасів при періодичній системі списання запасів обирається тиждень/два, на кінець якого визначається кредитовий оборот і залишок запасів.

При використанні методу середньозваженої собівартості при постійній системі списання запасів складні розрахунки, що зумовлено необхідністю постійного визначення середньозваженої ціни за кожною одиницею запасів. Використання цього методу при застосуванні періодичної системи списання запасів передбачає: виділення періодів, на кінець яких буде розрахований кредитовий оборот і залишок запасів; визначення вартості та кількості запасів певного виду, які

звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці. Метод доцільно використовувати на підприємстві, оскільки за його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін, виключається також потреба попартионного обліку закупівельних цін на реалізовану продукцію. Методика оцінки відпущених матеріалів за середньозваженими цінами припускає визначення середньої ціни залишку на початок місяця і надходження матеріалів та її подальше застосування до кількості відпущених матеріалів і їх залишку на кінець місяця.

Для відображення послідовності дій при застосуванні методів оцінки відпущених матеріалів за середньозваженими цінами методом ФІФО припустимо, що в даному прикладі купівельні ціни на матеріали, які придбавались змінювались упродовж місяця (табл. 1).

можна використовувати упродовж звітного періоду; визначення середньозваженої ціни запасів; визначення кількості запасів, які залишились на кінець звітного періоду шляхом проведення інвентаризації і розрахунок їх вартості за середньозваженою ціною; розрахунок різниці між залишком запасів на початок і кінець звітного періоду, що дозволяє встановити кількість і вартість витрачених у виробництві запасів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовується відносно вибуття запасів, які не можна замінити або тих, що відпускаються для спеціальних замовлень, проектів або, коли їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості. Метод прямої ідентифікації одиниці запасів використовується у разі наявності технічних і організаційних можливостей для обліку витрат за кожним видом запасів та за умови, коли ідентифікується і забезпечується їх фізичний і вартісний рух від моменту придбання до періоду реалізації. Метод треба застосовувати при незначній номенклатурі запасів, оскільки за даних умов виробу реалізуються за високими цінами і значну питому вагу у вартості продукції становить вартість матеріалів. Облік відпуску матеріалів і залишки за цим методом здійснюється в розрахунку на кожному одиницю запасів. Вважаємо, що це єдиний метод, завдяки якому відображений в обліку вартісний потік відповідає фізичному потоку запасів. Проте, він відрізняється складністю розрахунків, вимагає відособленого обліку за кожним виробом, що ідентифікується на всіх стадіях його руху. Застосування його на підприємстві потребує значних витрат. Разом з тим, використовуючи даний метод оцінки запасів, підприємство може регулювати свій прибуток за рахунок реалізації дорогих чи дешевих одиниць запасів.

При виборі методу оцінки вартості одиниці запасів підприємству слід урахувати, що інформація про рух і наявність запасів відображається у Балансі та в Звіті про фінансові результати. Метод ФІФО – найбільш придатний для складання Балансу, адже собівартість запасів на кінець звітного періоду наближається до поточних ринкових цін, тому більш достовірно відображається вартість активів підприємства.

Вартість використаного цукру, що оцінюється за методом ФІФО становить 79400 грн., (табл. 2). 10 т цукру, що залишились на кінець звітного періоду оцінюються по 310 грн.

Таблиця 2. Вихідна інформація для оцінки витрат цукру за різними методами

Дата операції	Залишок на початок періоду		Надійшло		Вибуло	Вартість витраченого цукру, грн.		
	кількість, т	ціна, грн./т	кількість, т	ціна, грн./т		ФІФО	ідентифікованої собівартості	середньозваженої собівартості
01.09	20	453						
04.09			60	379	50	20430	20430	19900
08.09			80	285				
12.09			100	310	80	25620	25620	25280
20.09					120	33350	33350	37320
Разом	20	×	240	×	250	79400	79400	82500

Оцінка запасів за методом ФІФО ґрунтується на припущенні, що цукор упродовж звітного періоду використовується у тій послідовності, в якій він надходив на підприємство. Використання методу ФІФО при постійному зростанні цін на цукор дозволяє отримати великий прибуток. Відпущені у технологічний процес запаси, оцінюються за меншою ціною ніж ті, що залишилися на складі. Як наслідок, собівартість продукції нижча, ніж при використанні інших методів оцінки вартості запасів. Отже, при застосуванні методу ФІФО для оцінки запасів вартість залишкових запасів наближається до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої продукції знижується. Це зумовлює максимальне значення показника чистого прибутку. Якщо ціни на запаси зростають у звітному періоді, то при застосуванні методу ФІФО для їх оцінки виходить найнижча собівартість реалізованої продукції внаслідок низьких цін на раніше придбану продукцію, і як результат – найвищий чистий прибуток. Водночас, основним недоліком цього методу є вплив зовнішніх чинників на показник валового доходу. Оскільки авторами зроблено припущення, що запаси надходять на підприємство пізніше, мають більший термін зберігання і використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, то з огляду на це, значення показників за методами ФІФО та ідентифікованої собівартості однакові.

Виходячи з переваг методів ФІФО та ідентифікованої собівартості для оцінки запасів, вважаємо, що використання їх на підприємствах з великим асортиментом продукції не зовсім доцільно. Це пов'язано з обробкою значного обсягу інформації і залежністю результатів розрахунку вартості запасів, відпущених у виробництво, від зовнішніх чинників. Метод ФІФО слід використовувати при плановому скороченні закупівель матеріалів і прогнозованому зниженні цін на продукцію. Проте, реально ціни на продукцію не зменшуються, а постійно зростають з урахуванням впливу інфляції. До того ж використання методу ФІФО спричинює заниження величини витрат, які списуються за купівельною ціною на собівартість реалізованої продукції, що відповідно завищує фінансовий результат. Тобто, використання методу ФІФО для оцінки запасів не доцільно, оскільки при його застосуванні зменшується частка закупівельної вартості в прибутку, "вимиваються" оборотні кошти, не вистачає платіжних ресурсів для придбання нових партій запасів, тим більше за високою ціною. Оцінка кожної операції з вибуття запасів з використанням методу середньозваженої собівартості є простою при здійсненні розрахунків, але і цей метод не позбавлений певних недоліків, оскільки спричинює необхідність обробки значної кількості облікової інформації.

Методи оцінки вартості запасів певною мірою не враховують принципи точності й об'єктивності бухгалтерського обліку операцій повернення. Незважаючи на відсутність посилань на принципи обліку, авторами зроблена спроба надати оцінку точності формування фінансового результату підприємства. Обчислюючи показник фінансового результату (прибуток), бухгалтер вдається до регулювання облікових даних (нарахування амортизації). Таке регулювання змінює значення прибутку. Капіталізація як прийом регулювання дає змогу відображати витрати, що принесуть доходи в майбутніх періодах не в звіті про прибутки і збитки, а в активі чи пасиві балансу. Прикладом пасивної капіталізації матеріального обліку є створення резервів на втрати або знецінення запасів.

Пропонуємо розглянути методи: середньої ковзаючої вартості; середньої за період вартості; ФІФО; розрахунку вартості одиниці запасів; стандартної вартості; рангової вартості; інвентаризаційної вартості; арифметичної вартості. Для розрахунків введемо показники:  $S$  – сума,  $q$  – кількість,  $p$  – ціна. Для сум, кількості і цін надходження використовуємо верхній індекс "+", для витрат – верхній індекс "-". Нижнім індексом позначимо період, час, номер операції. Для початкового і кінцевого

сальдо вводимо верхній індекс  $a$  і  $b$ . Під одиницю запасів розуміємо фізичну одиницю виміру кількості матеріалів.

Метод ФІФО і метод розрахунку вартості одиниці запасів подібні до методики партійного обліку. У методах партійного обліку за кожною закупівельною партією матеріалів зберігається індивідуальна вартість одиниці

запасу. Припустимо, що  $k$  – номер партії,  $i$  – номер одиниці запасу. Тоді закупівельні ціни зберігаються для

кожного складеного індексу  $(i, k)$ . При цьому здійснюється "розмноження" запасів згідно з порядком надходження партії матеріалів. Відмінність методів полягає в обробці витратних операцій, зокрема операцій відпуску. За допомогою методу ФІФО першими списуються "найстаріші" матеріали. При використанні методу розрахунку вартості одиниці запасів вибирається випадковий номер вартості з партії матеріалів, що відпускається у виробництво.

Розглянемо метод ковзаючої середньої вартості. Для кожного виду матеріалів вводиться середня ціна, яка перераховується після кожної операції закупівлі матеріалів:

$$p = s / q, \quad (2)$$

При надходженні партії матеріалів у сумі  $S_i^+$ ,

кількістю  $q_i^+$  середня ціна дорівнює:

$$p_{i+1} = \frac{S_i + S_i^+}{q_i + q_i^+} + \frac{S_{i+1}}{q_{i+1}}, \quad (3)$$

При реалізації матеріалів їх вартість обчислюється за такою формулою:

$$s_i^- = q_i^- p_i = q_i^- \frac{S_i}{q_i}. \quad (4)$$

При відпущенні матеріалів за методом ковзаючої середньої вартості середня ціна одиниці запасів певною мірою не змінюється. На середню ціну одиниці запасів впливають операції з надходження.

При використанні методу середньої за період вартості середня ціна перераховується на початок або кінець періоду і не змінюється упродовж певного періоду. У Податковому кодексі Росії при застосуванні методу розрахунку середньої за період вартості середня ціна обчислюється на кінець періоду з урахуванням надходження матеріалів загалом. Вважаємо такий підхід певною мірою недоцільний, оскільки виникає потреба в розрахунку собівартості відвантаження кожної партії матеріалів; упродовж періоду обчислюється середня собівартість матеріалів. Це може бути середня ціна на початок періоду; середня ціна, розрахована за методом ковзаючої середньої вартості; деяке умовне значення вартості запасу. Крім того, в кінці місяця з урахуванням надходження різних за ціною матеріалів, необхідно обчислити "дійсну" середню ціну, перерахувати собівартість реалізованих матеріалів упродовж періоду, здійснити коригування проводки. При застосуванні цього методу ціна може формуватись на початок/кінець періоду. У разі, коли середня ціна визначається на початок періоду, вона залишається незмінною упродовж періоду, і майбутні надходження впливають лише на середню ціну наступного періоду. У випадку, коли середня ціна обчислюється на кінець періоду, майбутні надходження впливають на середню ціну поточного періоду, і розраховується вона після закінчення періоду. Для розрахунку середньої ціни пропонується використовувати таблицю – реєстр (табл. 3), де накопичується інформація про суму і кількість запасів на початок і кінець періоду, суми і кількість надходжень матеріалів та витрати.

Таблиця 3. Регістр надходжень і витрат матеріалів

<i>m</i> – період <i>i</i> – операція	Початковий залишок	Надходження	Витрати	Кінцевий залишок
	сальдо початкове	дебетовий оборот	кредитовий оборот	сальдо залишкове
Суми	$S_m^a = S_{m-1}^b$	$S_m^+ = \sum_i S_{m,i}^+$	$S_m^- = \sum_i S_{m,i}^-$	$S_m^b = S_m^a + S_m^+ - S_m^-$
Кількість	$q_m^a = q_{m-1}^b$	$q_m^+ = \sum_i q_{m,i}^+$	$q_m^- = \sum_i q_{m,i}^-$	$q_m^b = q_m^a + q_m^+ - q_m^-$

Ціна одиниці матеріалу визначається таким чином:

$$p_m = \frac{S_m^a}{q_m^a}, \quad (5)$$

Вартість відпущення матеріалів можна обчислити за такою формулою:

$$S_{m,i}^- = q_{m,i}^- p_m = q_{m,i}^- \frac{S_m^a}{q_m^a}, \quad (6)$$

Середня ціна одиниці матеріалу на кінець періоду:

$$p_{m+1} = \frac{S_m^b}{q_m^b} = p_m + \frac{\delta_m^b}{q_m^b}, \quad (7)$$

Оскільки при розрахунку середньої ціни відхилення незначні, вважаємо за доцільне ввести стандартну вартість одиниці матеріалу, що обчислюється як сума придбання в стандартних цінах. При цьому виникає питання: враховувати відхилення в загальній сумі або розподіляти загальну суму відхилення на кожну одиницю матеріалу; яким чином накопичене відхилення списувати на фінансовий результат. Позначимо  $O$  – відхилення від стандартної вартості, індекси при змінних аналогічні,  $p$  – стандартна вартість,  $Z$  – вартість закупівлі. Відхилення і стандартна вартість закупівлі розраховується таким чином:

$$o_i^+ = z_i^- - q_i^+ p, \quad (8)$$

$$s_i^+ = q_i^+ p \quad (9)$$

Списуються відхилення як після кожної операції, так і одноразово в кінці певного періоду. Якщо відхилення списуються за підрахунками певного періоду (місяця), то сума відхилення накопичується в певному регістрі, на певному рахунку. Отже, коли  $m$  – період, накопичене відхилення за період буде дорівнювати:

$$o_m^+ = \sum_i o_{m,i}^+ = \sum_i (z_{m,i}^- - q_{m,i}^+ p), \quad (10)$$

Сума відхилення, що списується на фінансовий результат розраховується таким чином: 1) повністю списується відхилення:  $O_m^- = o_m^+$ ; 2) позитивне відхилення списується, а негативне – фіксується на рахунку:

$O_m^- = o_m^+, o_m^+ > 0$ ; 3) списується відхилення пропорційно частині реалізованих матеріалів. У разі, якщо за певний період надходжень не було, коефіцієнт розраховується як відношення початкового сальдо до

кредитового обороту (витрат):  $\gamma_o = \frac{S_m^-}{S_b}$ . При

надходженні матеріалів та їх часткового відпуску, коефіцієнт деталізується з урахуванням придбання матеріалів:

$\gamma_1 = \frac{S_m^-}{S_m^a + q_m^+ p}$  або  $\gamma_2 = \frac{S_m^-}{S_m^a + z_m^+}$ , де  $z_m^+$  – фактична вартість надходження матеріалів.

$$\gamma_3 = \frac{q_m^-}{q_m^a}, \gamma_4 = \frac{q_m^-}{q_b^a + q_m^+}$$

Сума відхилення розраховується за наступною формулою:

$$O_m^- = \gamma(O_m^a + o_m^+). \quad (11)$$

4) списується відхилення до рівня суттєвості

$\left| \frac{O_m^-}{S_m^a + S_m^+} \right| > \varepsilon$ . Рівень суттєвості  $\varepsilon > 0$  має бути

близько 5% відповідно до суми активів або суми залишків. При цьому, якщо залишок матеріалів на складі невеликий, відхилення списується повністю. У разі значної кількості матеріалів на складі відхилення розраховується таким чином:

$$\frac{O_m^+}{S_m^a + S_m^+} > \varepsilon, \text{ то} \quad (12)$$

$$O_m^- = \begin{cases} \frac{O_m^a + O_m^+ - \varepsilon(S_m^a + S_m^+), O_m^a + O_m^+ > 0}{O_m^a + O_m^+ + \varepsilon(S_m^a + S_m^+), O_m^a + O_m^+ < 0} \end{cases}$$

У разі правильного обчислення стандартної ціни відхилення коливається близько нуля. Позитивні відхилення надходжень запасів компенсуються негативними і сальдо рахунку відхилення наближено до нуля. Іноді за стандартну вартість береться середня вартість закупівлі матеріалів. Стандартна вартість може виступати і ціновим орієнтиром. Для відділів постачання вона буде відображати рівень цін закупівлі матеріалів, для відділів збуту – мінімальну ціну відпущення матеріалів. На практиці ліквідаційна вартість запасів приймається за стандартну. Стандартна вартість переглядається не більше одного разу на рік, адже при цьому фактично використовується метод середньої за період вартості, який "обтяжується" процедурою розрахунку відхилення. Виходячи з цього, варто використовувати метод середньої ціни, за допомогою якого середня ціна не змінюється тривалий період. Перевагою методу стандартної вартості є змога впливати на рівень капіталізації витрат при закупівлі нових партій матеріалів.

Метод рангової вартості запасів доповнює метод стандартної вартості, але при його впровадженні використовуються умовні позначення. Застосовуючи методику списання відхилення, вводяться фіксовані числа вартостей. За еталонну собівартість приймаються: 1, 2, 5, 10, 20, 50, 100, 200, 500, 1000,.... і Показник еталонної вартості фіксується в коді класифікаційних груп запасів. При цьому не треба зберігати інформацію про вартість кожної одиниці запасів. Якщо вартість матеріалу 1, то при цьому можна відмовитись від кількісних регістрів, оскільки сумовий регістр фактично кількісний.

Розраховується кількісний і сумовий регістри наступним чином:

$$S_m^+ + \sum_j q_{m,j}^+ p_{m,j}^+; \quad (13)$$

$$O_m^+ = z_m^+ - S_m^+; \quad (14)$$

$$O_m^- = (O_m^a + o_m^+) \frac{q_m^-}{q_m^a + q_m^+}; \quad (15)$$

де  $j$  – номер відповідного рангу вартості матеріалу,

зокрема,  $q_{m,j}^+$  – кількість матеріалів рангу  $j$ , які надійшли в періоді  $m$ ,  $q_m^+ = \sum_j q_{m,j}^+$ .

Відхилення в методі рангової вартості може перевищувати абсолютне значення рангової вартості. У разі, коли відхилення списується на фінансовий результат, при низьких цінах вартість запасів доцільно зараховувати на собівартість відпущення матеріалів по мірі їх надходження. У методі інвентаризаційної вартості вартість реалізованої продукції обчислюється рішенням балансового рівняння:  $S_m^b = S_m^a + S_m^+ - X_m^-$ , з рівняння випливає:

$$X_m^- = S_m^a + S_m^+ - S_m^b = S_m^+ - (S_m^b - S_m^a). \quad (16)$$

Розраховується сума складського залишку матеріалів на початок і кінець звітної періоду. При інвентаризації визначається кількість матеріалів на складі. Ціна матеріалу

може збігатися з певною реальною ціною на момент останньої закупівлі. Вона може бути умовною або середньою ціною, стандартною або еталонною вартістю. Позначимо через  $p$  – ціну одиниці матеріалу і отримаємо нерівність для сальдо рахунку з обліку матеріалів:

$$s_m^a = q_m^a p; s_m^b = q_m^b p. \quad (17)$$

Метод інвентаризаційної вартості діє за принципом, покладеним в основу методу стандартної вартості (нормативна визначена вартість одиниці запасів). Порівняємо ці методи та проаналізуємо їх вплив на фінансовий результат. Припустимо, що  $p$  – стандартна

вартість,  $Z$  – закупівельна вартість,  $q^a$  – початковий залишок матеріалів на складі,  $\alpha$  – частка реалізованих матеріалів зі складу в аналізованому періоді відповідно до початкового залишку на складі,  $\alpha q^a$  – кількість реалізованих матеріалів,  $\beta$  – частка закупівель матеріалів в аналізованому періоді згідно з початковим залишком на складі,  $\beta q^a$  – кількість придбаних матеріалів. Обліковий регістр буде наступний (табл. 4):

Таблиця 4. Обліковий регістр

Показник	Початок періоду	Надходження	Витрати	Кінець періоду
Кількісний облік	$q^a$	$\beta q^a$	$\alpha q^a$	$q^a(1 + \beta - \alpha) = q^b$
Сумовий облік	$p q^a$	$z \beta q^a$	$x = (\beta(z - p) + \alpha p) q^a$	$p q^a(1 + \beta - \alpha) = p q^b$

При  $x < 0$  собівартість відпуску матеріалів приймає від'ємне значення. Досліджуємо за яких умов  $x < 0$ .

Одержимо таку нерівність:  $z < p(1 - \frac{\alpha}{\beta})$ . Коефіцієнт

$\alpha / \beta$  характеризує відношення придбаних матеріалів до кількості відпущених. Зворотне відношення  $\beta / \alpha$  показує кількість періодів реалізованих матеріалів. При  $\alpha \geq \beta$  – вартість відпущення матеріалів більше нуля. При  $z > p$  закупівельна вартість запасів більше еталонної вартості. Якщо  $z < p$ , вартість відпущення матеріалів буде від'ємною. Перевищення (зменшення) вартості відпуску матеріалів над стандартною вартістю становить:  $\Delta = q^a \beta(z - p) = q^+(z - p)$

Метод арифметичної вартості використовується у разі відсутності натурального (одиницях) обліку запасів.

Припустимо, що  $W_m$  – дохід  $m - 20$  періоду. Задамо відсоток, тобто певну нормативну частину собівартості з доходу  $p$ . Коефіцієнт  $1 - p$  відповідає маржі. Отже, собівартість реалізації запасів і сума складських залишків визначаються таким чином:

$$s_m^- = p W_m^-; \quad (18)$$

$$s_m^b = s_m^a + s_m^+ - p W_m.$$

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Таким чином, чим більша частка відхилення і чим раніше списується позитивне відхилення, тим менший ступінь капіталізації властивий такому методу оцінки. Ситуація змінюється до протилежної при негативному відхиленні. Капіталізація витрат зумовлює збільшення податку на прибуток. У разі її зниження відповідно зменшується податкова база. Якщо не враховувати фіскальні цілі бухгалтерського обліку, то для правдивої оцінки діяльності підприємства треба зменшувати ступінь капіталізації, оскільки це забезпечить "рівнозначну" оцінку прибутку.

Крім того слід зазначити, що метод рангової вартості при правильному призначенні цінних рангів здатний певною мірою позбутися капіталізації. Для цього необхідно, щоб рангова вартість була меншою ніж закупівельна і основна частка відхилення вартості від рангової списувалася в період надходження запасів. Треба також враховувати такі особливості методів оцінки: економію ресурсів; складність при розрахунку регістрів; стійкість їх до виправлення помилок; легкість у відображенні нетипових операцій (операція повернення матеріалів). З огляду на перелічені переваги більш доцільними є методи стандартної, рангової та арифметичної вартості.

Отже, для вдосконалення методу оцінки вартості запасів за середньозваженою собівартістю при їх вибутті, пропонується середньозважені ціни визначати за варіантом "ковзаючої оцінки" у момент відпуску матеріалів, виходячи з їх кількості і вартості на початок місяця та всіх надходжень

до моменту відпуску. Це дає можливість правдиво обчислити вартість матеріалів, що відносяться на витрати виробництва. Суть "ковзаючої середньої" полягає у заміні фактичних даних середніми арифметичними за декількома рівнями рядів динаміки. Розрахунок середніх ведеться шляхом поступового виключення з прийнятого інтервалу ковзання першого рівня і включенням наступного. Метод на відміну від інших методів дозволяє вирівнювати показник собівартості реалізованої продукції при непередбачуваному зростанні закупівельних цін; не викликає додаткових витрат і складних розрахунків. Необхідно відмітити, що оцінка запасів за методом середньозваженої собівартості є найкращим варіантом, оскільки забезпечується більш рівна величина доходу за рахунок мінімального впливу коливань ринкових закупівельних цін на запаси на показник обсягів виробництва продукції. В умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітного періоду є нижчою за ринкову вартість. Метод дає змогу підвищити контроль за використанням і збереженням активів.

**Список використаної літератури:**

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 444 с.
2. *Фінансовий облік: Підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко.* – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
3. *Мних Є.В.* Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник / Є.В. Мних. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
4. *Палий В.Ф.* Теорія бухгалтерського учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика. – 1989. – 208 с.
5. *Сопко В.В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
6. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник / [Н.М. Ткаченко]. – [3-ге вид. допов. і перероб.] – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
7. *Швець В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В.Г. Швець. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2006. – 525 с. – (Вища освіта XXI століття).
8. *Метьос М.Р.* Теорія бухгалтерського учета: Учеб.: [Пер. с англ.] / М.Р. Метьос, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, 1999. – 663 с.
9. *Хендриксен Э.С.* Теорія бухгалтерського учета / [Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда]; пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
10. *Друри К.* Учет витрат методом стандарт-костс / [К. Друри]; [пер. с англ.]; под ред. Н.Д. Эришвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
11. *Энтони Р.* Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

СОПКО Валерія Василівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)

АНДРОС Світлана Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)