

ФІНАНСИ, КРЕДИТ

УДК 657:422.7

А.М. Кадацька, К.О. Малишева

ОЦІНКА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Обґрунтовано порядок та методи оцінки готової продукції в залежності від каналів надходження та її вибутті з метою пошуку найбільш оптимального методу визначення собівартості використаних матеріалів.

Постановка проблеми. Запаси, в тому числі готова продукція, займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства і є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства.

Згідно з П(с)БО 9 «Запаси», запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Для правильного ведення обліку важливе значення має порядок оцінки запасів при їх визнанні активами.

Метою статті є визначення порядку та методів оцінки готової продукції в залежності від каналів надходження та її вибутті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблемних питань пов'язаних з оцінкою запасів присвячують свої праці ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Н.М. Малюга, Т.О. Гуренко, В.Г. Козак, П.Л. Сук, В.Ф. Палій, Д. Міддлтон, Б. Нідлз та ін.

Виклад основного матеріалу. Оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його складовими.

Багато зарубіжних вчених оцінку матеріальних запасів визначають як одну з найбільш широко обговорюваних проблем бухгалтерського обліку, оскільки помилка в оцінці запасів може мати негативний вплив на величину чистого прибутку як у поточному, так і в наступному році.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [1].

Згідно з П(с)БО 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актам;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

- поточні біологічні активи, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання [2].

Порядок оцінки запасів залежить від каналу надходження.

Запаси, *придбані за плату*, при їх первісному визнанні оцінюють та відображають відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», згідно з яким придбані (отримані) запаси

зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням продукції, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю продукції, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця її використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням продукції і доведенням її до стану, придатного для використання у запланованих цілях.

Щодо сільськогосподарської продукції, яка виготовлена власними силами, при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(с) БО 16 "Витрати". Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу [4].

До виробничої собівартості продукції включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- розподілені загальновиробничі витрати [3].

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції має бути затверджений в Наказі про облікову політику підприємства.

До собівартості продукції не включаються витрати, пов'язані з операційною діяльністю, зокрема, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Фактична кількість сільськогосподарської продукції визначається на місці оприбуткування за вирахуванням мертвих відходів, усушки, угару зеленої маси при силосуванні, сінажуванні тощо.

Тому виходить, що на баланс продукція оприбутковується після сортування та очищення, а неочищена продукція відображається в обліку тільки в кількісному вираженні.

До первісної вартості готової продукції не включаються, а відносяться до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

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:

- собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO або ФІФО);
- середньозваженої собівартості;
- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Використання *методу FIFO* ґрунтується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, першими й вибувають. Отже, вартість запасів на кінець звітного періоду відображається фактично за вартістю останніх за часом придбань.

Недоліком цього методу є невиправдане завищення прибутку (при зростанні цін).

Тому застосування методу FIFO в умовах зростання цін сприятиме зростанню податку на прибуток. Проте і в цьому випадку можна знайти позитивний момент при отриманні позики або при залученні інвестицій.

Метод середньозваженої собівартості дуже поширений. Суть його полягає в тому, що при різних цінах на запаси визначається середня ціна, за якою потім списується собівартість запасів.

При цьому визначають суму кількості одиниць запасів на початок звітного періоду та їх вартість і одиниць запасів, придбаних протягом звітного періоду, та їх вартість. Далі сума добутків кількості таких запасів та їх вартостей ділиться на кількість запасів, що в результаті дає середньозважену собівартість одиниці запасу на кінець періоду.

В основному *метод нормативних витрат* призначений для серійного промислового виробництва. Суть його полягає в тому, що запаси, як правило, оцінюються в балансі за нормативною собівартістю, яка складається з суми нормативних витрат на одиницю виробу. Ці витрати плануються підприємством, регулярно перевіряються і змінюються для максимального наближення їх до фактичних. Точний термін перегляду норм витрат законодавством не встановлений, він визначається підприємством самостійно. Відхилення від встановлених нормативів обліковують на окремих регулюючих рахунках. На практиці такий метод застосовується рідко через складний механізм включення матеріальних витрат (запасів) до собівартості продукції:

- встановлення норм витрат запасів на кожен вид продукції;
- встановлення згідно з визначеними нормами витрат і цін запасів кошторисних ставок на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до змін норм витрат запасів або цін.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості 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 переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується щодо тих видів виробничих запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень і проектів значної вартості, а також стосовно тих видів запасів, що вони не замінюють один одного. Застосування цього методу передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів. В результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використає підприємство, прибуток буде змінюватись відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торгової націнки на товари. Цей метод застосовується підприємствами, які мають значну і перемінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів на середній процент торгової націнки. Середній процент торгової націнки визначається шляхом ділення залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок за звітний місяць на продажну вартість одержаних у звітному місяці товарів і залишок товарів на початок звітного місяця [6].

Згідно з П(с)БО 9 «Запаси» на підприємстві можна використовувати один із п'яти методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові

умови використання, застосовується тільки один із вище наведених методів. Підприємство може вибрати одну із двох систем обліку: постійну або періодичну. Вибір системи має бути зазначений в наказі про облікову політику.

При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік).

Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є точнішою, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість.

Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, при великому обсязі операцій можна отримати різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів.

Метод обліку вибуття запасів, який підприємство обирає для цілей бухгалтерського обліку фіксується в наказі про облікову політику підприємства та обов'язково наводиться примітка: до дати звітності зміна обраного методу дозволяється один раз на рік на початку нового календарного року з обґрунтуванням причин такої зміни [5].

Висновки. Таким чином, від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів. Незважаючи на те, що собівартість є найбільш придатною і об'єктивною базою для оцінки запасів, стандартами обліку передбачено застосовувати в обліку і фінансовій звітності найменшу з двох оцінок: собівартість або чисту вартість реалізації. Не залежно від того, коли і які запаси надійшли, коли і які вибули, підприємство може застосовувати будь-який з методів їх оцінки. Розглянуті методи оцінки виробничих запасів представляють інтенсивні зусилля підприємств, направлені на пошук найбільш оптимального методу визначення собівартості використаних матеріалів. Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку, так як в подальшому це має суттєвий вплив на формування фінансового результату, структуру балансу та облікову політику.

SUMMARY

The authors justify the procedure and methods of finished product evaluation in relation to the channels of supply and their dispatch in order to find the most optimal method for determining the cost of materials used.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. №790, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
5. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – №2.
6. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. В.М. Жука. – К., 2007. – 368 с.

Надійшла до редколегії 8 жовтня 2012 р.