**Тема 5. Облік товарно-матеріальних запасів**

5.1 . Поняття та склад товарно-матеріальних запасів

5.2 . Системи обліку товарно-матеріальних запасів

5.3. Інші методи оцінювання ТМЦ при їх вибутті

5.4 . Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності

5.1 . Поняття та склад товарно-матеріальних запасів

Відповідно до МСБО 2, запаси - це активи, які:

а) утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;

б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) з метою продажу;

в) існують у формі основних або допоміжних матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Основний критерій віднесення активів до запасів – це мета, з якою вони утримуються. Тому будь які основні засоби (земля, будівля, обладнання, устаткування), які утримуються для продажу, також вважаються запасами.

Запаси містять значну частину активів підприємства, призначених для здійснення основної діяльності. Вони також є головним джерелом доходу і відіграють важливу роль в утворенні прибутку. У зв'язку з цим методи оцінювання й обліку запасів суттєво впливають на баланс і звіт про прибутки та збитки, а також мають важливе значення для аналізу фінансового стану фірми та результатів проведених нею операцій.

У процесі формування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) відбувається їх постійний рух (надходження, вибуття, зберігання). Для безперебійної роботи підприємства необхідно забезпечити оптимальний обсяг запасів цих цінностей.

До основних завдань обліку руху запасів відносять:

- визначення собівартості придбаних запасів;

- визначення вартості, за якою запаси мають бути списані на витрати внаслідок їх використання, споживання або продажу;

- визначення вартості, за якою запаси мають бути відображені у балансі на дату його складання.

Перше і друге завдання пов'язані з визначенням вартості запасів, що знаходяться у залишку і відображаються у балансі. Вирішення цих завдань досягається правильним документальним оформленням операцій з ТМЦ та веденням аналітичного обліку за видами реалізації.

Таким чином, в основі ведення обліку ТМЦ є своєчасне і правильне документальне оформлення їх руху. Згідно з МСБО 2, запаси мають вимірюватися та відображатися в обліку і звітності за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації – це розрахункова ціна продажу, зменшена на попередньо оцінені витрати, пов’язані із завершенням виробництва чи здійсненням продажу.

В оцінці запасів застосовується ще поняття справедливої вартості – суми, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

5.2 . Системи обліку товарно-матеріальних запасів

У зарубіжних країнах використовують дві системи обліку запасів:

- систему постійного обліку запасів;

- систему періодичного обліку запасів.

Система постійного обліку запасів передбачає безперервний облік руху товарно-матеріальних цінностей.

Рух матеріалів і сировини відображається на рахунку «Складські запаси». Цей рахунок є синтетичним або рахунком першого порядку. До рахунків другого порядку відносять рахунки «Сировина», «Незавершене виробництво», «Товари», «Матеріали» та ін.

Надходження запасів відображають такою бухгалтерською проводкою:

- за дебетом – рахунок «Складські запаси»;

- за кредитом – рахунок «Розрахунки з постачальниками».

Операції з відвантаження запасів у виробництво або реалізації товару записують таким чином:

- за дебетом – рахунок «Незавершене виробництво»;

- за кредитом – рахунок «Складські запаси».

Залишок запасів на звітну дату визначають за рахунком «Складські запаси».

Метод постійного обліку запасів дає повну інформацію про наявність та рух цінностей за кількістю і вартістю.

Залишок запасів відображають у звітах підприємства.

Систему періодичного обліку запасів застосовують у разі відсутності необхідності детального обліку руху ТМЦ протягом звітного періоду. При використанні періодичної системи обліку запасів на рахунку «Складські запаси» відображають тільки початковий залишок ТМЦ (на початок звітного періоду), який визначають шляхом проведення інвентаризації.

Система періодичного обліку запасів набула поширення завдяки своїй невеликій трудомісткості й зручності.

Недоліками періодичної системи є необхідність проведення інвентаризації кожного звітного періоду, а також те, що протягом періоду невідомими залишаються залишки запасів і собівартість реалізованих товарів, що звужує контрольні й управлінські можливості обліку.

Головним питанням в обліку ТМЦ є ціноутворення, оскільки від величини ТМЦ, що списуються у виробництво або реалізацію, залежить сума залишку цих цінностей та собівартість готової продукції.

Для визначення собівартості ТМЦ використовують:

- метод середньозваженої вартості (запаси, які вибувають, оцінюють за середніми цінами з урахуванням залишків запасів на початок звітного періоду та їх надходжень протягом звітного періоду);

- метод FIFO (матеріали, придбані раніше, першими відвантажують у продаж або виробництво й списують за цінами першого надходження);

- метод LIFО (матеріали, придбані останніми, першими відвантажують у продаж або виробництво та списують за цінами останнього надходження).

Вибір методу оцінювання запасів впливає на величину запасів, яка відображається в балансі підприємства, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

За допомогою методу середньозваженого оцінювання нівелюють (усереднюють) вплив зміни цін придбання запасів на величину запасів у балансі, собівартость продукції і фінансові результати.

За методом FIFO в умовах зростання цін формують максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімізують собівартість продукції і максимізують фінансовий результат.

Методом LIFО в умовах зростання цін формують максимальну собівартість продукції і мінімізують фінансовий результат, а в умовах зниження цін – навпаки.

За цими методами визначають собівартість ТМЦ, до якої включають:

- вартість придбання;

- транспортні витрати;

- страхування;

- витрати на оброблення ТМЦ та ін.

5.3. Інші методи оцінювання ТМЦ при їх вибутті

Згідно з МСБО 2 запаси повинні вимірюватися й відображатися в обліку і звітності за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Цей принцип називається принципом меншої вартості. Якщо ринкова ціна менша за собівартість, то підприємство відображає в обліку збитки від знецінення товару.

Ринкова вартість – це вартість заміщення, або ціна, за якою підприємство може придбати аналогічну продукцію у аналогічних постачальників.

При переоцінюванні запасів використовують чисту вартість реалізації, тобто це ринкова ціна мінус витрати на реалізацію. Зменшення ринкової ціни є можливим у випадках:

- прямого зменшення через зменшення цін на ринку;

- зниження цін через псування товару.

За принципом найменшої вартості виділяють три основні методи оцінювання складських запасів:

1. Метод оцінювання за видами запасів (порційний метод), що передбачає визначення собівартості й ринкової вартості будь-якого товару (береться найменша вартість).

2. Метод оцінювання за основними товарними групами, який передбачає оцінювання запасів за групами товарів (порівняння собівартості й ринкової вартісті групи товарів і вибір найменшої вартості).

3. Метод оцінювання за сукупністю товарних запасів, що передбачає оцінювання всіх товарних запасів за собівартістю і ринковою вартостю (вибирається найменша вартість).

Знецінення ТМЦ записують такою проводкою:

- за дебетом – рахунок «Збитки від знецінення запасів»;

- за кредитом – рахунок «Складські запаси».

У західноєвропейських країнах створюють резерви знецінення запасів, тому бухгалтерську проводку записують таким чином:

- за дебетом – «Витрати на створення резервів»;

- за кредитом – «Резерв на знецінення запасів».

У балансі відображають чисту вартість запасів, яку розраховують як різницю між складськими запасами і резервом на їх знецінення.

Крім розглянутих методів визначення собівартості запасів використовують методи стандартних (нормативних) витрат і роздрібних цін.

Стандартні витрати розраховують, виходячи з нормативних рівнів використання основних і допоміжних матеріалів, праці тощо. Їх регулярно аналізують і в разі необхідності переглядають.

Метод роздрібних цін застосовують підприємства роздрібної торгівлі для оцінювання великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо застосовувати інші методи визначення собівартості. За цим методом собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості їх продажу на відповідний відсоток валового прибутку.

5.4. Відображення товарно-матеріальних запасів у фінансовій звітності

У Балансі товарно-матеріальні запаси відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку повинні відображатися за нижчою оцінкою: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Якщо чиста реалізаційна вартість досягає значення, меншого вартості придбання запасів, різниця (збиток) може показуватися двома методами:

- прямим – ринкова вартість запасів просто заміщує їх собівартість і різниця прямо списується на собівартість реалізованих товарів.

- непрямим – створюється контрактивний коригуючий рахунок

«Знижки від зниження ринкової вартості запасів», а також рахунок

«Збиток від зниження ринкової вартості запасів».

Прямий метод набув більшого поширення, а непрямий використовується при значній сумі збитку.

Існує три основних методи застосування правила нижчої вартості:

1) за видами запасів (постатейний метод) — собівартість і ринкова вартість порівнюються по кожному виду або одиниці запасів, знаходиться менша величина, і ці одиниці додаються;

2) за основними товарними групами — найменша вартість визначається за товарними групами;

3) за загальною величиною запасів — менша величина, яка використовується для оцінки запасів, визначається шляхом порівняння собівартості та ринкової вартості всіх запасів.

Згідно з МСБО 2, у фінансовій звітності стосовно товарно-матеріальних запасів має розкриватись:

- облікова політика, прийнята підприємством для оцінки запасів;

- загальна балансова вартість товарно-матеріальних запасів;

- балансова вартість запасів, відображених за чистою реалізаційною вартістю;

- сума сторнування будь-якого часткового списання, що визнається як дохід;

- балансова вартість запасів, переданих як застава для забезпечення зобов’язань.