

УДК 657: 005.921

Шендригоренко М.Т., к.е.н., доцент
ДВНЗ «Криворізький національний університет»
Криворізький економічний інститут

ОСОБЛИВОСТІ ТА СФЕРИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ПРИ ЇХ ВИБУТТІ

У статті розглянута характеристика та сутність різних методів оцінки запасів при їх вибутті. Здійснено критичний огляд нормативних джерел, що регламентують методи оцінки запасів у разі їх вибуття. Розглянуто особливості кожного методу, а також сфери їх ефективного застосування.

Ключові слова: запаси, методи оцінки, вибуття запасів, ФІФО, метод ціни продажу.

Shendrigorenko M.

FEATURES AND SCOPE METHODS OF STOCK ASSESSMENT AT THEIR DISPOSALS

In this article has discussed characteristics and nature of various methods of stock assessment at their disposal. It has done critical review of legal sources that governed the methods of stock assessment in the event of their disposal. It is considered the features of each method and the extent of their effective application.

Keywords: inventory, methods of assessment, leaving inventories, FIFO, method of sale prices.

Шендригоренко М.Т.

ОСОБЕННОСТИ И СФЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ ПРИ ИХ УБЫТИИ

В статье рассмотрены характеристика и сущность разных методов оценки запасов при их убытии. Осуществлен критический обзор нормативных источников, регламентирующих методы оценки запасов при их убытии. Рассмотрены особенности каждого метода, а также сферы их эффективного применения.

Ключевые слова: запасы, методы оценки, убытие запасов, ФИФО, метод цены продажи.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Запаси є найбільш важливою частиною активів будь-якого підприємства, адже для ведення діяльності необхідні певні товарно-виробничі ресурси, які

будуть використовуватися на відповідних етапах виробничого процесу.

У науковій літературі існує дуже багато понять, що мають безпосереднє відношення до запасів, але слід враховувати особливості кожного з них, а також суб'єктивне тлумачення авторів.

Провідний діяч економічної науки України, професор Бутинець Ф.Ф. наголошує, що більшість авторів під терміном "запаси" розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності [1, с. 313].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (далі П(С)БО 9) визначає запаси як активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. [2, с 2].

В процесі діяльності підприємства запаси можуть придбуватися, відпускатися у виробництво або реалізовуватися для отримання коштів. При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів [2, с. 5].

Дослідження наведених методів оцінки запасів має суттєве значення, адже від обраного методу буде залежати вартість вибуття запасів, що здійснить вплив на формування собівартості продукції (у разі відпуску у виробництво) або на розмір очікуваного прибутку (у разі реалізації запасів). Саме при вибутті запасів виникають проблеми обрання варіанту, з урахуванням впливу оцінки на вартість продукції, що виготовляється, ціну готової продукції, попит споживачів і розмір прибутку, одержаного від реалізації продукції.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми оцінки запасів розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Єфіменка В.І., Кірейцева Г.Г., Кужельного М.В., Литвина Ю.Я., Сопка В.В.,

Ткаченко Н.М. Вагомий внесок у розвиток методології питань обліку запасів зробили зарубіжні вчені: Аксененко А.Ф., Барнгольц Я.М., Бейгельзімер М.Г., Козлова О.П., Левін В.С., Маргуліс А.Ш., Новодворський В.Д., Петрова В.І., Покараєв Г.М., Розенберг Н.Я., Смірнов К.А., Тішков І.С., Цуркану В.І., Чечета А.П., Шеремет А.Д.

Отримані протягом багатьох десятиліть результати як теоретичних, так і практичних розробок щодо вдосконалення бухгалтерського обліку мають вагоме значення для розвитку вітчизняної теорії обліку і оцінки запасів за напрямками вибуття. Проте, практичне використання чинних методів оцінки запасів свідчить, що вони потребують подальшого дослідження.

Отже, необхідність перегляду питань практичного використання методів оцінки запасів згідно з вимогами П(С)БО та потреба удосконалення існуючої практики обліку зумовили вибір дослідження, а також визначили цільову його спрямованість.

Цілі статті. Метою написання даної статті є обґрунтування пропозицій щодо вибору адміністрацією підприємства дієвого методу оцінки запасів при їх вибутті (з урахуванням особливостей діяльності).

Досягнення зазначеної мети передбачає конкретизацію завдань, а саме: дослідження різних методів оцінки запасів при їх вибутті, виділення особливостей кожного методу та його характерних рис; критичний огляд економічної літератури та нормативних документів, що регламентують порядок оцінювання запасів при вибутті; визначення сфер застосування різних методів оцінки запасів при вибутті.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Вибір методу оцінки запасів при їх вибутті необхідно здійснювати заздалегідь для кожного виду запасів, але з урахуванням вимог п. 16 П(С)БО 9, що вимагає обрання одного методу для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання [2, с. 5]. Слід зазначити, що П(С)БО 9 містить дуже широку за змістом умову, а саме "однакове призначення та однакові умови використання", що може тлумачитися неоднозначно. З урахуванням особливостей виробничого циклу окремих підприємств можна зробити висновок, що велику кількість запасів можна водночас вважати такими, що мають однакове призначення та умови використання в межах цілого підприємства. Водночас - в межах окремих виробничих підрозділів або процесів дані запаси можуть мати різне призначення або умови, що робить їх такими, відносно яких

можуть застосовуватися різні методи оцінки при вибутті. Подібне суперечливе твердження міститься також у п. 2.16 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2 (далі МР №2) [3, с. 5]. Тому допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в призначенні або в умовах їх використання. Відповідно до п. 29 П(С)БО 9 методи оцінки запасів при вибутті, що діють на підприємстві, мають бути розкриті у Примітках до фінансової звітності.

Обраний метод оцінки для кожного виду запасів повинен бути внесений до наказу про облікову політику підприємства і не повинен змінюватися без належних причин для збереження принципу послідовності.

Фахівець Бутинець Ф.Ф. зазначає, що "При виборі методу оцінки вибуття запасів підприємство виходить з інтересів користувачів звітності" [1, с. 323]. При цьому не зазначається, які користувачі маються на увазі - внутрішні або зовнішні, адже часто їх інтереси можуть відрізнятись, а отже відрізнятимуться і обрані методи оцінки запасів при їх вибутті.

Для того, щоб дати оцінку різним методам оцінки запасів при їх вибутті, слід розглянути зміст та особливості кожного з них.

У п. 17 П(С)БО 9 зазначається, що запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю [2, с. 5]. Будь-яка інша інформація щодо даного методу оцінки у П(С)БО 9 відсутня, але доповнюється відповідними пунктами МР №2, а саме - п. 2.17, який стверджує, що оцінка відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо) [3, с. 5]. Оцінка за ідентифікованою собівартістю передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє у будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися [1, с. 323]. Можна зробити висновок, що даний метод оцінки запасів при їх вибутті застосовується в разі використання запасів, що не можуть бути замінені будь-якою іншою одиницею. Кожна одиниця запасів оцінюється як самостійна

індивідуальна складова обігових активів. Такий метод може бути використований підприємством, що спеціалізується на виконанні спеціальних замовлень і проектів, які потребують детального переліку матеріалів, що були використані для виконання того чи іншого замовлення, і забезпечують деталізовану калькуляцію собівартості відносно кожної одиниці запасів, яка була використана у виробництві або продажі. Застосування даного методу тісно пов'язано з використанням ПК, адже кожна одиниця таких запасів повинна мати індивідуальні характеристики, що відрізняють її від інших складових запасів і унеможливають їх спільний облік.

Зазначений метод оцінки запасів при їх вибутті можуть використовувати підприємства, що спеціалізуються на виготовленні автомобілів, коштовностей тощо.

Але у даного методу оцінки запасів при їх вибутті можна виділити ряд недоліків. По-перше, за умов різноманітності номенклатурних найменувань або великої кількості запасів одного найменування значно ускладнюється загальна оцінка, а також ведення обліку виробничих запасів. Стає дуже складно здійснювати контроль та управління за відповідним витрачанням запасів на різних рівнях виробничого циклу через різноманітність подібних найменувань. По-друге, за умов використання цього методу ряд подібних за своїми характеристиками запасів буде обліковуватись за різними вартісними показниками, що зазвичай недоцільно за умов великих обсягів витрачання запасів одного виду. Це спричинить відповідні зміни собівартості продукції у більшу або меншу сторони, залежно від вартості запасів, що вибули у виробництво, або були реалізовані.

Метод середньозваженої собівартості відповідно до п.18 П(С)БО 9 використовується щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. У п.19 зазначається, що оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів [2, с. 5]. З чого витікає сутність даного методу - вартість визначається діленням загальної вартості певної одиниці запасів на їх загальну кількість. Метод застосовується окремо для кожної сукупності взятих на облік запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками.

МР № 2 дещо дублює п.18 та п.19 П(С)БО 9, а саме у п. 2.18

дається визначення методу середньозваженої собівартості та зазначається, що він може бути використаний двома способами - оцінки за щомісячною середньозваженою собівартістю та оцінки за періодичною середньозваженою собівартістю. Різниця між цими способами є виключно у періоді, який береться у розрахунок собівартості одиниці запасів, а методика розрахунку залишається та сама [3, с. 5].

Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли запаси надходять або витрачаються щоденно. Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами.

Метод оцінки вибуття запасів за цінами перших закупівель, тобто метод ФІФО, відповідно до п. 20 П(С)БО 9 базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів [2, с. 5]. У МР №2 п. 2.19 так само визначає метод ФІФО, не конкретизуючи особливості використання даного методу [3, с. 5]. Аббревіатура ФІФО утворена від перших букв англійського формулювання сутності методу – First-in, First-out, що у перекладі означає "Перший надійшов, перший вибув". Даний метод базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також, що грошова одиниця є стабільною. Ті запаси, які залишаються на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень. При збереженні принципу безперервності вартість витрачених запасів розраховується виходячи з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих запасів визначається шляхом додавання вартостей, використаних при їх збуті.

Основним недоліком методу ФІФО є вплив зовнішніх чинників на показник валового прибутку окремо взятого підприємства. Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. А якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також і ціни на товар, який воно реалізує, то при застосуванні методу ФІФО до оцінки

вибуття показник валового прибутку, що зазначається у Звіті про фінансові результати, можна вважати не виправдано завищеним [4].

Відповідно в умовах постійного зниження цін спостерігається зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття запасів і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію (товари), що їх підприємство реалізовує, виходить у звіті не виправдано заниженим.

Водночас, оскільки запаси, які придбуваються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті методом ФІФО, списуються в реалізацію за найменшою з цін, то запаси, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, найбільш наближеною до ринкової.

Найбільшого розповсюдження даний метод здобув у харчовій промисловості та у торгівлі, але може використовуватись і на інших підприємствах, які вважають за необхідне максимізувати показник валового прибутку.

Нормативний метод обліку вибуття запасів є частиною відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Оцінка за нормативними витратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми витрат й ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

МР № 2 дає ідентичне визначення даному методу [3, с. 5].

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є основним методом, що використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, разом з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів з підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

На практиці такий метод застосовується рідко через досить складний механізм включення матеріальних витрат (запасів) до собівартості продукції [1, с. 326].

Відповідно до п. 22 П(С)БО 9 оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі

середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. МР № 2 дають ідентичне визначення даному методу [2, с. 6].

Застосування даного методу зазвичай використовується у торговельній галузі, але може застосовуватись і у інших галузях економіки.

Висновки. В процесі написання статті не було виявлено суттєвих недоліків або протиріч у нормативній базі, що регламентує порядок використання методів оцінки запасів при їх вибутті, але можна зробити висновок, про низький рівень розкриття сутності методів. Були досліджені різні методи оцінки запасів при вибутті, виділені особливостей кожного методу та характерні риси. Визначено сфери застосування різних методів оцінки запасів, а також умови в яких їх застосування є найбільш доцільним.

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 726 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246]. [Електронний ресурс].— Режим доступу: <<http://rada.gov.ua>>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України [від 10.01.2007р. №2] [Електронний ресурс].— Режим доступу: <<http://www.liga.net>. >
4. Оцінка вибуття запасів: Український бухгалтерський тижневик «Дебет-Кредит», #46/2001/ Практична бухгалтерія - Бухгалтерський облік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr9.html>.