

УДК 658.784:334.735

Басіста І.А.  
здобувач кафедри аудиту  
Львівської комерційної академії

## ОЦІНКА ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

### VALUATION OF INVENTORY AT THE ENTERPRISES OF CONSUMER COOPERATION

#### АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто основні методи первісної оцінки товарних запасів на підприємствах споживчої кооперації, проаналізовано методи вибуття запасів залежно від обраної системи бухгалтерського обліку на підприємстві, визначено переваги і недоліки запропонованих методів оцінки для підприємств споживчої кооперації.

**Ключові слова:** товарні запаси, оцінка, первісна вартість, фактична собівартість запасів, методи вибуття запасів, система обліку запасів.

#### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены основные методы первоначальной оценки товарных запасов на предприятиях потребительской кооперации, проанализированы методы выбытия запасов в зависимости от избранной системы бухгалтерского учета, определены преимущества и недостатки предложенных методов оценки для предприятий потребительской кооперации.

**Ключевые слова:** товарные запасы, оценка, первоначальная стоимость, фактическая себестоимость запасов, методы выбытия запасов, система учета запасов.

#### ANNOTATION

This article reflects main methods of initial valuation of stocks at the enterprises of consumer cooperation, analyzes methods of disposal of inventories that depending on the inventory accounting system, the article shows the advantages and disadvantages of the proposed methods for evaluation of enterprises of consumer cooperatives.

**Keywords:** inventory, valuation, initial cost, actual cost of stocks, methods of disposal of inventories, inventory accounting system.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах господарювання та розвитку ринкових відносин в Україні характерним є збільшення та розширення торговельної діяльності, що супроводжується великим кругообігом товарних запасів і конкурентоспроможністю торговельного підприємства та спричиняє підвищення ролі управління запасами.

Метою функціонування будь-якого підприємства є отримання бажаного прибутку від здійснення своєї господарської діяльності, що потребує наявності необхідного підприємству обсягу запасів, адже підприємства, які займаються створенням або реалізацією матеріальних благ, повинні постійно забезпечувати безперервність функціонування даного процесу.

Основною метою та завданням товарних запасів є формування стійкості асортименту, організація ритмічності здійснення торговельного процесу задля задоволення потреб покупців та збільшення попиту. Поряд із цією метою неабияке значення займає оцінка товарних запасів, що

дає змогу ефективно забезпечувати процес управління ними. Адже на багатьох підприємствах, у тому числі і в споживчій кооперації, немає чіткої налагодженої системи оцінки товарних запасів, що ускладнює процес управління, у зв'язку з чим часто виникають непередбачені витрати, які суттєво збільшують собівартість запасів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню питання оцінки запасів присвячували свої праці такі науковці, як: Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Грабова, М.С. Пушкар, Л.В. Нападівська, М.Г. Чумаченко, Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига, В.О. Озеран, Л.І. Коваль, О.М. Губачова та ін. Серед захищених дисертаційних робіт в Україні питання обліку і контролю запасів розкрито такими науковцями, як: О.В. Сайко (2004 р.), О.В. Басенко (2008 р.), О.В. Чук (2011 р.), Л.В. Гусак (2011 р.), С.Г. Михалевич (2009 р.) та ін.

В.В. Сопко наголошує, що собівартість матеріальних запасів можна визначити лише після відображення в обліку всіх витрат, понесених на виробництво, тому для такого обліку необхідним є попереднє розцінювання матеріалів, а також таксування.

Більшість науковців, у тому числі і О.В. Сайко [9], виділяють одну із основних проблем збільшення вартості запасів – це висока собівартість виробництва, що зумовлена недостатнім або застарілим технічним та технологічним оснащенням підприємств (особливо на підприємствах споживчої кооперації), нерівномірним характером виробництва та значними витратами, пов'язаними з виробництвом певного виду продукції.

**Метою статті** є дослідження методів оцінки запасів при надходженні на підприємство, аналіз методів вибуття запасів з урахуванням обраної системи бухгалтерського обліку та пропозиції щодо застосування найбільш ефективного методу оцінки запасів при їх вибутті.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Особливістю товарних запасів є короткий цикл використання у виробничо-торгівельному процесі, оскільки вони споживаються одноразово та переносять повністю свою вартість на собівартість виготовленої продукції. Однією із вагомих характеристик запасів у виробничо-торгівельному процесі є та, що вони за необхідності

можуть бути замінені іншими однотипними запасами, що дає можливість забезпечувати безперервність, регулярність та раціональність здійснення господарської діяльності.

Питання удосконалення бухгалтерського обліку запасів, а зокрема, методів їх оцінки, перебуває у центрі уваги багатьох науковців, адже запаси є основою для здійснення торгівельної, заготівельної, виробничої та іншої діяльності.

У споживчій кооперації товариства та спілки розробляють і затверджують програми соціально-економічного розвитку, мають свою господарську самостійність, покривають свої витрати за рахунок отриманих доходів, в тому числі від реалізації товарних запасів.

Досліджуючи питання оцінки запасів в бухгалтерському обліку, доцільно звернути увагу на умови визнання запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [7], відповідно до якого запаси визнаються активами, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від використання певного виду запасу та їх вартість можна достовірно визначити.

У МСБО 2 «Запаси» [6] категорія «запаси» визнається як витрати звітного періоду, в якому визнається відповідний дохід від їх реалізації. Стандарт визначає, що запаси можна розподіляти на рахунки інших активів (як складову виробничого процесу) і, визнавати як витрати звітного періоду протягом строку використання даного активу.

Варто зазначити, що момент визнання запасів настає в той час, коли переходять всі економічні вигоди та ризики від продавця до покупця і з цього моменту дані матеріальні цінності повинні відображатися у складі запасів покупця. Однак, бувають винятки, коли запаси деякий час перебувають у розпорядженні третьої сторони – перевізника. В даному випадку, всі ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності, переходять до покупця тоді, коли всі матеріальні цінності передані клієнту (покупцю). Такі умови поставки повинні бути передбачені у контракті на придбання даних запасів, які залежать від базових умов поставки.

Застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів (далі – правила ІНКОТЕРМС) в Україні передбачено Господарським кодексом України, Митним кодексом України, Законом України «Про транспортно-експедиторську діяльність», Законом України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну», у зв'язку з чим суб'єкти господарської діяльності мають можливість укладати контракти, використовуючи при цьому правила ІНКОТЕРМС будь-якої редакції.

Запаси, які надходять на підприємство, відображаються в бухгалтерському обліку за первісною вартістю, залежно від способу їх надходження (рис. 1): придбання за плату від постачальників (фактична собівартість запасів), виготовлення власними силами підприємства (виробнича собівартість), внесення до

статутного капіталу підприємства (справедлива вартість), безоплатне одержання (справедлива вартість), обмін на подібні активи (балансова вартість) та обмін на неподібні активи (справедлива вартість).

Відповідно до п. 24 П(С)БО 9 «Запаси» [7], на баланс підприємства запаси зараховуються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

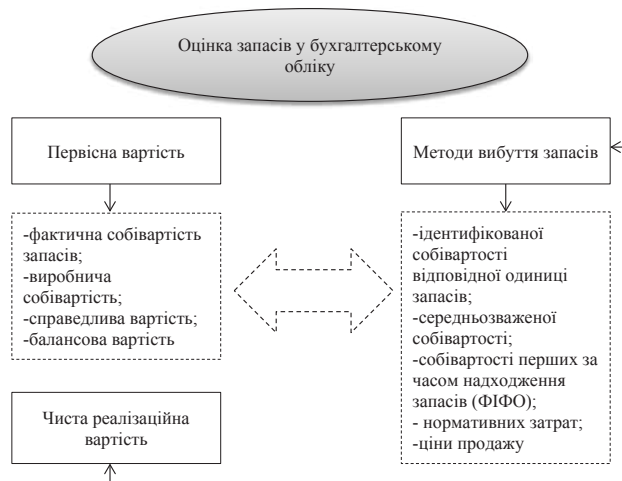


Рис. 1. Оцінка запасів у бухгалтерському обліку  
Джерело: сформовано автором

Рисунок відображає взаємозв'язок між первісною та чистою реалізаційною вартістю запасів, і показує прямий зв'язок чистої реалізаційної вартості з методами вибуття запасів. Адже чиста реалізаційна вартість є очікуваною ціною реалізації запасів за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

У споживчій кооперації запаси переважно придбаються від постачальників або виготовляються власними силами підприємства, проте можливим є й інше джерело надходження запасів на підприємство.

Первісна вартість запасів, які придбані за грошові кошти, включає в себе суми придбання запасів від постачальника, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, транспортно-заготівельні витрати, а також інші витрати, які пов'язані з доведенням запасів до стану їх використання у запланованих цілях підприємства [7].

Важливим елементом первісної оцінки запасів є відображення транспортно-заготівельних витрат. Адже на торговельних підприємствах часто виникають труднощі при обліку транспортно-заготівельних витрат, оскільки первинні документи, які підприємство отримує від постачальника, не завжди повністю підтверджують транспортні витрати, понесені при перевезенні запасів.

Це супроводжується тим, що в одному транспортному документі вказуються найменування кількох видів товарних запасів, що ускладнює правильність віднесення транспортних витрат до певного виду запасу. Тому важливим

питанням управління товарними запасами є встановлення правильної методики віднесення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів або до вартості їх реалізації. Для цього варто обрати базу розподілу витрат з урахуванням їх специфіки та порядок формування розміру транспортних витрат. Як базу розподілу транспортних витрат можна взяти вагу певного виду товару, кількість місць, вартість товарного запасу, розміри тощо.

У своїй дисертації науковець С.Г. Михалевич [5] пропонує транспортно-заготівельні витрати обліковувати на витратному рахунку, якщо такі витрати є незначними, з подальшим закриттям на рахунок фінансових результатів, що значно спростить облік виробничих запасів. Щодо підприємств, які несуть вагомі витрати, пов'язані з заготівлею та транспортуванням виробничих запасів, їхній облік пропонується вести на окремому рахунку 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» у розрізі субрахунків за видами матеріалів.

Проте формування первісної вартості запасів ускладнюється тим, що повну інформацію про всі елементи первинної вартості товарних запасів підприємство може отримати після відображення в обліку всіх операцій за період, тоді як продаж товарних запасів здійснюється щодня. Тому такі запаси можна оцінити і відображати за справедливою вартістю з наступним коригуванням до їх первісної вартості.

Варто зазначити, що до первісної вартості запасів не включаються витрати, які понесені підприємством понаднормово, суми нестач запасів, витрати, понесені у зв'язку із збутом запасів тощо.

У звітному місяці за результатами діяльності та після визначення відхилення облікових цін від фактичної вартості товарів на суму відхилень коригується собівартість товарів і визначається первісна вартість товарів на кінець місяця [8, с. 18].

Для оперативного управління собівартістю товарів у торговельних підприємствах велику роль відіграє контроль за механізмом формування продажних цін. Саме правильно сформована ціна – це основа для отримання максимального прибутку і тільки правильна політика її застосування забезпечить реалізацію товарного запасу за такими цінами, щоб дійсно цей прибуток отримати. Тому необхідно здійснювати управління цінами, враховуючи попит і пропозицію на споживчому ринку товарів, проводивши переоцінку товарних запасів, надаючи знижки або додаткові надбавки.

Особливістю товарних запасів є термін придатності та умови зберігання, від чого залежить зменшення або збільшення їх вартості у процесі експлуатації, оскільки у зв'язку із природними втратами або іншими чинниками втрати первісно очікуваної економічної вигоди (нестачі або застарілі запаси) запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації.

Для того щоб уникнути зменшення економічних вигод від використання запасів, ми пропонуємо дотримуватися таких умов:

- організувати максимально комфортні умови для зберігання запасів на складах, цехах підприємства;

- ретельно слідкувати за термінами придатності запасів для використання у виробничо-торгівельних цілях, що забезпечує відсутність або найменшу наявність природних втрат;

- налаштувати процес обігу запасів таким чином, щоб господарський цикл був нетривалим з метою запобігання старіння запасів;

- запобігання виникненню нестач запасів.

Недотримання вищевказаних умов може призвести до зменшення економічних вигод від використання запасів у майбутньому періоді, тому при формуванні відпускної ціни на певний вид запасу варто врахувати фактор неправильної організації складського обліку.

Протягом звітного року вартість більшості запасів змінюється, що означає те, що одна кількість товарних запасів може бути придбана за різними цінами. Тому для бухгалтера важливо правильно визначати вартість реалізації таких запасів. Хоча споживчі товариства застосовують при відпуску товарних запасів метод продажних цін, проте в умовах різкого коливання та підвищення цін варто враховувати особливості методу ФІФО (метод перших надходжень) або ж відпускати запаси за такою вартістю, яка забезпечить отримання очікуваного доходу.

Оцінка вибуття запасів визначається залежно від обраної системи обліку запасів: постійної системи обліку або періодичної. Дані системи обліку запасів відображають різні підходи до порядку застосування методів оцінки вартості залишків запасів та собівартості реалізованих запасів [2, с. 315].

На відміну від періодичної системи обліку запасів, при системі постійного обліку запасів собівартість реалізованих запасів визначається в момент їхнього продажу, як добуток кількості одиниць реалізованих запасів і собівартості реалізації.

Основною перевагою даної системи обліку запасів, поряд із значними трудовими затратами, є можливість всебічно контролювати наявність, рух і собівартість реалізованих запасів та визначити реальний дохід за кожною операцією в момент продажу.

Відповідно до чинного законодавства, споживчі (кооперативні) товариства на договірних засадах встановлюють вільні ціни на товарні запаси, які вони закупають із різних джерел, враховуючи ринок обслуговування та можливості матеріально-технічної бази [4, с. 78].

Вільні роздрібні ціни формуються з урахуванням ціни оптового торговельного підприємства, купівельної ціни, митної вартості, непрямих податків, транспортних витрат та торгових надбавок. Торгові надбавки являють собою частину вартості товару, яка призначена для по-



криття витрат підприємства, сплати податків та отримання прибутку, їхній розмір встановлюється залежно від прибутку підприємства та планового рівня витрат обігу.

Для визначення продажної вартості товарів варто врахувати усі витрати від оприбуткування даного виду запасу аж до моменту його реалізації. Особливо значні втрати підприємства можуть бути понесені при зберіганні на складах, що залежить від терміну їх придатності. Тому, коли розраховується вартість реалізації запасів, потрібно включити такі статті витрат, окрім витрат, понесених при придбанні:

- витрати на зберігання;
- транспортні витрати (якщо підприємство-продавець займається доставкою товару до споживача);
- витрати, які можуть виникнути у результаті псування товару тощо.

Таким чином, підприємство може забезпечити мінімізацію так званих «непотрібних витрат», виникнення яких може призвести до зниження бажаного рівня доходу.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [7], для оцінки вибуття запасів застосовують наступні методи: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, нормативних витрат, перших за часом надходження запасів (ФІФО) та метод ціни продажу.

Підприємства споживчої кооперації переважно застосовують при відпуску запасів метод середньозваженої собівартості та метод ФІФО, тому варто їх детально проаналізувати.

Метод ідентифікованої собівартості передбачений для визначення собівартості запасів, які призначені для виконання певних проектів. Згідно з цим методом, собівартість реалізованих запасів визначається за кожною одиницею запасів. Недоліком даного методу є те, що він потребує окремого зберігання кожної партії запасів, для чого необхідно мати великі складські площі.

Оцінювання за середньозваженою собівартістю проводиться за кожною одиницею запасів діленням загальної вартості запасів на їх сумарну кількість. Середня ціна розраховується кожного разу, коли на склад підприємства надходить нова партія товарного запасу, а по відношенню до вибуття, то ціна розраховується як середньозважена при вибутті. Даний метод дає можливість уникнути впливу коливання цін придбаних запасів і забезпечує більш-менш рівну величину собівартості їх реалізації.

Ми погоджуємося із думкою В.В. Сопка, що при застосуванні методу середньозваженої собівартості основна проблема полягає у складності прослідкування за середньою ціною в умовах, коли товарні запаси витрачаються щоденно і надходять із такою ж частотою [1, с. 211].

Тому при відпуску запасів у споживчій кооперації даний метод не рекомендується використовувати.

У практиці багатьох підприємств використовують також метод стандартних (нормативних)

витрат, суть якого полягає у розрахунку вартості однієї одиниці запасу з врахуванням запланованих витрат виробництва відповідно до нормативів використання матеріалів.

Наступним поширеним методом вибуття запасів є метод ФІФО (FIFO: first in – first out), який базується на тому, що запаси, які надійшли першими, і вибувають першими.

Беручи до уваги даний метод при визначенні вартості запасів, варто зазначити, що при умові використання методу ФІФО при системі періодичного та постійного обліку вартість запасів буде однаковою.

О.М. Губачова вважає, що при використанні цього методу собівартість реалізованих товарів перебуває під впливом початкових цін на запаси, і тому така вартість може не відповідати собівартості товарних запасів, що знаходяться на підприємстві для реалізації [3, с. 200].

Наслідки застосування методу ФІФО відображаються залежно від того, наскільки змінилися ціни протягом облікового періоду. В умовах зростання цін на запаси даний метод забезпечує найбільш низьку собівартість продажу, внаслідок чого підприємство отримує найбільший прибуток.

Метод ФІФО використовується для таких запасів, термін зберігання яких є дуже короткий, і стоїть підприємств громадського харчування та інших торговельних точок споживчої кооперації.

Р.М. Воронко вважає, що коли зростають ціни на запаси, то, згідно з даним методом, отримується найбільш низька собівартість реалізації і отримується найбільший прибуток. Так само щодо оцінки запасів у балансі автор вважає, що вартість запасів найбільш наближена до фактичної собівартості [2, с. 330].

Важливим методом є ЛІФО (LIFO: last in – last out), який базується на припущенні, що запаси, які придбані останніми, списуються першими. Вартість запасів, визначена за методом ЛІФО, більше відповідає поточній вартості реалізованих запасів, тому собівартість реалізації, підраховану за даним методом, можна вважати близькою до її реального значення.

Цей метод заборонений у багатьох країнах (Канада, Німеччина, Нідерланди, США, Франція, Японія, Австралія), зокрема і в Україні. Відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 731 від 22.11.2004, метод ЛІФО було вилучено із П(С)БО 9 «Запаси» з метою наближення податкового і бухгалтерського обліку.

Основним недоліком цього методу є маніпулювання показника звітного прибутку і залежно від придбання запасів спостерігається зниження собівартості запасів у балансі. Метод ЛІФО був виключений як дозволений альтернативний підхід до оцінки запасів через його неспроможність достовірно відображати потоки запасів. Проте порівняно з методом ФІФО метод ЛІФО найкраще відображає дотримання принципу відповідності доходів та витрат при будь-яких коливаннях цін запасів.

Р.Л. Хом'як стверджує, що метод ЛІФО використовують переважно в умовах прогресуючої інфляції. Це робиться для того, щоб запаси, придбані підприємством за цінами, які склалися на ринку в цей момент, одразу ж за тими цінами були списані у виробництво. При цьому залишок запасів оцінюється за заниженою вартістю.

Також автор зазначає, що варто врахувати, що запаси повинні відображатися на балансі за найменшою з двох вартостей: за початковою або за чистою вартістю реалізації, що потребує постійних переоцінок, то застосування методу ЛІФО дозволяє їх уникати [10, с. 59].

На підприємствах роздрібної торгівлі споживчої кооперації часто застосовується метод роздрібних цін для оцінки великої кількості одиниць запасів. Цей метод застосовується для тих запасів, які швидко змінюються, дають однаковий прибуток і для яких неможливо застосувати будь-який інший метод визначення собівартості реалізації. За цим методом, собівартість визначається шляхом зменшення ціни продажу товарних запасів на відсоток валового прибутку. Такий відсоток передбачає врахування запасів, які були оцінені за ціною нижчою від ціни реалізації.

Проаналізувавши вищезазначені методи формування вартості запасів, можемо дійти до висновку, що в сучасних умовах господарювання, коли в економіці є наявні часті інфляційні процеси, запаси надходять на підприємство за зростаючими цінами, тоді як оцінка їх вибуття за методом ФІФО передбачає списання таких запасів за найменшою із цін. Це засвідчує те, що у балансі підприємства запаси будуть оцінені за вартістю, наближеною до ринкових цін.

Нашою пропозицією для підприємств споживчої кооперації є оцінка товарних запасів за методом ФІФО, оскільки цей метод є найбільш оптимальним, що враховує фізичне старіння запасів, ймовірність закінчення терміну придатності і зберігання тощо.

Особливість методу ФІФО в тому, що його вигідно застосовувати підприємствам споживчої кооперації, які планують скорочувати закупівлі матеріалів, а також коли очікується падіння цін на продукцію, яка виготовляється. За умов зростання цін на матеріали даний метод надає найбільш високий рівень чистого доходу, що є недоліком застосування даного методу, оскільки та чи інша продукція була виготовлена із матеріалів, які були придбані до моменту підвищення цін.

Використання цього методу при вибутті запасів передбачає вибір підприємством періодичної або постійної системи обліку. Проте, яку б систему обліку не обрало підприємство, ці системи ґрунтуються на принципах, дотримання яких може забезпечити комплексну оцінку вибуття запасів за методом ФІФО, і коли запаси будуть спрямовані для використання у виробничих цілях підприємства, це забезпечить правильність визначення собівартості готової продукції.

Щодо роздрібної торгівлі споживчої кооперації, найзручнішим таки є метод роздрібних

цін, який виходить з ціни придбання і торгової націнки. Торгові націнки встановлюють, виходячи із планового рівня витрат обігу і прибутку підприємства, які повинні бути відображені у наказі про облікову політику.

Ми вважаємо, що у роздрібній торгівлі потрібно вести контроль за механізмом формування та дотриманням продажних цін з метою оперативного управління собівартістю реалізації, що забезпечить збереження кооперативної власності і запобігання фінансових санкцій щодо підприємства.

Беручи до уваги МСБО 2 «Запаси» [6] при визначенні собівартості запасів, у зарубіжній практиці передбачається надання торговельних знижок, що збільшує та стимулює обсяги закупок, а також відображається на рахунках бухгалтерського обліку. Щодо застосування торговельних знижок в Україні, то вітчизняне законодавство не передбачає відокремленого обліку знижок, а може бути відображене як менший відсоток торговельної націнки на товар і обліковується на рахунку 285 «Торгова націнка» (без застосування окремого рахунку для обліку знижок).

На нашу думку, з метою наближення вітчизняної системи обліку до зарубіжної підприємствам варто обліковувати торговельні знижки з відображенням їх на аналітичних рахунках, а також зазначити умови їх надання при укладенні договорів, що зможе забезпечити прискорення розрахунків, збільшення клієнтської бази та інвестиційної привабливості.

Ми вважаємо, що окрім того, що підприємствам споживчої кооперації варто дотримуватися методу ФІФО при відпуску запасів, треба також запровадити систему знижок на певні групи товарних запасів, з метою уникнення значних витрат при їх реалізації, оскільки має місце фактор закінчення терміну придатності або реалізації товарних запасів, а також наявність нових товарних груп з метою їх швидшого просування до споживача.

Сьогодні можна використовувати кілька методів оцінки вибуття запасів і дуже важливо обрати той метод, який дасть змогу найточніше оцінити вартість запасів, враховуючи інтереси підприємства та специфіку його діяльності. Тому в умовах підвищення рівня інфляції та різкого коливання цін торговельні підприємства споживчої кооперації за необхідності можуть змінювати метод вибуття запасів протягом звітної періоду з метою якіснішого управління запасами.

Проте, згідно з принципом послідовності, підприємствам не дозволяється вільно переходити з одного методу оцінки вибуття запасів на інший на протязі звітної року. Однак коли має місце така тенденція, то підприємство повинно обов'язково відобразити та обґрунтувати таку зміну в примітках до річної фінансової звітності із розкриттям причин такої зміни та її наслідків з точки зору бухгалтерського обліку, а також має обов'язково відобразити це в обліковій політиці підприємства.

**Висновки.** Так як кооперативні підприємства самостійно обирають форму і розробляють систему бухгалтерського обліку, нашою пропозицією є використання постійної системи ведення бухгалтерського обліку, що забезпечить повне і достовірне отримання інформації про весь рух товарних запасів, дасть змогу визначити вартість запасів одразу при їх надходженні або вибутті з підприємства, а не за підсумками звітнього періоду, як це передбачає періодична система обліку.

Вибір методу оцінки запасів може суттєво вплинути на кінцевий фінансовий результат, особливо такий вплив відчутний в умовах інфляції. Тому підприємству слід обрати такий метод оцінки запасів, який зможе забезпечити уникнення зменшення економічних вигід від використання таких запасів, оскільки розглянуті методи оцінки запасів призводять до різних результатів, що має певні наслідки при складанні фінансової звітності та впливає як на величину прибутку, так і податку з прибутку.

Тому в умовах нестабільності ринку та збільшення вартості запасів ми пропонуємо підприємствам споживчої кооперації оцінювати запаси за методом ФІФО, який буде враховувати фізичні якості запасів, забезпечить максимальне наближення вартості запасів до їх поточної ринкової вартості, дасть можливість запобігання маніпулювання суми прибутку і буде зручним у використанні.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський облік: [навч. посібник для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / В. Со-  
пко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
2. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / Р.М. Воронко. – Львів: «Магнолія-2006», 2009. – 744 с.
3. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах [текст]: [навч. посіб.] / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – [2-ге вид. перероб. і доп.]. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 400 с.
4. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві: [навч. посіб.] / П.О. Куцик, Л.І. Коваль, Ф.Ф. Макарук. – Львів: «Магнолія-2006», 2010. – 504 с.
5. Михалевич С.Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика: автореф. дис. ... канд. ек. наук: 08.00. 09 / Світлана Гнатівна Михалевич; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2009. – 22 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
8. Пуздрач Л.І. Бухгалтерський облік на підприємствах сфери обігу споживчої кооперації. Частина 1: [навч. посіб.] / Л.І. Пуздрач, П.О. Куцик. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2003. – 104 с.
9. Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів: автореф. дис. ... канд. ек. наук: 08.06.04 / Олена Василівна Сайко; КНЕУ. – Київ, 2004. – 23 с.
10. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посіб.] / За ред. Р.Л. Хом'яка. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інститут післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2004. – 912 с.