

РОЗРОБКА МЕТОДУ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ З МЕТОЮ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ

Анотація. Проаналізовано сутність запасів та методи їх вибуття в бухгалтерському обліку. Запропоновано новий метод вибуття запасів у бухгалтерському обліку та визначено його переваги й відмінності порівняно з відомими на сьогодні. Наведено рекомендації щодо використання його на практиці.

Аннотация. Проанализирована сущность запасов и методы их выбытия в бухгалтерском учете. Предложен новый метод выбытия запасов в бухгалтерском учете и определены его преимущества и отличия по сравнению с известными на сегодняшний день. Приведены рекомендации по использованию его на практике.

Annotation. The essence of inventory and methods of asset retirement in accounting are analyzed. A new method of inventory disposal in accounting is offered and its advantages and distinctive features compared to those well known today are defined. Recommendations on its practical use are given.

Ключові слова: запаси, собівартість списаних запасів, методи вибуття запасів, залишки запасів.

На сьогоднішній день у результаті глобалізаційних процесів Україна намагається інтегруватися до світової економіки. Проте це неможливо без побудови чіткої системи бухгалтерського обліку – опори будь-якої економіки, хоч економіки підприємства чи країни в цілому. Тому важливим є оптимізація процесів відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку з метою прояснення ситуації, що відбувається. Це стосується і відображення в обліку руху запасів, зокрема їх вибуття. За допомогою використання існуючих методів вибуття запасів можна "маніпулювати" собівартістю виготовленої продукції, що може призвести до збільшення чи зменшення прибутку. Отже, необхідна розробка нових методів вибуття запасів, що могли б знижувати ймовірність маніпулювання прибутку й у подальшому податками.

Дослідженням сутності запасів та аналізом методів їх вибуття займалися такі вітчизняні вчені та економісти, як: Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Сопко В. В., Гуренко Т. О., Супрунов І. В. та ін. Та не зменшуючи досягнень вчених, слід відзначити, що оцінка запасів досі залишається відкритим питанням та потребує подальших досліджень.

Метою даного дослідження є розробка нового методу вибуття запасів для оптимізації витрат.

Завданнями дослідження є: визначення сутності запасів; аналіз витрат на зберігання запасів; визначення існуючих методів вибуття запасів; формування нового методу вибуття запасів; встановлення переваг запропонованого методу вибуття запасів.

Термін "запаси" у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До цього часу ця категорія характеризувалася як: товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", що максимально відображає зміст МСБО 2 "Запаси", під запасами слід розуміти 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 [1 – 3]. Однак поняття виробничих запасів у перелічених нормативних документах не згадується, тоді як інший стандарт – П(С)БО 2 "Баланс" – передбачає статтю "Виробничі запаси", де зображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу. На погляд Посилаєвої К. І., визначення саме таких запасів наводиться у П(С)БО 9, хоча і не вказується, що вони є виробничими [3].

Особливості діяльності підприємств передбачають зберігання на складах необхідних розмірів запасів для забезпечення безперервності діяльності. Тобто на підприємствах виникають витрати, пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів. П(С)БО 9 "Запаси" не дає відповіді на питання куди їх зараховувати – чи до первісної вартості запасів, чи до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Хоча у проекті П(С)БО 9 "Запаси" зазначалось, що виключаються із собівартості запасів, витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва [2; 4]. На погляд автора, їх слід зараховувати до витрат періоду, тому що інакше це може призвести до завищення первісної вартості того чи іншого виду запасів, при цьому запаси можуть знаходитися на складі довго, кошти витрачатимуться на їх зберігання, проте при їх зарахуванні до первісної вартості понесені видатки не можна буде зарахувати до витрат і таким чином зменшити податок на прибуток.

Складність оцінки запасів за собівартістю (первісною вартістю) на підставі фактичних витрат обумовлена тим, що ці витрати не залишаються незмінними протягом періоду (року) навіть для одних і тих же видів (найменувань)

питання: скільки за вартістю запасів залишилось і скільки пішло у собівартість продукції. Подолати цю складність у оцінці запасів можна, застосовуючи різні методи (формули) розрахунку собівартості вибуття запасів. При відпуску у виробництво сировини, матеріалів, інших запасів, при реалізації готової продукції і товарів покупцям або споживачам, при продажу зайвих, непотрібних запасів та іншому їх вибутті на підприємствах оцінка запасів 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 з наведених методів. Для запасів різного призначення можуть використовуватись одночасно різні методи оцінки [1].

Автором запропоновано об'єднати методи ФІФО та середньозваженої собівартості, тобто залишки на початку періоду не переоцінюються, а списуються першими при вибутті запасів по тій собівартості, що було оцінено за методом середньозваженої собівартості у минулому періоді. Далі всі запаси, що були придбані до дати першого вибуття запасів, оцінюються за методом середньозваженої собівартості без урахування залишків на початку періоду. Отже, новопридбані запаси будуть списуватися на виробництво чи інші цілі за вартістю, визначеною, як було зазначено. А переоцінюватися вони будуть вже тільки на основі результатів інвентаризації.

Наприклад, на початку 1 кварталу 2013 року для підприємства "Х" характерні такі рухи у матеріалах, що представлені в таблиці.

Таблиця

Інформація щодо залишків та руху матеріалів підприємства "Х" за 1 квартал 2013 року

Дата	Зміст операції	Кількість, кг	Ціна, грн/кг
01.01.13	Залишок на початку року	25	10,00
10.01.13	Придбано 50 кг матеріалів	50	10,50
29.01.13	Придбано 80 кг матеріалів	80	10,75
07.02.13	Списано матеріали на виробництво	100	?
23.02.13	Придбано 60 кг матеріалів	60	10,70
04.03.13	Придбано 70 кг матеріалів	70	10,80
15.03.13	Придбано 20 кг матеріалів	20	10,85
18.03.13	Списано матеріали на виробництво	150	?
31.03.13	Залишок на кінець 1 кварталу	55	?

Отже, 07.02.13 собівартість списаних матеріалів складатиме: $25 \text{ кг} \times 10,00 \text{ грн} + ((50 \times 10,50 + 80 \times 10,75) / (50+80)) \times 75 \text{ кг} = 250,00 \text{ грн} + ((525,00 + 860,00) / 130,00) \times 75 \text{ кг} = 250,00 \text{ грн} + 75 \text{ кг} \times 10,65 \text{ грн} = 1048,75 \text{ (грн)}$. Після списання матеріалів на 07.02.13 залишок склав $55 \text{ кг} \times 10,65 \text{ грн} = 585,75 \text{ (грн)}$.

18.03.13 собівартість складатиме: $585,75 \text{ грн} + (((60 \times 10,70 + 70 \times 10,80 + 20 \times 10,85) / (60 + 70 + 20)) \times 95 \text{ кг} = 585,75 \text{ грн} + ((642,00 + 756,00 + 217,00) / 150) \times 95 \text{ кг} = 585,75 \text{ грн} + 95 \text{ кг} \times 10,77 \text{ грн} = 1608,90 \text{ (грн)}$.

31.03.13 собівартість залишків матеріалів на кінець 1 кварталу 2013 р. складатиме: $55 \text{ кг} \times 10,77 \text{ грн} = 592,35 \text{ (грн)}$.

Даний метод слід використовувати при значних змінах цін між періодами для усереднення даних. Перевагою є те, що ціни зазвичай не сильно змінюються впродовж одного кварталу, проте можуть значно збільшуватися на початку наступного періоду, тому для більш точного відображення вартості матеріалів доцільніше не брати у розрахунок залишки на початок, а списувати за цією вартістю, що була сформована у минулому періоді.

Таким чином, можна зробити висновок, що вибір того чи іншого методу вибуття запасів є дуже важливим, адже впливає як на собівартість списаних матеріалів зокрема, так і на собівартість випущеної готової продукції в цілому. Завищення чи заниження собівартості списаних матеріалів призводить до викривлення фінансової звітності, зміни розміру прибутку та податків. Це підтверджує необхідність постійного вдосконалення в напрямі вибуття запасів з метою оптимізації витрат.

Напрямами подальших досліджень є вдосконалення запропонованого методу вибуття запасів з метою оптимізації витрат та приведення вартості матеріалів до найбільш реальної.

Наук. керівн. Пасенко Н. С.

Література: 1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 2. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 3. Посилаєва К. І. Поняття і сутність виробничих запасів та їх класифікація [Електронний ресурс] / К. І. Посилаєва, Ю. О. Крот. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnauekon/2011_5/pdf/23.pdf. 4. Домбровська Н. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно з національними стандартами [Електронний ресурс] / Н. Р. Домбровська. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/socgum/inek/2011_7/137.pdf.