

УДК 657.92 : 330.123.3

**Мельник Н.Б.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника**

ОЦІНКА ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ ПРИ ПЕРІОДИЧНІЙ ТА ПОСТІЙНІЙ СИСТЕМАХ ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Відповідно до аксіоматичних бухгалтерських тверджень, кругообіг господарських засобів формують три взаємодоповнюючі процеси – постачання, виробництво, реалізація. Незважаючи на їх облікову рівнозначність, із суспільної та економічної точок зору можна стверджувати, що основним є виробничий етап. Адже саме під час нього створюється не лише додана вартість, але новий продукт, який може бути як кінцевоспожитим, так і об'єктом постачання.

У сучасних умовах господарювання багато підприємств спеціалізуються на посередницькій діяльності, для якої замкнутий цикл оборотності засобів включає два процеси: постачання і реалізацію. Причиною є висока ресурсна витратність формування та підтримки виробничого етапу і його часта неопукність, нерентабельність. Саме з метою зниження собівартості готової продукції, при потенційній можливості підвищення рівня ціни, важливе значення набуває оцінка списання виробничих запасів, які займають у ній питому частку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки вибуття запасів та їх обліку на підприємстві досліджується найчастіше у навчальних посібниках. Зокрема, у своїй наукових пошуках її висвітлювали Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, О.І. Коблянська, В.І. Лемішовський, Р.Л. Хом'як та інші. Суть їхніх публікацій базується на законодавчих аспектах, іноді має теоретичний характер із відсутністю обліково-процесуального подання. Тому невирішеною частиною досліджуваної проблеми є розробка алгоритмів оцінки вибуття запасів із зазначенням кореспонденцій за методами середньозваженої собівартості та ФІФО при періодичній і постійній системах обліку. А також обґрунтування принципів застосування останніх.

Постановка завдання. Стаття має на меті розкриття на умовних даних оцінки вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості та ФІФО при періодичній та постійній системах обліку, з визначенням принципів їх застосування, через наглядні розрахунково-облікові алгоритми.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", підприємство "при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті" має право їх оцінювати за одним із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу [1].

Для законодавчо визначеної та ефективної організації бухгалтерського обліку запасів обраний метод оцінки їх вибуття визначається розпорядчим документом, який затверджує (схвалює) власник чи уповноважений орган. У ньому також зазначаються порядок аналітичного обліку запасів і одиниця натурального їх виміру для кожної одиниці бухгалтерського обліку [2]. Всі одиниці бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові призначення та умови використання, оцінюють тільки за одним із методів [1].

Оскільки "у світовій практиці існує дві системи обліку запасів: постійна або періодична" [3, с. 181], то підприємство має право вибору однієї з них при обов'язковому її зазначенні у Наказі про облікову політику. Основна відмінність між цими системами обліку запасів базується на послідовності розрахунку кредитового обороту та залишків на кінець періоду по рахунках запасів [4, с. 363].

Періодична система обліку (далі – ПрСО) надходження та вибуття запасів означає, що їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). При постійній системі обліку (далі – ПсСО) запасів їх рух та залишки відображаються на кінець робочого дня [5, с. 235] – отримана при цьому інформація є точніша, оскільки має оперативний характер, проте водночас її формування є трудомістким процесом [3, с. 181].

Застосуванням кожної з двох систем обліку можливе при оцінці вибуття запасів за двома методами: середньозваженої собівартості та ФІФО, що підтверджується законодавчо. Адже оцінка за *середньозваженою собівартістю* може проводитись щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості їх залишку на початок звітної місяця – ПрСО (на дату операції – ПсСО) і вартості одержаних у звітному місяці – ПрСО (до і за дату операції – ПсСО) на їх сумарну кількість на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці – ПрСО (на дату операції та одержаних до дати операції – ПсСО).

Аналогічно за методом ФІФО запаси оцінюються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство за звітний місяць – ПрСО (до певної дати вибуття – ПсСО) [1].

При значних обсягах інформації через різницю в часі відображення запасів, використання одного методу їх оцінки за двох систем надає різні вартості вибуття та залишків [5, с. 235].

Оцінку вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості та ФІФО можна подати алгоритмічно на умовно-практичному завданні (табл. 1). З метою наочності розрахунків сформовано дані по запасах (рахунок 20 "Виробничі запаси") при їх списанні на виробництво протягом двох місяців – березня і квітня, за відсутності початкового залишку на 01.04 та заокругленні усіх отриманих сум до цілого значення.

Таблиця 1

Вхідні дані для оцінки вибуття запасів

Місяць	Надходження запасів				Вибуття запасів	
	№ партії	дата	кількість	ціна одиниці	дата	Кількість
Квітень	I	2	10	20	3	7
	II	5	15	25	8	11
	III	13	12	30	29	42
	IV	27	29	35		
Травень	V	5	22	34	10	32
	VI	7	19	40	29	25
	VII	15	13	36		
	VIII	26	18	43		

Джерело: власна розробка.

Також чітко розмежовано алгоритми розрахунків оцінки вибуття запасів та їх облікове відображення за двома методами: середньозваженої собівартості і ФІФО, в розрізі кожної системи обліку. З метою більшої зрозумілості розрахунково-облікових операцій їх виокремлено за місяцями.

Алгоритм розрахунків оцінки вибуття запасів та їх облікове відображення за методом середньозваженої собівартості при:

- періодичній системі обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Оцінка вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості при періодичній системі обліку за квітень-травень, грн.

№ п/п	Зміст розрахунку	Розрахунок	Кореспонденції	
			дебет	Кредит
1	КВІТЕНЬ			
1.1.	Вартість надходження	$10 \cdot 20 + 15 \cdot 25 + 12 \cdot 30 + 29 \cdot 35 = 1950$	20	631
1.2.	ПДВ (податковий кредит)	$1950 \cdot 0,2 = 390$	641	631
1.3.	Середньозважена собівартість	$1950 / (10 + 15 + 12 + 29) = 30$	x	X
1.4.	Вартість вибуття	$(7 + 11 + 42) \cdot 30 = 1800$	23	20
1.5.	Вартість кінцевого залишку	$((10 + 15 + 12 + 29) - (7 + 11 + 42)) \cdot 30 = 180$	x	X
2	ТРАВЕНЬ			
2.1.	Вартість надходження	$22 \cdot 34 + 19 \cdot 40 + 13 \cdot 36 + 18 \cdot 43 = 2750$	20	631
2.2.	ПДВ (податковий кредит)	$2750 \cdot 0,2 = 550$	641	631
2.3.	Середньозважена собівартість	$(180 + 2750) / (6 + 22 + 19 + 13 + 18) = 38$	x	X
2.4.	Вартість вибуття	$(32 + 25) \cdot 38 = 2166$	23	20
2.4.	Вартість кінцевого залишку	$((6 + 22 + 19 + 13 + 18) - (32 + 25)) \cdot 38 = 798$	x	X

Джерело: власна розробка з урахуванням вимог [2].

Залишок запасів на 01.05 рівний кінцевому залишку у квітні – тобто становив 6 од. за середньозваженою вартістю кожної 30 грн. Ці дані є доповнюючими вхідними до алгоритму розрахунків за травень.

- постійній системі обліку (табл. 3).

Метод середньозваженої собівартості сьогодні дуже поширений [5, с. 237], оскільки він найлегший у застосуванні, особливо при періодичній системі обліку, що підтверджується вищенаведеними розрахунками.

Також безперечна його перевага означає своєрідне згладжування показника собівартості

виробленої продукції, за умов, коли досить часто змінюються закупівельні ціни на ринку [6].

Таблиця 3

Оцінка вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості при постійній системі обліку за квітень-травень, грн.

№ п/п	Зміст розрахунку	Розрахунок	Кореспонденції	
			дебет	кредит
1	КВІТЕНЬ			
1.1.	Вартість надходження на 02.04	$10 \cdot 20 = 200$	20	631
1.2.	ПДВ (податковий кредит)	$200 \cdot 0,2 = 40$	641	631
1.3.	Середньозважена собівартість на 03.04	$200 / 10 = 20$	x	x
1.4.	Вартість вибуття за 03.04	$7 \cdot 20 = 140$	23	20
1.5.	Вартість залишку на 03.04	$(10 - 7) \cdot 20 = 60$	x	x
1.6.	Вартість надходження на 05.04	$15 \cdot 25 = 375$	20	631
1.7.	ПДВ (податковий кредит)	$375 \cdot 0,2 = 75$	641	631
1.8.	Середньозважена собівартість на 08.04	$(60 + 375) / (3 + 15) = 24$	x	x
1.9.	Вартість вибуття за 08.04	$11 \cdot 24 = 264$	23	20
1.10.	Вартість залишку на 08.04	$(3 + 15 - 11) \cdot 24 = 168$	x	x
1.11.	Вартість надходження на 13.04	$12 \cdot 30 = 360$	20	631
1.12.	ПДВ (податковий кредит)	$360 \cdot 0,2 = 72$	641	631
1.13.	Вартість надходження на 27.04	$29 \cdot 35 = 774$	20	631
1.14.	ПДВ (податковий кредит)	$774 \cdot 0,2 = 154,8$	641	631
1.15.	Середньозважена собівартість на 29.04	$(168 + 360 + 774) / (7 + 12 + 29) = 27$	x	x
1.16.	Вартість вибуття за 29.04	$42 \cdot 27 = 1134$	23	20
1.17.	Вартість залишку на 29.04	$6 \cdot 27 = 162$	x	x
2	ТРАВЕНЬ			
2.1.	Вартість надходження на 05.05	$22 \cdot 34 = 748$	20	631
2.2.	ПДВ (податковий кредит)	$748 \cdot 0,2 = 149,6$	641	631
2.3.	Вартість надходження на 07.05	$19 \cdot 40 = 760$	20	631
2.4.	ПДВ (податковий кредит)	$760 \cdot 0,2 = 152$	641	631
2.5.	Середньозважена собівартість на 10.05	$(162 + 748 + 760) / (6 + 22 + 19) = 36$		
2.6.	Вартість вибуття за 10.05	$32 \cdot 36 = 1152$	23	20
2.7.	Вартість залишку на 10.05	$15 \cdot 36 = 540$	x	x
2.8.	Вартість надходження на 15.05	$13 \cdot 36 = 468$	20	631
2.9.	ПДВ (податковий кредит)	$468 \cdot 0,2 = 93,6$	641	631
2.10.	Вартість надходження на 26.05	$18 \cdot 43 = 774$	20	631
2.11.	ПДВ (податковий кредит)	$774 \cdot 0,2 = 154,8$	641	631
2.12.	Середньозважена собівартість на 29.05	$(540 + 468 + 774) / (15 + 13 + 18) = 39$		
2.13.	Вартість вибуття за 29.05	$25 \cdot 39 = 975$	23	20
2.14.	Вартість залишку на 29.05	$21 \cdot 39 = 819$	x	x

Джерело: власна розробка з урахуванням вимог [2].

Алгоритм розрахунків оцінки вибуття запасів та їх облікове відображення за методом ФІФО при:

- періодичній системі обліку (табл. 4).

При оцінці запасів за методом ФІФО за періодичної системи обліку можна перевірити правильність розрахунків на кінець кожного місяця, адже:

Вартість кінцевого залишку = Вартість початкового + Вартість надходження – Вартість вибуття.

- постійній системі обліку (табл. 5).

Таблиця 4

Оцінка вибуття запасів за методом ФІФО при періодичній системі обліку
за квітень-травень, грн.

№ п/п	Зміст розрахунку	Розрахунок	Кореспонденції	
			дебет	Кредит
1	КВІТЕНЬ			
1.1.	Вартість надходження	$10*20+15*25+12*30+29*35=1950$	20	631
1.2.	ПДВ (податковий кредит)	$1950*0,2=390$	641	631
1.3.	Вартість вибуття	$10*20+15*25+12*30+23*35=1740$	23	20
1.4.	Вартість кінцевого залишку	$6*35=210$	х	Х
2	ТРАВЕНЬ			
2.1.	Вартість надходження	$22*34+19*40+13*36+18*43=2750$	20	631
2.2.	ПДВ (податковий кредит)	$2750*0,2=550$	641	631
2.3.	Вартість вибуття	$6*35+22*34+19*40+10*36=2078$	23	20
2.4.	Вартість кінцевого залишку	$3*36+18*43=882$	х	Х

Джерело: власна розробка з урахуванням вимог [2].

Таблиця 5

Оцінка вибуття запасів за методом ФІФО при постійній системі обліку
за квітень-травень, грн.

№ п/п	Зміст розрахунку	Розрахунок	Кореспонденції	
			дебет	Кредит
1	КВІТЕНЬ			
1.1.	Вартість надходження на 02.04	$10*20=200$	20	631
1.2.	ПДВ (податковий кредит)	$200*0,2=40$	641	631
1.3.	Вартість вибуття за 03.04	$7*20=140$	23	20
1.4.	Вартість залишку на 03.04	$3*20=60$	х	Х
1.5.	Вартість надходження на 05.04	$15*25=375$	20	631
1.6.	ПДВ (податковий кредит)	$375*0,2=75$	641	631
1.7.	Вартість вибуття за 08.04	$3*20+8*25=260$	23	20
1.8.	Вартість залишку на 08.04	$7*25=175$	х	Х
1.9.	Вартість надходження на 13.04	$12*30=360$	20	631
1.10..	ПДВ (податковий кредит)	$360*0,2=72$	641	631
1.11.	Вартість надходження на 27.04	$29*35=774$	20	631
1.12.	ПДВ (податковий кредит)	$774*0,2=154,8$	641	631
1.13.	Вартість вибуття за 29.04	$7*25+12*30+23*35=1340$	23	20
1.14.	Вартість залишку на 29.04	$6*35=210$	х	Х
2	ТРАВЕНЬ			
2.1.	Вартість надходження на 05.05	$22*34=748$	20	631
2.2.	ПДВ (податковий кредит)	$748*0,2=149,6$	641	631
2.3.	Вартість надходження на 07.05	$19*40=760$	20	631
2.4.	ПДВ (податковий кредит)	$760*0,2=152$	641	631
2.5.	Вартість вибуття за 10.05	$6*35+22*34+4*40=1118$	23	20
2.6.	Вартість залишку на 10.05	$15*40=600$	х	Х
2.7.	Вартість надходження на 15.05	$13*36=468$	20	631
2.8.	ПДВ (податковий кредит)	$468*0,2=93,6$	641	631
2.9.	Вартість надходження на 26.05	$18*43=774$	20	631
2.10.	ПДВ (податковий кредит)	$774*0,2=154,8$	641	631
2.11.	Вартість вибуття за 29.05	$15*40+10*36=960$	23	20
2.12.	Вартість залишку на 29.05	$3*36+18*43=882$	х	Х

Джерело: власна розробка з урахуванням вимог [2].

При оцінці вибуття запасів за методом ФІФО за постійної системи обліку аналогічно можна

зробити перевірку правильності розрахунків на кінець кожного дня через дані початкового залишку, вартостей надходження та вибуття. Також на основі порівняння розрахункових даних таблиць 2 і 3 доцільно зазначити про ідентичність отриманих результатів за кожен місяць. Зокрема, початкових і кінцевих залишків, вартостей надходження і вибуття запасів, що для перевірки правильності їх обліку методом ФІФО при одній системі обліку можна додатково провести облік за іншою.

На основі вищенаведених розрахунків оцінки вибуття запасів за двох систем обліку можна визначити загальні принципи їх застосування (рис. 1).



Рис. 1. Принципи застосування періодичної та постійної систем обліку при оцінці вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості та ФІФО

Джерело: власна розробка.

Оскільки в сучасних умовах господарювання при частих інфляційних процесах запаси купляються за постійно зростаючими цінами, то оцінка їх вибуття за методом ФІФО означає списання за найменшою з цін. Тому запаси, які залишаються на балансі підприємства оцінюються за вартістю, яка близько наближена до ринкової. Це означає, що аналіз балансу дає не лише оптимістичні, але реалістичні результати [7, с. 178].

При порівнянні двох методів оцінки вибуття запасів: середньозваженої собівартості та ФІФО, чистий прибуток, визначений за першим методом має середнє значення – тобто найбільш рівну величину, ніж при його розрахунку за другим. Проте в умовах зростання цін за обома зазначеними методами вартість запасів на кінець звітної періоду є нижча за їх ринкову вартість [8].

Вибір методу оцінки вибуття запасів залежить від виду діяльності підприємства. Зокрема, остання характеризується галузевою та виробничою специфікою, а також інтенсивністю функціонування господарюючого суб'єкта і рівнем фактичного використання виробничих потужностей. Також доцільно враховувати частоту зростання цін на придбані запаси. Адже за постійного і значного їх збільшення собівартість готової продукції при застосуванні методу ФІФО може бути занижена, що перешкоджатиме простому відтворенню (не враховуючи уже розширене) виробничого процесу через необхідність використання отриманого прибутку на придбання нових запасів.

Щодо вибору системи обліку – періодичної чи постійної – то кожна з них має майже ідентичні власні переваги та недоліки по відношенню до обох методів. Так постійна система обліку дає інформацію про залишки запасів на кожен день (або день списання), що забезпечує безперервний контроль за їх рухом. Періодична система обліку такою ознакою не характеризується, проте її

перевагою є легкість ведення.

Висновки з проведеного дослідження. Оцінка вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості та ФІФО передбачає вибір підприємством однієї з двох систем обліку – періодичної чи постійної. Суть і практичне застосування останніх вирізняється не так методикою ведення розрахунків та їх кореспондуючим відображенням, як частотою виконання ідентичних обчислень. Це визначає особливості в алгоритмах математичних дій за звітний період (як правило за місяць) і зумовлює різницю записів на бухгалтерських рахунках, а саме інтервальність їх реєстрації в журналі господарських операцій. Однак періодична і постійна системи обліку ґрунтуються на загальних принципах, дотримання яких забезпечить комплексну оцінку вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості та ФІФО, що, при їх спрямуванні у виробництво, сприятиме правильності визначення собівартості готової продукції.

Бібліографічний список

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. за № 246 Електронний ресурс // Режим доступу : www.rada.gov.ua
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 Електронний ресурс // Режим доступу : www.minfin.gov.ua/
3. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський, В.І. Воськало, В.С. Мохняк – Львів : Бухгалтерський центр “Ажур”, 2010. – 440 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік : Підручник. / Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та ін. – Житомир : ПП “Рута”, 2010. – 756 с.
5. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський. – Львів : Бухг. центр “Ажур”, 2010. – 1220 с.
6. Методичні рекомендації по вдосконаленню методів оцінки вибуття виробничих запасів в системі прийняття управлінських рішень в сільськогосподарських підприємствах / Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” УААН. [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://magazine.iaaf.org.ua>
7. Коблянська О.І. Фінансовий облік : навч. посіб. / О.І. Коблянська. – К. : Знання, 2010. – 473 с.
8. Методи визначення собівартості вибуття запасів [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://ua.coolreferat.com/>

Анотація

Розкрито суть періодичної та постійної систем обліку. Визначено, що вибір окремої з них у підприємства виникає лише при оцінці вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості та ФІФО. Розроблено наглядно-практичні алгоритми оцінки вибуття запасів цими методами при періодичній і постійній системах обліку, вказано кореспонденції рахунків та визначено принципи застосування обох облікових систем.

Ключові слова: *запаси, методи оцінки вибуття запасів, періодична система обліку, постійна система обліку, метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО.*

Аннотация

Раскрыта суть периодической и постоянной систем учета. Определено, что выбор отдельной из них у предприятия возникает только при оценке выбытия запасов по методам средневзвешенной себестоимости и ФИФО. Разработаны наглядно-практические алгоритмы оценки выбытия запасов за этими методами при периодической и постоянной системах учета, указано корреспонденции счетов та обозначено принципы использования обеих учетных систем.

Ключевые слова: *запасы, методы оценки выбытия запасов, периодическая система учета, постоянная система учета, метод средневзвешенной себестоимости, метод ФИФО.*

Annotation

The essence of periodic and permanent accounting systems is opened. Determined, that only assessing the disposal of reserves, the enterprise chooses one of them the weighted average cost method and FIFO. The visual-practical algorithms of assessing the disposal of reserves by these methods in periodic and permanent accounting systems is developed, the correspondence accounts are indicated, the principles of using the two accounting systems are defined.

Key words: *the reserves, the assessment the disposal of reserves methods, the periodic accounting system, the permanent accounting system, the weighted average cost method, the FIFO method.*