

**Проскуріна Неля Миколаївна**

*доктор економічних наук, професор  
завідувач кафедри обліку та оподаткування  
Запорізький національний університет*

**Proskurina Nelia**

*Doctor of Economics, Professor  
Acting Head of the Department of Accounting and Taxation  
Zaporizhzhia National University*

**Бойко Анастасія Леонідівна**

*здобувач освітнього рівня магістр  
Запорізького національного університету*

**Boiko Anastasiia**

*Master's degree student  
Zaporizhzhia National University*

**ПРОБЛЕМИ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ НА  
ПІДПРИЄМСТВІ  
PROBLEMS AND IMPROVEMENT OF INVENTORY VALUATION AT  
THE ENTERPRISE**

***Анотація.** Будь-яке підприємство у своїй діяльності має запаси, які воно використовує протягом звітнього періоду або тримає для подальшого призначення. Ці активи підприємство може виготовляти самостійно, купувати у постачальників, отримувати безкоштовно, вносити до статутного капіталу та інше. З цим виникає проблема правильної оцінки запасів при надходженні та вибутті.*

*Ця стаття розглядає актуальні питання, пов'язані з обліком запасів на вітчизняних підприємствах та пропонує шляхи їх вирішення. У статті досліджено актуальні проблеми у сфері обліку виробничих запасів, а також запропоновано методи їх вирішення, проведено порівняння оцінки запасів за НП(С)БО та МСБО та виділяються ключові відмінності між цими двома підходами. Було проаналізовано існуючий порядок оцінки запасів на підприємстві за вітчизняними та міжнародними стандартами, окреслено проблеми, що виникають в процесі обліку запасів, зокрема такі, як невірне оцінювання запасів, нетотожне трактування в українських та міжнародних регламентаціях, або взагалі відсутність відповіді з того чи іншого питання в НП(СО)БО та МСБО, та виходячи з проведеного дослідження, було запропоновано шляхи їх удосконалення та вирішення. Визначено напрями зближення національних вимог оцінки запасів у відповідності з міжнародними. Аналіз та визначення шляхів вирішення проблем обліку запасів можуть сприяти покращенню якості результатів фінансової звітності на підприємстві, адже точна оцінка запасів є важливою складовою фінансового аналізу підприємства та впливає на його фінансову стійкість. Тому аналіз та визначення шляхів вирішення проблем обліку запасів є важливим кроком на шляху до покращення якості фінансової звітності та забезпечення більш достовірної фінансової позиції підприємства. Враховуючи дане дослідження на практичному досвіді, можна покращити правильність результатів фінансової звітності та фінансового аналізу на вітчизняних підприємствах.*

**Ключові слова:** *виробничі запаси, бухгалтерський облік, оцінка, управління, контроль, підприємство.*

**Summary.** *Any enterprise in its activity has stocks that it uses during the reporting period or keeps for further purpose. The company can produce these assets independently, buy from suppliers, receive them for free, contribute to the*

authorized capital, etc. With this comes the problem of correct valuation of stocks upon arrival and departure.

This article examines current issues related to inventory accounting at domestic enterprises and suggests ways to solve them. The article examines current problems in the field of accounting for production stocks, as well as proposes methods for solving them, compares the valuation of stocks according to national accounting standards and IAS, and highlights the key differences between these two approaches. The existing procedure for stock assessment at the enterprise according to domestic and international standards was analyzed, the problems arising in the process of stock accounting were outlined, in particular, such as incorrect stock assessment, non-identical interpretation in Ukrainian and international regulations, or the general absence of an answer to one or another question in national accounting standards and IAS, and based on the conducted research, ways of their improvement and solution were proposed. The directions of convergence of national reserve assessment requirements in accordance with international requirements have been determined. Analysis and determination of ways to solve the problems of inventory accounting can help improve the quality of the results of financial reporting at the enterprise, because the accurate assessment of inventories is an important component of the financial analysis of the enterprise and affects its financial stability. Therefore, analysis and determination of ways to solve problems of inventory accounting is an important step on the way to improving the quality of financial reporting and ensuring a more reliable financial position of the enterprise. Considering this research on practical experience, it is possible to improve the correctness of the results of financial reporting and financial analysis at domestic enterprises.

**Key words:** production stocks, accounting, evaluation, management, control, enterprise.

**Постановка проблеми.** Аналіз вітчизняних та міжнародних

регламентацій з оцінки запасів показує, що, незважаючи на довгу історію їх вдосконалення, в даний час все ще зберігаються суттєві проблеми формування оцінки даних активів в національних стандартах бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Відтак, виникає потреба провести дослідження існуючих проблем та сформувані пропозиції щодо їх вирішення.

Оскільки сьогодні основним напрямом у розвитку українських вимог до оцінки запасів є їхнє зближення з міжнародними, вважаємо доречним проведення даного дослідження шляхом порівняння НП(С)БО та МСБО.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми оцінки запасів розглядалися у роботах відомих українських учених-економістів: Бунда О.М., Войналович Н.М. [1], Оніщенко В. [5], Цибулько А.О. [6], Шевченко Л.Я. [7], Шендригоренко М.Т. [8] та ін. Результати їх теоретичних та практичних розробок мають вагомe значення для розвитку вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Водночас, існує потреба у визначені проблем оцінки запасів на підприємствах.

**Формулювання цілей статті.** Систематизувати та критично оцінити вимоги до оцінки запасів відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; виявити проблеми, що існують в оцінці запасів та навести пропозиції щодо їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Запаси є одним з найважливіших факторів забезпечення сталості та безперервності відтворення процесу виробництва. Підприємства прагнуть збільшити оборотність запасів, щоб за мінімальних витрат на їх утримання отримати найбільший обсяг продажів, а, отже, прибутку. Зважаючи на це, оборотність запасів є важливим критерієм, який ретельно аналізується керівниками підприємств.

При цьому оцінка запасів – один з найважливіших інструментів, що забезпечує достовірність бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності [1, с. 106].

Відповідно до чинного законодавства запаси оцінюються у таких випадках [5]:

- 1) при зарахуванні на баланс підприємства;
- 2) при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті;
- 3) при інвентаризації;
- 4) на дату складання фінансових звітів.

Слід зазначити, що у спеціальній літературі оцінка запасів при їх надходженні на підприємство називається початковою (первісною) оцінкою, при вибутті – поточною оцінкою, а на дату складання фінансових звітів – балансовою оцінкою.

Нині, у національних стандартах бухгалтерського обліку залишаються значні проблеми оцінки запасів, зберігаються і суттєві невідповідності українських та міжнародних правил оцінки даних активів (що також є однією з найважливіших сучасних проблем оцінки запасів за НП(С)БО 9 «Запаси»). Насамперед звернемо увагу на проблеми первісної оцінки зазначених активів (тобто оцінки, за якою запаси приймаються на облік).

Згідно НП(С)БО 9 «Запаси» існують наступні види оцінок запасів у бухгалтерському обліку (рис. 1).

ПРИДБАННЯ	<ul style="list-style-type: none"><li>• первісна вартість</li></ul>
ВИРОБНИЦТВО ВЛАСНИМИ СИЛАМИ	<ul style="list-style-type: none"><li>• виробнича собівартість</li></ul>
ОБМІН НА НЕПОДІБНІ ЗАПАСИ	<ul style="list-style-type: none"><li>• справедлива вартість отриманих запасів</li></ul>
ОБМІН НА ПОДІБНІ ЗАПАСИ	<ul style="list-style-type: none"><li>• балансова вартість переданих запасів</li></ul>
ОЦІНКА НА ДАТУ БАЛАНСУ	<ul style="list-style-type: none"><li>• за найменшою з двох вартостей: а) первісна вартість; б) чиста вартість реалізації.</li></ul>

**Рис. 1. Види оцінок запасів у бухгалтерському обліку згідно НП(С)БО 9 «Запаси»**  
Джерело: [4]

Так, однією з таких проблем є проблема вдосконалення термінології, що застосовується в НП(С)БО та МСБО. Так, є дискусійним використання у зазначених стандартах терміну «собівартість» для позначення оцінки під час визнання запасів в обліку.

Дійсно, для позначення оцінки при визнанні запасів, придбаних за плату або створених самотужки, застосування терміну «собівартість» цілком виправдане, а, наприклад, при визнанні запасів, отриманих безоплатно, використовувати цей термін недоцільно.

По-перше, це призводить до ототожнення різних видів оцінок, наприклад собівартості та ринкової вартості (оскільки остання визнається в НП(С)БО 9 «Запаси» собівартістю запасів, отриманих безоплатно). По-друге, це призводить до виникнення протиріч. Так, під собівартістю, на наш погляд, слід розуміти суму витрат на придбання або створення активів. При отриманні ж запасів безоплатно зазначені витрати можуть взагалі бути відсутніми, отже, собівартість таких запасів дорівнюватиме нулю (а не ринковій вартості, як це вимагається в НП(С)БО 9 «Запаси»)

[4]. Таким чином, для позначення оцінки, за якою запаси приймаються до обліку, і в національних, і в міжнародних стандартах доцільно використовувати термін «первісна вартість», а не «собівартість» (рис. 2).

Існують відмінності у вимогах НП(С)БО 9 та МСБО 2 до оцінки запасів, що надійшли за договорами, які передбачають виконання зобов'язань (оплату) негрошовими коштами. Зазначимо, що у міжнародних стандартах відсутні регламентації щодо оцінки зазначених активів.

Аналізуючи необхідність досягнення відповідності національних стандартів міжнародним із зазначених питань, звернемо увагу на те, що такий вид оцінки, як справедлива вартість завжди була предметом гострих дискусій серед вчених. Попри критику, справедлива вартість продовжує активно застосовуватися в МСБО 2 та НП(С)БО 9 [2; 4]. Більше того, вся історія розвитку справедливої вартості свідчить про постійне розширення її використання у зарубіжних країнах. Ця тенденція зберігається і зараз. Таким чином, очевидно, що справедлива вартість і надалі буде активно використовуватись у закордонній та вітчизняній практиці.

Ще однією проблемою оцінки запасів за НП(С)БО 9 є те, що у ньому не містяться регламентації щодо оцінки запасів, що надійшли безоплатно та виявлені під час інвентаризації [4]. Вважаємо, що це питання має вирішуватись наступним чином: первісною оцінкою запасів, що надійшли безоплатно / виявлені при інвентаризації, має бути їхня ринкова вартість. Однак цю вартість не завжди можна визначити. Отже, виникає потреба у використанні реалістичної оцінки, яка може бути розрахована і в тому випадку, коли ринкова вартість не піддається надійній оцінці. Такою вартістю, як було зазначено раніше, є справедлива вартість.



**Рис. 2. Первісна вартість запасів відповідно до джерел надходження на підприємство**

Джерело: [4]

Зберігаються в даний час і відмінності національних та міжнародних правил оцінки запасів, що надійшли як внесок до статутного капіталу підприємства. Варто зазначити, що МСБО 2 [2] не містить регламентацій щодо визначення оцінки даних активів. Вважаємо, що ситуація з



отриманням запасів як внесок до статутного капіталу має оцінюватися за справедливою вартістю.

Досліджуючи проблеми співвідношення національних та міжнародних правил формування оцінки, за якою запаси приймаються до обліку, не можна залишити поза увагою відмінність щодо визначення собівартості запасів, створених власними силами. Незважаючи на те, що в МСБО 2, НП(С)БО 9 встановлений загальний підхід до оцінки останніх, в даний час все ще залишаються значні невідповідності в регламентаціях включення до оцінки даних запасів окремих витрат [2; 4]. Так, неоднаковими є, на наш погляд, національні та міжнародні вимоги до визнання у собівартості зазначених запасів витрат від браку та сум оплати за підвищеними розцінками додаткових годин роботи зі створення даних активів.

Відповідно до НП(С)БО 9 перелічені витрати включаються до оцінки створених запасів [3]. Зазначимо, що у МСБО 2 відсутні безпосередні регламентації, які забороняють визнавати такі витрати у собівартості зазначених активів.

Водночас вважаємо, що дані витрати відносяться до наднормативних витрат, які відповідно до п. 16 МСБО 2 не включаються у собівартості запасів. Таким чином, вважаємо, що витрати від браку та суми оплати за підвищеними розцінками додаткових годин роботи зі створення запасів не повинні включатися до їх оцінки [2].

Звернімо увагу також на те, що в НП(С)БО 9 «Запаси» спосіб оцінки запасів за вартістю кожної одиниці дозволяється застосовувати лише для запасів, які не є подібними [4]. Водночас аналіз сучасної практики обліку показує, що деяким підприємствам зручно використовувати зазначений спосіб оцінки і за запасами, які є подібними. Даний спосіб дозволяє знизити витрати на ведення обліку та підвищити точність визначення оцінки запасів.

Зважаючи на це, вважаємо за можливе дозволити застосовувати спосіб оцінки запасів за вартістю кожної одиниці для будь-яких запасів. Таким чином, пропонуємо в НП(С)БО 9 «Запаси» встановити, що оцінка запасів може здійснюватися одним із трьох способів: 1) за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів; 2) за середньозваженою вартістю; 3) за способом ФІФО.

При цьому, у національному стандарті можна вказати, що вибір способу має проводитися виходячи з економічної обґрунтованості; а спосіб оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів повинен обов'язково використовуватися за запасами, що не є подібними, однак, на розсуд підприємства, може застосовуватися і за запасами, які можуть замінювати одне одного, якщо останнє забезпечить формування достовірної звітної інформації та не порушить вимоги раціонального ведення обліку.

Розрізняються регламентації НП(С)БО 9 та МСБО 2 щодо включення постійних загальновиробничих витрат в оцінку запасів [2; 4]. Розглянемо, у яких випадках зазначені витрати повинні не повністю визнаватися у собівартості запасів та як розрахувати ту суму постійних загальновиробничих витрат, що підлягає включенню до оцінки даних активів.

У МСБО 2 [2] зазначено, що постійні виробничі накладні витрати розподіляються на витрати з переробки з урахуванням нормальної виробничої потужності. Вважаємо, що зазначений підхід міжнародних стандартів слід використовувати і в українському обліку. Однак при цьому складні для сприйняття формулювання МСБО пропонуємо спростити: у випадках виготовлення істотно меншого порівняно з нормальним обсягом запасів, постійні загальновиробничі витрати повинні включатися у собівартість запасів пропорційно по відношенню вироблених запасів до їх обсягу за нормальних умов. В інших випадках (якщо фактичний рівень

виробництва значно не відрізняється або є більшим від обсягу виробництва за нормальних умов) постійні загальновиробничі витрати повинні повністю включатися у собівартість запасів [7, с. 75].

Звернемо увагу на те, що МСБО 2 (і тим більше у НП(С)БО 9) крім вищезгаданих вимог щодо обліку постійних загальновиробничих витрат не містить інших регламентацій, які роз'яснюють цю методику розрахунку собівартості запасів. В результаті чого, у бухгалтера можуть виникнути питання щодо визначення собівартості запасів і відображення в обліку відповідних операцій [2; 4].

Для вирішення цих проблем пропонуємо використовувати наступні доповнення та роз'яснення зазначеної методики розрахунку собівартості запасів. Величину постійних загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості запасів (ЗВВ<sub>п</sub>), пропонуємо розрахувати наступним чином [8, с. 190]:

$$\text{ЗВВ}_{\text{п}} = \text{ПЗВ}_{\text{з}} \times \text{ФОВ} \div \text{ОВ}_{\text{з}}, \quad (1)$$

де, ПЗВ<sub>з</sub> – загальна величина постійних загальновиробничих витрат за звітний період;

ФОВ – фактичний обсяг виробництва за даний період (у натуральному вираженні);

ОВ<sub>з</sub> – обсяг виробництва (за нормальної виробничої потужності) за звітний період (у натуральному виразі).

Досліджуючи правила подальшої оцінки запасів, слід зазначити, що способи розрахунку вартості запасів та варіанти застосування цих способів у НП(С)БО 9 та МСБО 2 мають багато спільного. Проте, для удосконалення оцінки запасів пропонуємо внести деякі пропозиції до НП(С)БО 9 «Запаси» (табл. 1).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, запаси – найважливіша частина активів підприємства, необхідних для реалізації його господарської діяльності. Зазначені вище проблеми оцінки запасів в

НП(С)БО 9 та МСБО 2 неминуче впливають і на якість інформації у фінансовій звітності. Таким чином, очевидна необхідність якнайшвидшого вирішення цих проблем.

*Таблиця 1*

**Пропозиції щодо розрахунку вартості запасів та варіанти їх застосування в НП(С)БО 9 та МСБО 2**

Вид запасів	Спосіб розрахунку вартості запасів		Варіант розрахунку вартості запасів	
	НП(С)БО 9	МСБО 2	НП(С)БО 9	МСБО 2
Запаси, що не є взаємозамінними	За вартістю кожною одиниці	Точна ідентифікація індивідуальних витрат	1. Включно з усіма витратами, що пов'язані з придбанням матеріалів. 2. Тільки вартість матеріалів за договірною ціною.	-
Запаси, що є взаємозамінними	За середньозваженого собівартістю	За середньозваженого вартістю	Для всіх запасів: 1) виходячи з середньозваженої вартості запасів на початок періоду та вартості запасів, що надійшли протягом періоду; 2) періодично у міру отримання кожної додаткової партії.	Для всіх запасів: 1) на періодичній основі; 2) після отримання кожної додаткової партії.
	За методом ФІФО		Тільки для матеріалів: 1) виважена оцінка; 2) ковзаюча оцінка.	Немає чітких регламентацій. Вважаємо, що вищеназвані варіанти можуть застосовуватися і при способі ФІФО, тобто: 1) на періодичній основі; 2) після отримання кожної додаткової партії.

*Джерело:* складено автором на основі [6; 8; 9]

Підсумовуючи, зазначимо, що процес реформування як національних, так і міжнародних правил оцінки запасів поки що не завершено. На кожному етапі даного процесу присутні різні проблеми оцінки запасів. Водночас вважаємо, що представлені нами вище пропозиції сприятимуть рішенню сучасних проблем оцінки запасів у НП(С)БО 9 «Запаси».

### Література

1. Бунда О.М., Войналович Н.М. Особливості застосування методів обліку виробничих запасів. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія: Економіка та менеджмент.* 2017. № 12. С. 103-112.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»: затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (дата звернення: 16.08.2023).
3. Мінфін підкоригував НП(С)БО 9 «Запаси». *Бухгалтер 911.* 2022. URL: <https://buhgalter911.com/news/news-1068496.html> (дата звернення: 16.08.2023).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України 20.10.99 р. № 246. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 16.08.2023).
5. Оніщенко В. Запаси підприємства 2023. *Головбух.* 2022. URL: [https://buhplatforma.com.ua/article/7704-zapasi-ta-h-klasifikatsiya#anc\\_7](https://buhplatforma.com.ua/article/7704-zapasi-ta-h-klasifikatsiya#anc_7) (дата звернення: 15.08.2023).
6. Цибулько А.О., Гевлич Л.Л. Проблеми оцінки в рамках управління виробничими запасами вітчизняних підприємств. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса.* 2020. Том 1, № 12. С. 260-264. URL: [\*International Scientific Journal "Internauka". Series: "Economic Sciences"\*  
<https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-10>](https://jvestnik-</a></li></ol></div><div data-bbox=)

sss.donnu.edu.ua/article/view/8463/8462 (дата звернення: 15.08.2023).

7. Шевченко Л.Я., Мулява В.Р. Сутність виробничих запасів, проблеми обліку та напрями його вдосконалення на підприємстві. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. 4(102). С. 72-76.
8. Шендригоренко М.Т., Шевченко Л.Я. Сучасні проблеми організації обліку виробничих запасів на підприємстві та напрями їх вирішення. *Науковий вісник ХДУ*. 2018. № 32. С. 189-192.
9. Шпінь В.В., Мельник Т.Г. Методика оцінки запасів підприємства за вітчизняними і міжнародними стандартами обліку. *Молодий вчений*. 2021. № 1 (89). С. 213-219.

### References

1. Bunda O.M., Voinalovych N.M. Osoblyvosti zastosuvannya metodiv obliku vyrobnychyykh zapasiv. *Problemy innovatsiino-investytsiinoho rozvytku. Seriya: Ekonomika ta menedzhment*. 2017. № 12. S. 103-112.
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 2 «Zapasy»: zatverdzhenyi Komitetom z mizhnarodnykh bukhhalterskykh standartiv vid 01.01.2005 r. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (date of access: 16.08.2023).
3. Minfin pidkoryhuvav NP(S)BO 9 «Zapasy». *Bukhhalter 911*. 2022. URL: <https://buhgalter911.com/news/news-1068496.html> (date of access: 16.08.2023).
4. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 20.10.99 r. № 246. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (date of access: 16.08.2023).
5. Onishchenko V. Zapasy pidpriemstva 2023. *Holovbukh*. 2022. URL: [https://buhplatforma.com.ua/article/7704-zapasi-ta-h-klasifikatsiya#anc\\_7](https://buhplatforma.com.ua/article/7704-zapasi-ta-h-klasifikatsiya#anc_7) (date of access: 15.08.2023).
6. Tsybulko A.O., Hevlych L.L. Problemy otsinky v ramkakh upravlinnia

- vyrobnychymy zapasamy vitchyznianykh pidpryemstv. *Visnyk studentskoho naukovooho tovarystva DonNU imeni Vasylia Stusa*. 2020. Tom 1, № 12. S. 260-264. URL: <https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/8463/8462> (date of access:15.08.2023).
7. Shevchenko L.Ia., Muliava V.R. Sutnist vyrobnychykh zapasiv, problemy obliku ta napriamy yoho vdoskonalennia na pidpryemstvi. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*. 2022. 4(102). S. 72-76.
  8. Shendryhorenko M.T., Shevchenko L.Ia. Suchasni problemy orhanizatsii obliku vyrobnychykh zapasiv na pidpryemstvi ta napriamy yikh vyrishennia. *Naukovyi visnyk KhDU*. 2018. № 32. S. 189-192.
  9. Shpin V.V., Melnyk T.H. Metodyka otsinky zapasiv pidpryemstva za vitchyznianymy i mizhnarodnymy standartamy obliku. *Molodyi vchenyi*. 2021. № 1 (89). S. 213-219.