

УДК 65.012.8 (477)

О.М. Ромашко
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Київський національний
торговельно-економічний університет

А.В. Йотка
магістр
Університет економіки та права «КРОК»

Преваги та недоліки оцінювання вибуття запасів для виробничих підприємств

У статті розглянуто використання запасів для потреб виробництва, зокрема операційної діяльності підприємства, в ході якої досягається основна мета та при обранні методу оцінки вибуття запасів залежить кінцевий результат діяльності підприємства

Ключові слова: запаси, методи оцінки вибуття запасів, виробничі запаси, підприємство, результат діяльності.

О.Н. Ромашко
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и налогообложения,
Киевский национальный
торгово-экономический университет

А.В. Йотка
магистр
Университет экономики и права «КРОК»

Преимущества и недостатки оценки выбытия запасов для производственных предприятий

В статье рассмотрено использование запасов для нужд производства, в частности операционной деятельности предприятия, в ходе которой достигается основная цель и при выборе метода оценки выбытия запасов зависит конечный результат деятельности предприятия

Ключевые слова: запасы, методы оценки выбытия запасов, производственные запасы, предприятие, результат деятельности.

О.М. Romashko
PhD in Economics, Associate Professor
Kyiv National University of Trade and Economics

A.V. Yotka
Master Degree Holder
“KROK” University

Advantages and disadvantages of evaluation of the release of inventory for industrial enterprises

The article deals with the use of reserves to production needs, including the operating

activity of enterprise, during which the main goal is achieved and the evaluation methods of disposal of stocks depends on the final result of the enterprise activity.

Keywords: *inventory, evaluation methods of disposal of stocks, production supplies, enterprise performance.*

Постановка проблеми

Запаси є одним із найбільш значних об'єктів у загальній структурі оборотних активів підприємства. Їх використання має велике значення для потреб виробництва, зокрема операційної діяльності підприємства, у процесі якої досягається основна мета його функціонування. Значну роль має метод оцінки вибуття запасів на підприємстві. За правильного вибору методу залежить достовірність, точність ціни вибуття, а найважливішим є те, що від обраного методу оцінки запасів залежить кінцевий результат діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемам оцінки запасів приділяли і приділяють значну увагу такі науковці, як: Домбровська Н. Р. [3], Бутинець Ф. Ф. [10], Степаненко О. І. [7], Ловінська Л. Г. [4], Ясишена В. В. [8], Посилаєва К. І. [5], Сопко В. В. [11], Шелест В. С. [9] та інші.

Найвагомішою умовою правильної організації обліку виробничих запасів та відображення інформації про них у фінансовій звітності, є їх точна та достовірна оцінка. Як зазначає Козак В. Г., «оцінка завжди пов'язується з грошовим вимірником, і оскільки від оцінки фінансово-господарської діяльності, майна підприємства залежить результат його господарювання, завжди було й залишаються актуальними питання вибору способу оцінки майна і зобов'язань підприємства» [2]. Взагалі, аналіз літературних джерел надає підстави стверджувати про те, що спеціалісти в галузі економіки та бухгалтерського обліку надають особливого значення оцінці активів у цілому, та виробничих запасів зокрема.

Невирішені раніше частини загальної проблеми

Негативні аспекти, які притаманні обліково-аналітичній роботі з виробничими запасами:

- складність аспектів визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і аналізу виробничих запасів;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;
- відсутність комплексного поєднання даних всіх видів обліку підприємства задля забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;
- невідповідний рівень (а найчастіше – й взагалі відсутність) контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів, визначення оптимального їх рівня;
- вивчення причин виникнення та визначення можливостей реалізації понаднормативних запасів.

Вдале рішення зазначених проблем багато в чому залежить від обраної облікової політики підприємством у частині вибору методу оцінки виробничих запасів. Формальний підхід, без належного обґрунтування, зважаючи на специфіку діяльності конкретного підприємства, призводить до втрат фінансових активів

підприємства, оскільки від обраного методу оцінки запасів залежить кінцевий результат його діяльності.

Формулювання цілей статті

Метою статті є розгляд переваг та недоліків існуючих методів оцінки вибуття виробничих запасів та обґрунтування вибору оптимального варіанту для виробничих підприємств.

Вклад основного матеріалу дослідження

В Україні порядок оцінки виробничих запасів регламентується П(С)БО 9 «Запаси» [1]. Та проте, необхідно зазначити, що залежно від того, яку управлінську мету переслідує підприємство, виділяють три напрями оцінки виробничих запасів: при їх оприбуткуванні, при їх вибутті (списанні), при відображенні у фінансовій звітності, зокрема балансі.

Надходження на підприємство виробничих запасів у результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів або через підзвітних осіб, виготовлення власними силами, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, безкоштовного отримання, обміну на подібні активи та обміну на неподібні активи. Порядок та особливості оцінювання запасів при надходженні залежить від джерела їх надходження (Рис. 1).

Запаси, що надійшли від постачальника і не відповідають критеріям визнання активу у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам угод, технічним умовам тощо, відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника [8].

Досить важливе значення має й оцінка запасів при їх вибутті, бо це впливає на фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання. Відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси», підприємство можна обрати один із нормативно визначених методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно. Однак, необхідно враховувати, що для виробничих запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів (Рис. 2).

При виборі одного із вказаних методів необхідно керуватися цілями, які ставить перед собою кожне підприємство в конкретній ситуації, тому що спосіб списання виробничих запасів впливає на такі фінансові критерії (Рис. 3).

Серед методів оцінки вибуття запасів, представлених на Рис. 2, тільки метод ціни продажу не може бути використаний виробничими підприємствами, оскільки за своїм походженням він призначений для оцінки вибуття товарів у підприємницьких структурах, основним видом діяльності яких є торгівля. Отже, розглянемо переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів для виробничих підприємств, а саме: метод ідентифікованої собівартості, метод ФІФО, метод середньозваженої собівартості та метод нормативних витрат.

Виробничі запаси, що відпускаються для виконання спеціальних замовлень та проектів, а також ті, які мають унікальну характеристику та не є взаємозамінними, оцінюються за ідентифікованою собівартістю. Цей метод доцільно застосовувати за наявності незначної номенклатури запасів на підприємстві. Також, особливістю методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів є те, що визначення собівартості запасів, які витрачаються, відбувається за фактичними даними, в той час як при застосуванні інших методів – на певних припущеннях. Також, суб'єкт господарювання, застосовуючи даний метод у своїй практичній діяльності, має можливість регулюва-

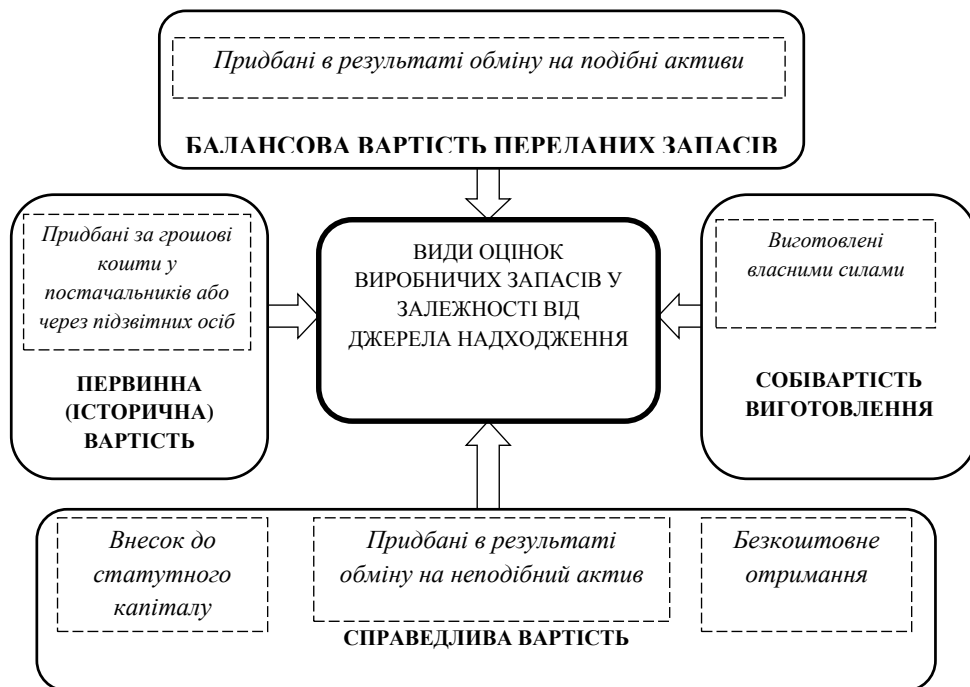


Рис. 1. Оцінювання виробничих запасів у залежності від джерела надходження
Джерело: сформовано авторами на основі [1].

ти свій прибуток шляхом відпуску найдорожчих або найдешевших одиниць запасів.

Необхідно зазначити, що в обліково-економічній літературі існують різні підходи стосовно переваг та недоліків методу ідентифікованої собівартості відпо-



Рис. 2. Нормативно регламентовані методи оцінки запасів при їх вибутті
Джерело: сформовано авторами на основі [1].

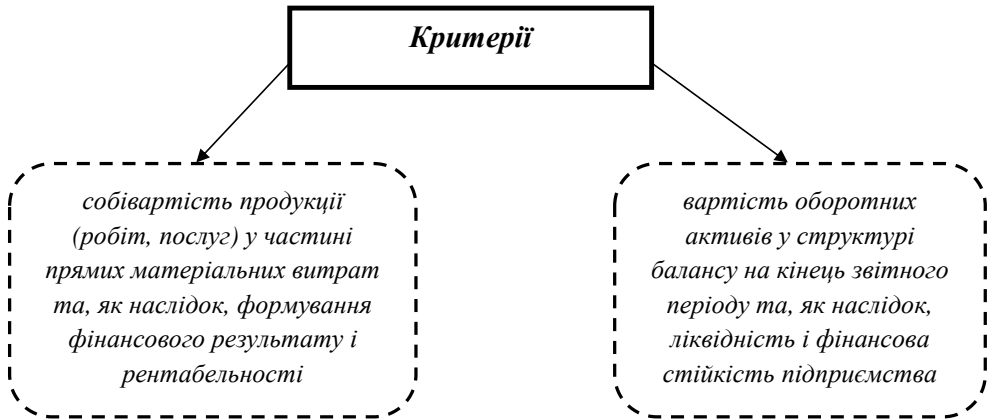


Рис. 3. Фінансові критерії, на які впливає спосіб списання виробничих запасів
Джерело: сформовано авторами на основі [1].

відної одиниці запасів. Зокрема Домбровська Н. Р. [3], вважає, що позитивною характеристикою даного методу є той факт, що це єдиний спосіб, при якому суміщаються фізичні та вартісні обороти матеріально-виробничих запасів. Поряд з цим автор вважає, що метод ідентифікованої собівартості має обмежене застосування через розмаїття номенклатури та великої кількості однакових запасів. До того ж, для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковування придбання та використання конкретних одиниць кожного найменування запасів [3].

Посилаєва К. І. стверджує, що метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовуються виробничі запаси великої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінними. Водночас автор звертає увагу на те, що даний метод недоцільно використовувати при наявності на підприємстві великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури [5].

Лега О. В. наполягає на тому, що при застосуванні методу ідентифікованої собівартості, його перевагою є те, що для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, що, в свою чергу, дозволяє визначити її собівартість, і, таким чином, суб'єкт господарювання може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів [6].

З такою позицією автора можна дещо не погодитися, оскільки за такою перевагою криється суттєвий недолік, а саме: наявність можливості маніпулювати сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використовувати в певний період часу.

Зіставлення переваг та недоліків методу ідентифікованої собівартості відносно одиниці запасів представлено на Рис. 4.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що виробничі запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство і відображені в бухгалтерському обліку. Тобто,

запаси, які першими відпускаються у виробництво продаж та інше вибуття, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому, вартість залишку виробничих запасів на кінець звітного періоду визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів. Звідси випливає, що в результаті застосування методу ФІФО, вартість запасів на кінець звітного періоду є наближеною до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої про-

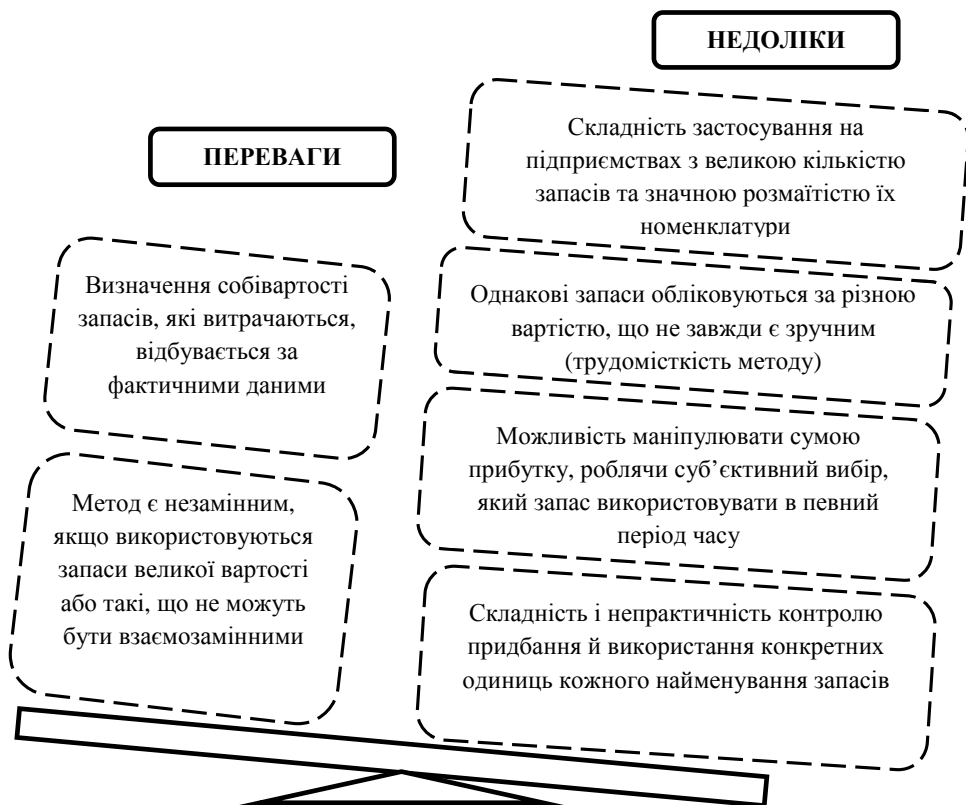


Рис. 4. Переваги та недоліки ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів
 Джерело: сформовано авторами на основі [1].

дукції при цьому знижується, що в кінцевому підсумку призводить до максимального зростання фінансового результату.

Оцінка вибуття за середньозваженою собівартістю характерна для виробничих запасів, що обліковуються на підприємстві за окремими партіями, кожна з яких може відрізнитися ціною придбання чи собівартістю виготовлення. Цей метод передбачає, що списання проводиться за кожною одиницею однорідних запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного періоду, і вартості отриманих у звітному періоді запасів.

На думку Степаненко О. І., метод середньозваженої собівартості доцільно застосовувати у разі застосування періодичної системи обліку виробничих запасів, при якій даний метод є простим у застосуванні та досить діючим для надання інформації в управлінських цілях, а саме: отримання інформації у момент безпосереднього здійснення операції [7, с. 209]. З таким підходом варто погодитися, та необхідно доповнити, що при використанні методу середньозваженої собівартості чистий прибуток суб'єкта господарювання набуває середнього значення, в порівнянні з вище розглянутими методами. Разом з цим, в умовах зростання цін собівартість виробничих запасів на кінець звітного періоду є нижчою за ринкову вартість.

З вищезазначеного очевидно, що при застосуванні методу середньозваженої собівартості отримується найбільш об'єктивна оцінка наявності та руху виробничих запасів, проте не забезпечується достатній контроль за правильністю їх списання на витрати діяльності. При цьому варто мати на увазі, що використання

даного методу за умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах може бути дещо неефективним та досить трудомістким.

Нормативний метод обліку вибуття запасів є складовою давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами), і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) [11].

Відповідно до пункту 23 П (С) БО 9, «оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін». Задля забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, витрати і ціни мають регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

При використанні нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, необхідно дотримуватися основних принципів цього методу, сутність якого полягає у складанні нормативної калькуляції та калькуляції фактичної собівартості продукції.

В основу калькуляції фактичної собівартості окремого виду продукції покладено заздалегідь складену калькуляцію нормативної собівартості цього виду продукції за затвердженими самим підприємством поточними нормами витрат сировини і матеріалів.

За дотримання цих норм (і їх своєчасного перегляду), фактична собівартість відповідає нормативній. У разі виявлення відхилень від норм, фактичну собівартість продукції визначають так: до нормативної собівартості додають (у разі перевитрати) або від неї віднімають (у разі економії) виявлені відхилення від поточних норм, а також додають (віднімають) витрати, зумовлені зміною цих норм протягом звітного періоду за кожною статтею витрат. При цьому, прямі витрати за встановленими нормами враховують окремо від витрат, що становлять відхилення від норм. Це надає змогу ретельно контролювати витрати під час виробництва продукції.

Згідно з пунктом 11 П (С) БО 16 «Витрати», виявлені у звітному періоді наднормативні витрати зараховують до складу собівартості реалізованої продукції [12].

Нормативна калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за статтями витрат у грошовому вимірі на основі діючих (поточних) норм витрат матеріалів, заробітної плати тощо.

Діючими нормами прийнято називати норми і нормативи, зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передають матеріали у виробництво, оплачують виконані роботи. Нормативні калькуляції можуть складатися послідовно на деталі, вузли і продукцію загалом. Нормативні калькуляції використовують для оцінки залишків незавершеного виробництва і визначення фактичної собівартості продукції при застосуванні нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Облік витрат і калькулювання собівартості нормативним методом часто використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при їх переведенні з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття виробничих запасів наведено у Табл.

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття виробничих запасів

Метод	переваги	недоліки
Ідентифікованої собівартості	1) найбільш точний метод; 2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів.	1) трудомісткість методу; 2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди є зручним.
ФІФО	1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; 2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; 3) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; 4) у період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу.	1) метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; 2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній, і виплачують надлишкові кошти у вигляді надлишкових податків; 3) завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають.
Середньо-зваженої собівартості	1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; 2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш наближене фактичному; 3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартістю витрачених матеріальних цінностей; 4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів.	1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; 2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків.
Нормативних витрат	1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; 2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; 3) укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; 4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; 5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.	1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Джерело: скомпоновано авторами на підставі [1, 9, 10].

Аналізуючи доцільність застосування кожного з вищезгаданих методів оцінки на промислових підприємствах, можна відзначити, що з метою спрощення обліку підприємствам пропонується застосовувати метод ФІФО. Найбільш розповсюдженими методами є: метод ФІФО, середньозваженої собівартості.

Висновки

Під час дослідження була розглянута економічна категорія «запаси», переваги і недоліки різних методів оцінки запасів. Найбільш доцільним є використання методу ФІФО. Хоча, з одного боку, метод ФІФО збільшує прибуток підприємства, він дає найбільш достовірну інформацію про облік вибуття товарних запасів, тому що залишаються тільки ті товари, які були закуплені пізніше. Вплив цього методу на фінансовий стан економічного суб'єкта можна вважати позитивним, оскільки показники бухгалтерського балансу, що характеризують статті оборотних активів, відображаються у вартості, наближеній до ринкової.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
2. Козак В. Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції / В. Г. Козак // Економіка АПК. – 2007. – № 2. – С. 115–122.
3. Домбровська Н. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н. Р. Домбровська // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка. – 2011. – №7 (26). – С. 137–142.
4. Ловінська Л. Г. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Г. Ловінська, О. С. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–24.
5. Посиасва К. І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні / К. І. Посиасва, Ю. О. Крот // Вісник Харківського НАУ ім. В. В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 8. – С. 7.
6. Пляшечник В. О., Лега О. В. Оцінка запасів при вибутті / В. О. Пляшечник, О. В. Лега // Проблеми інноваційного розвитку економіки України. Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук. – Ч II. – Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика», 2014. – С. 191–194.
7. Степаненко О. І. Побудова облікової політики підприємства в частині виробничих запасів / О. І. Степаненко // Кримський економічний вісник. – 2014. – №1 (08). – С. 206–210.
8. Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація активів для цілей бухгалтерського обліку / В. В. Ясишена [Електронний ресурс]. // Ефективна економіка. – 2013. – №8. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.
9. Шелест В. С. Особливості оцінки запасів в бухгалтерському обліку / В. С. Шелест // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 23. – С. 378–387.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. – 2009. – 512 с.
11. Сопко В. В. Бухгалтерський фінансовий облік. – К. : Вища школа, 2007. – 876 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00