

## ОЦІНКА ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ПРИ НАДХОДЖЕННІ

*Охарактеризовано порядок оцінки виробничих запасів при їх надходженні,  
визначено методи розподілу транспортно-заготівельних витрат*

**Ключові слова:** *виробничі запаси, спиртове виробництво, транспортно-заготівельні витрати*

**Постановка проблеми.** В умовах постіндустріального суспільства першочерговим завданням залишається підвищення ефективності господарської діяльності промислових підприємств. У зв'язку з тим, що основою промисловості, зокрема спиртової, є виробничі запаси, які домінують в структурі активів суб'єкта господарювання, їх достовірною оцінкою є одним із способів підвищення ефективності та надання конкурентоспроможності спиртовиробничих підприємств, що, в свою чергу, забезпечується бухгалтерським обліком і контролем виробничих запасів спиртової промисловості на всіх етапах їх руху (придбання, оприбуткування, зберігання, відпуск у виробництво, використання у виробництві, споживання, реалізація тощо). Основою методології бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх достовірною оцінкою, що є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження питань оцінки виробничих запасів знайшли відображення у працях Гончарова Ю.В. [1], Знамеровської Т.М. [2], Титаренко Л.В. [3], та ін. Однак на сьогодні відсутня методика оцінки виробничих запасів, що забезпечувала б потреби управління підприємства, зокрема у спиртовій промисловості.

**Метою дослідження** є критичний аналіз існуючих підходів до оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємство з ціллю обґрунтування пропозицій щодо методики їх вартісного вимірювання для підвищення достовірності облікової інформації.

**Викладення основного матеріалу.** Спиртове виробництво є однією з провідних складових українського промислового комплексу, що забезпечує багато галузей сировиною (етиловим спиртом), яка використовується не лише при лікеро-горілчаному виробництві, а і в медицині для виготовлення ліків, в косметичній промисловості для виготовлення парфумів та засобів по догляду за шкірою тощо. Так, більше 150 виробництв використовують спирт як сировину, розчинник і пальне.

Для безперервності виробничого процесу, зокрема виробництва лікеро-горілчаних виробів, необхідна достатня наявність виробничих запасів. Постійний контроль за їх кількістю і станом та достовірною інформацією, що надається системою бухгалтерського обліку є запорукою стабільності господарської діяльності підприємства. При відображенні в бухгалтерському обліку руху виробничих запасів виникає необхідність в їх ідентифікації та достовірній оцінці, що забезпечує транспарентність інформації для потреб користувачів та якість системи їх управління.

Оцінка є одним з елементів методу бухгалтерського обліку, що стає основою відображення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку в фінансової та податковій звітності. Як визначає В.В. Сопко, “оцінка – це спосіб вартісного визначення господарських фактів і процесів, за допомогою якого натуральні (речові і трудові) характеристики перетворюються на вартісні” [4, с. 60]. Дане трактування потребує уточнення, оскільки, вартісне визначення господарських процесів на підприємстві неможливе: не всі господарські факти можна оцінити у вартісному виразі; крім того, науково необґрунтованою є позиція, що натуральні характеристики фактів господарського життя складаються з речових та трудових.

Погоджуємося з позицією проф. Ф.Ф. Бутинця, що “оцінка – це процес визначення грошових сум, якими повинні визнаватись і відображатись елементи фінансових звітів в балансі та звіті про фінансові результати” [5, с. 125].

Оцінка виробничих запасів за вимогами П(С)БО 9 “Запаси” здійснюється при їх надходженні, вибутті та на дату балансу (рис. 1).

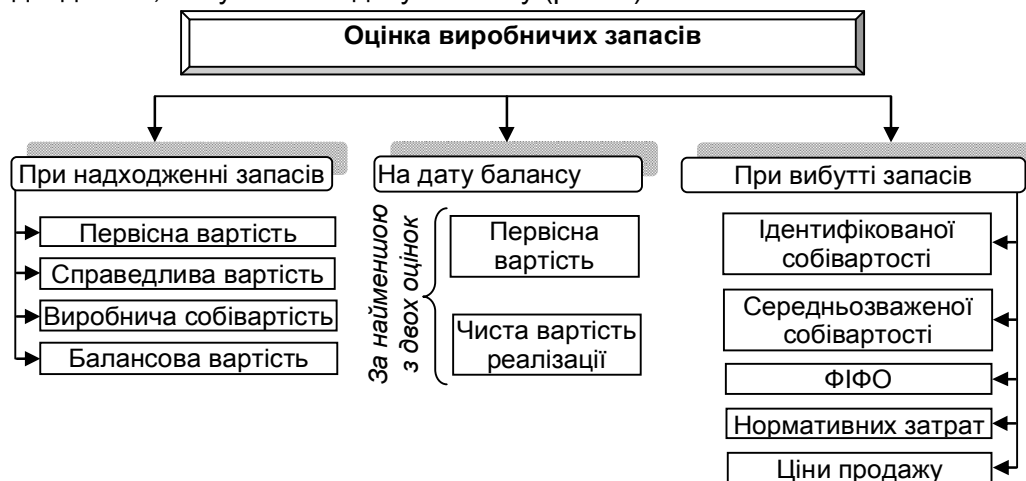


Рис. 1. Оцінка виробничих запасів [систематизовано на основі 6]

Достовірність оцінки забезпечується налагодженням системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що, в свою чергу, впливає на прийняті управлінські рішення, які базуються на інформації, яку вони надають.

До оцінки висувається ряд вимог, Л.В. Титаренко, виділено дві основні, а саме, реальність оцінки (достовірність, відповідність оцінки в грошовому вимірнику дійсності) та єдність оцінки (дотримання єдиного порядку оцінки однорідних засобів на різних підприємствах) [3, с. 309]. В сьогоденних умовах функціонування суб'єктів господарювання, до оцінки виробничих запасів має висуватися вимога “об'єктивності”, проте забезпечити її виконання в сьогоденних умовах складно, через відсутність уніфікованого механізму оцінки активів, оскільки в більшості вона здійснюється суб'єктивно.

При надходженні виробничих запасів, зокрема в спиртовій промисловості, визначальним в оцінці є джерело надходження (внесок до статутного капіталу, придбання, безоплатне отримання, лишки, обмін на подібні і неподібні об'єкти), характеристика яких наведена в табл. 1.

**Таблиця 1. Визначення вартості виробничих запасів залежно від шляхів їх надходження на підприємство**

№ з/п	Шляхи надходження	Вартість виробничих запасів
1	2	3
1	Придбання	Виробничі запаси оцінюються за первісною вартістю, яка включає: – витрати грошових коштів, фактично сплачених, або тих, що підлягають сплаті за умовами договорів (купівлі-продажу, постачання), за вирахуванням непрямих податків, що відшкодовуються підприємству; – витрати, пов'язаних зі сплатою ввізного мита; – витрати, пов'язаних зі сплатою непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; – витрати на заготівлю, транспортування запасів; – витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, такі як прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів
2	Виробництво	Виробничі запаси оцінюються за виробничою собівартістю, яка включає: – прямі матеріальні витрати на виробництво запасів; – прямі витрати на оплату праці; – витрати, пов'язані зі обов'язковістю нарахування єдиного соціального внеску на пряму заробітну плату, відповідно до чинного законодавства; – амортизаційні відрахування; – змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати; – інші прямі витрати
3	Внесок до статутного капіталу	Виробничі запаси оцінюються за справедливою собівартістю, узгодженою засновниками (учасниками)
4	Безоплатне отримання	Виробничі запаси оцінюються за справедливою собівартістю, включаючи: – витрати на заготівлю, транспортування запасів; – витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, такі як прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів
5	Отримані як лишки при інвентаризації	Виробничі запаси оцінюються за справедливою собівартістю, включаючи: – витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, такі як прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів
6	Обмін на подібні активи	Виробничі запаси оцінюються за балансовою вартістю переданих запасів або справедливою вартістю, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, включаючи: – витрати на заготівлю, транспортування запасів; – витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, такі як прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів

Продовження табл. 1

1	2	3
7	Обмін на неподібні активи	Виробничі запаси оцінюються за справедливою собівартістю, збільшеною (зниженою) на суму грошових коштів, або їх еквівалентів, яка була отримана (передана) в процесі обміну, включаючи: – витрати на заготівлю, транспортування запасів; – витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, такі як прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів

Незмінний пріоритет оцінки активів за принципом історичної (фактичної) собівартості поступово замінюють принципи визначені Міжнародними стандартами фінансової звітності Fair Presentation – “достовірного представлення інформації” і Fair Value – “справедливої вартості”.

Саме поняття “справедлива вартість” як метод оцінки виробничих запасів є термінологічно неузгодженим через застосування в категоріальному апараті бухгалтерського обліку прирівняних до неї понять “ринкова вартість” та “звичайна ціна”. Як зазначає І.В. Супрунова, “ринкова ціна не є справедливою вартістю в повному розумінні цього слова, оскільки будь-який ринок недосконалий, і навіть за наявності досконалого ринку достовірною оцінкою економічної цінності неможлива, оскільки вона передбачається відносно конкретних активів, точних аналогів яким знайти неможливо” [7, с. 72]. В наших дослідженнях визначаємо повну відповідність понять “справедлива вартість” і “ринкова вартість” та відокремлюємо їх від поняття “звичайна ціна”, під якою розуміємо визначення наведене в Податковому кодексі України, а саме, ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом, зокрема ст. 39. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових.

Встановлення об'єктивної оцінки виробничих запасів, а визначення їх справедливої вартості є запорукою виконання функцій бухгалтерського обліку. Проте, визначення справедливої вартості унеможлиблюється у зв'язку з дією ряду факторів, зокрема: залежністю оцінки від професійного судження суб'єкта оцінки при відсутності активного ринку на певний вид виробничих запасів, неспроможність вітчизняних бухгалтерів самостійно здійснити достовірну оцінку виробничих запасів за справедливою вартістю, недостатній розвиток ринку послуг незалежної оцінки та інституту професійних оцінювачів в Україні тощо.

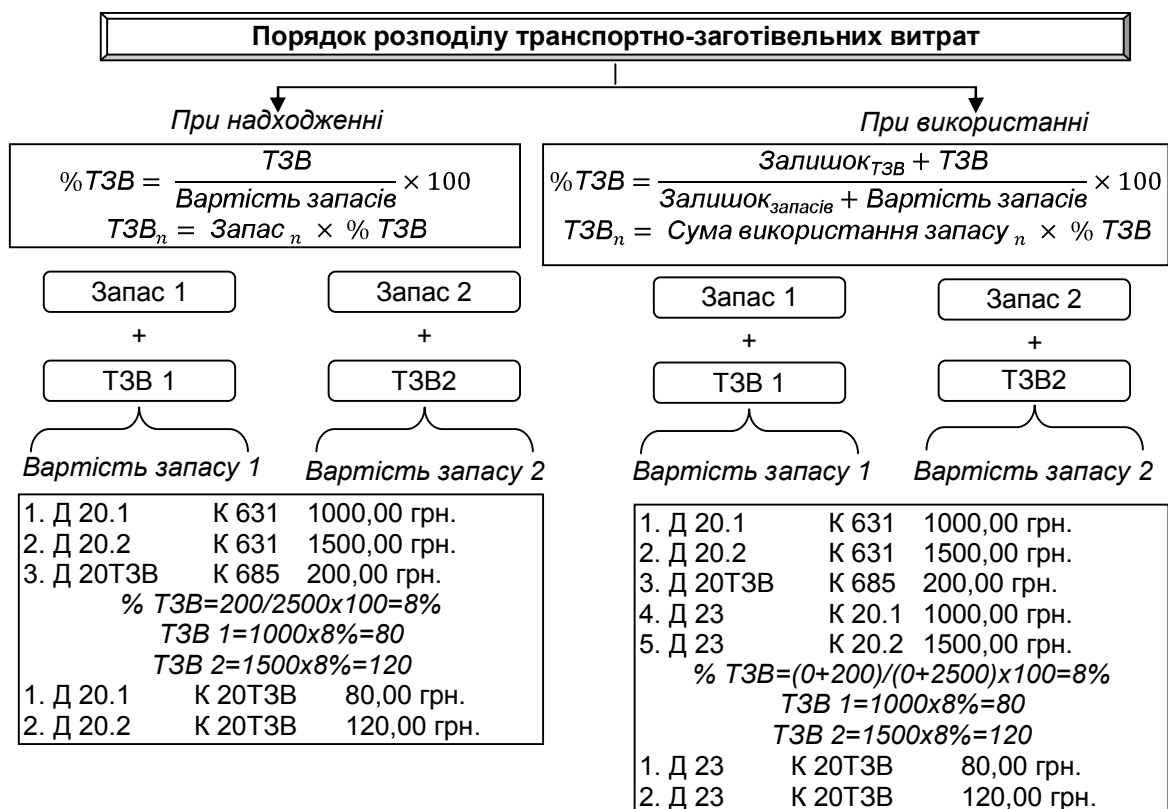
Отже, при оцінці надходження виробничих запасів визначальними є історична (фактична) собівартість та справедлива вартість, що формується при їх первісному визнанні. З табл. 1 видно, що у структурі витрат при визначенні первісної вартості виробних запасів, зокрема спиртової промисловості, є транспортно-заготівельні витрати.

У зв'язку з тим, що спиртова промисловість використовує виробничі запаси (етиловий спирт, хлібопекарські дріжджі, рідку вуглекислоту, воду, гліцерин, бензол, цукор, картоплю, ацетилен, гідрид, оксид кальцію), які потребують спеціального контролю на всіх етапах їх руху (при транспортуванні, прийманні, зберіганні та використанні), виникає потреба достовірного визначення їх вартості, частиною якої є транспортно-заготівельні витрати.

Визначення частини транспортно-заготівельних витрат, що включається до первісної вартості придбаних виробничих запасів на практиці є проблематичним, що зменшує їх достовірність оцінки. Крім того, на оцінку виробничих запасів впливають потреби користувачів інформації, через що, порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат є інструментом впливу на первісну вартість виробничих запасів.

Транспортно-заготівельні витрати, що виникають при надходженні виробничих запасів на підприємство включаються до вартості запасів шляхом прямого розрахунку (надходження запасів однієї номенклатури), а у випадку одночасного надходження запасів різної номенклатури підлягають обов'язковому розподілу за методом визначення середнього відсотку.

На практиці визначення сума транспортно-заготівельних витрат, що припадає на одиницю запасів, при розподілі за методом середнього відсотку, визначається під час їх оприбуткування або під час їх використання у процесі здійснення господарської діяльності. Відповідно до того, який з методів визначення суми ТЗВ обирає суб'єкт господарювання змінюється методичний підхід до його облікового відображення (рис. 2).



**Рис. 2.** Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат

На рис. 2 відображено порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотку та його облікове відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Вибір порядку розподілу транспортно-заготівельних витрат при визнанні вартості запасів визначається індивідуально суб'єктом господарювання та закріплюється в обліковій політиці підприємства.

Визначення суми транспортно-заготівельних витрат при надходженні запасів є більш трудомістким та використовується в діяльності підприємств, номенклатура виробних запасів яких незначна, проте він є більш точним та дозволяє оперативно отримати інформацію про вартість кожної одиниці запасів.

Для діяльності підприємств із значною номенклатурою виробничих запасів доцільніше використовувати порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат при використанні запасів, проте даний спосіб зменшує достовірність визначення вартості виробничих запасів через те, що витрати на транспортування та розвантаження одних запасів включаються до первісної вартості інших.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На основі критичного аналізу існуючих підходів до оцінки виробничих запасів на підприємствах спиртової промисловості при їх надходженні на підприємство визначено необхідність при оцінці виробничих запасів дотримуватися принципу "об'єктивності"; встановлено порядок визначення вартості виробничих запасів залежно від шляхів надходження їх на підприємство; розмежовано поняття "справедлива вартість" і "звичайна ціна"; розглянуто порядок включення до первісної вартості транспортно-заготівельних витрат, що залежить від способу їх розподілу (при оприбуткуванні чи при використанні), що залежить від діяльності та закріплюється обліковою політикою підприємства. Подальші дослідження направлені на надання методичних рекомендацій щодо об'єктивної оцінки виробничих запасів підприємств спиртової промисловості.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. Гончаров Ю.В., Кравченко І.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Облік і фінанси АПК.– 2011 р. – № 1. С. 50-53.
2. Знамеровська Т.М. Проблеми методології оцінки виробничих запасів / Т.М. Знамеровська // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – № 53. – 2010. с.
3. Титаренко Л.В. Оцінка сировини і матеріалів у фармацевтичній галузі / Фінанси, облік і аудит. 2009. № 14. – С. 308-316.
4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. Посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
5. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. із змінами і доповненнями від 27.12.05 р. № 246 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>
7. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ірина Валеріївна Супрунова. – Житомир, 2010. – 180 с.

ЛОВСЬКА Іван Дімітрійович – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 25.10.2012 р.