

УДК 657.1:687

## ВИБУТТЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ШВЕЙНОМУ ВИРОБНИЦТВІ: МЕТОДИ ОЦІНКИ

Костів І.Я.

-

*У статті проаналізовано суть методів оцінки в бухгалтерському обліку, їх роль при виборі оцінки запасів, які використовуються у швейному виробництві. Визначено самий оптимальний метод розрахунку вибуття виробничих запасів на швейних підприємствах. Одержано об'єктивну інформацію про надходження виробничих запасів, формування їх собівартості та їх важливу роль у виробничому процесі швейного підприємства, досліджено важливість оцінки виробничих запасів.*

**Ключові слова:** методи оцінки, бухгалтерський облік, оцінка запасів, швейне виробництво.

### ВСТУП

**Постановка проблеми.** Зменшення собівартості готових виробів є однією з головних умов підвищення ефективності швейного виробництва. А тому вагомого значення набуває наявність об'єктивної і достовірної інформації про надходження виробничих запасів, формування їх собівартості, рівень закупівельних цін, умови зберігання та ефективність використання. Основним джерелом такої інформації є бухгалтерський облік.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми обліку і оцінки виробничих запасів знайшли своє відображення в працях вітчизняних вчених, зокрема М. Кужельного, І. Лаза-ришиної, Н. Малюги, та зарубіжних: Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуелла, Р. Ентоні, Дж. Ріса, Е. Райса, Д. Міддлтона, Г. Муса, Р. Ханшманна.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його складовими. Проте, вчені по-різному визначають її суть. Так, В. В. Сопко оцінювання трактує як спосіб вартісного визначення господарських фактів –явищ і процесів [4, с. 60], за допомогою якого натуральні характеристики перетворюються на вартісні. М. В. Кужельний та В. Г. Лінник зазначають про те, що необхідно постійно порівнювати витрати підприємства з результатами його господарської діяльності, контролювати виконання окремих показників, здійснювати відповідні групування засобів виробництва або коштів з метою отримання узагальнених даних за єдиним вимірником в цілому по підприємстві...завдяки способу, який називається оцінкою [2, с. 56].

Ряд зарубіжних вчених (Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл) оцінку матеріальних запасів визначають як одну з найбільш цікавих і широко обговорюваних проблем бухгалтерського обліку. Такої ж думки дотримується Д. Міддлтон, який грошову оцінку наявних на підприємстві запасів вважає однією з головних проблем бухгалтерського обліку [1, с. 114]. Придбані виробничі запаси використовуються в основному при виготовленні швейних виробів. Проте, коливання у вартості одного і того ж матеріалу викликає зміни в собівартості виробленої продукції. А тому виникає потреба в обґрунтованому списанні матеріалів на собівартість різних виробів.

Відпуск виробничих запасів на швейних підприємствах здійснюється за одним з методів, зазначених у П(С)БО 9 "Запаси", а саме:

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

Як відомо, ціни на виробничі запаси протягом року постійно змінюються, в результаті чого одна і та ж сама кількість запасів може бути придбана за різною ціною. Тому досить часто при використанні одного і того ж виду запасу неможливо визначити, з якого конкретного придбання і яку частину уже використано, а яка залишилась на складі, тобто встановити їх фізичний рух.

Взагалі фізичний рух запасів передбачає їх вибуття у відповідності до черговості їх надходження за принципом: перший на склад –перший зі складу. Так як вибуття виробничих запасів не завжди співпадає з їх фізичним рухом, більш важливого значення набуває інформація про рух вартості. Саме "рух вартості"

означає ув'язку затрат з запланованим їх потоком, що дає можливість правильніше і точніше оцінювати прибуток[3, с. 59].

Не залежно від того, коли і які запаси надійшли, коли і які вибули, підприємство може застосовувати будь-який з методів оцінки їх виходу. Проте, вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку. Один і той самий метод при різних системах обліку забезпечує наявність різних даних щодо вартісного виміру виробничих запасів та величини одержаного фінансового результату.

Розглянемо детальніше особливості застосування методів оцінки запасів при їх виході у відповідності до систем обліку запасів, зазначивши недоліки, переваги і можливість застосування на швейних підприємствах.

Так, метод обліку за ідентифікованою собівартістю передбачає використання або продаж запасу за собівартістю придбання кожного його виду. Такий метод доцільно застосовувати до тих видів виробничих запасів, які є незамінними один одним. При застосуванні цього методу рух вартості виробничих запасів співпадає з їх фактичним рухом. До того ж величина відпущених запасів і їх залишків обліковується за фактичною вартістю.

На недоцільність використання методу ідентифікованої собівартості до групи власних виробничих запасів швейних підприємств вказують ряд причин, а саме: в багатьох випадках важко і практично не можливо прослідкувати рух конкретного виду запасу, по-друге, встановити, який матеріал і з якого придбання використано, а який залишився в запасі, можна лише зі значною часткою умовності і, по-третє, метод є досить обтяжливим і непрактичним через вартісну нестабільність одиниці запасів.

Метод середньозваженої собівартості передбачає вирахування середньої ціни одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок періоду і тих, що надійшли, на сумарну кількість цих же запасів.

При цьому середня вартість одиниці запасу може розглядатись (в залежності від системи обліку) як за звітний період, так і після кожного нового надходження.

Цей метод найбільш простий і найменш трудомісткий у застосуванні. Проте, саме простота у вирахуванні містить загрозу легкого маніпулювання цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів.

При системі постійного обліку нова ціна запасу вираховується після кожної чергової партії їх надходження, а періодом є проміжок часу між попереднім та поточним видатком запасів. В даному випадку вартість одержаних запасів усереднюється з наявною, в результаті чого виробничі запаси обліковуються як одна партія за однією обліковою ціною.

Застосування даного методу при системі постійного обліку дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дає можливості маніпулювання з цифрами. Крім того, оцінка залишків виробничих запасів та собівартість готової продукції за цим методом не є повністю об'єктивною.

За методом ФІФО вибувають запаси, які надійшли першими. Тобто рух виробничих запасів відбувається у порядку черговості їх надходження за принципом: перший на склад – перший зі складу.

При системі періодичного обліку, вартість виробничих запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом множення їх кількості, вирахованої шляхом фізичного підрахунку, на ціни останніх надходжень (табл. 1).

**Таблиця 1** Визначення собівартості вибулих запасів методом ФІФО

№	Назва товару	Залишок на початок			Надходження			Вихід			Залишок на кінець		
		К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума
1.	Голки	20	0,80	16,00									
2.	Голки	50	1,00	50,00							10	1,00	10,00
3.	Голки	30	1,50	45,00							30	1,50	45,00
4.	Голки				30	2,00	60,00				30	2,00	60,00
5.	Голки				40	1,10	44,00				40	1,10	44,00
Разом		100		111,0	70		104,0	60		*56,0	110		159,0

\*  $(40 \times 1,10) + (30 \times 2,00) + (30 \times 1,50) + (10 \times 1,00) = 159$ ;  $111,00 + 104,00 - 159,00 = 56,00$ .

Виробничі запаси, які не виявлені під час їх інвентаризації, вважаються вибулими і списуються з обліку за цінами попередніх надходжень.

При застосуванні системи постійного обліку після кожної операції вибуття необхідно впорядкувати одиниці виробничих запасів з відповідними одиничними величинами їх вартості. Це зумовлено тим, що запаси, які були придбані раніше за відповідну ціну, першими йдуть у використання і у цей момент вартість придбання саме цих запасів відноситься до собівартості виготовленої продукції (табл. 2).

Таблиця 2 Визначення собівартості вибулих запасів методом ФІФО в умовах постійного обліку

№	Назва товару	Залишок на початок			Надходження			Вибуття			Залишок на кінець		
		К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума	К-сть	Ціна	Сума
1.	Голки	20	0,80	16,00									
2.	Голки	50	1,00	50,00							10	1,00	10,00
3.	Голки	30	1,50	45,00							30	1,50	45,00
4.	Голки				30	2,00	60,00				30	2,00	60,00
5.	Голки				40	1,10	44,00				40	1,10	44,00
Разом		100		111,0	70		104,0	60		*56,0	110		159,0

\* (20 x 0,80) + (40 x 1,00) = 56,00.

Даний метод доцільно застосовувати на швейних підприємствах, так як він є простим у використанні, запобігає можливості маніпулювання прибутком та сприяє відображенню запасів у балансі підприємства за вартістю, яка приблизно збігається з їх поточною ринковою вартістю.

До того ж при застосуванні даного методу рух вартості запасів максимально наближений до фізичного їх руху, причому чим частіше здійснюється придбання і витрачання запасів, тим ближчим є це наближення.

Недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період інфляції він забезпечує наявність невідрядно завищеної суми прибутку, так як при зростанні цін на запаси швейне підприємство підвищує реалізаційні ціни на продукцію, не враховуючи при цьому, що виробничі запаси були придбані до моменту росту цін.

Якщо ж вибулі виробничі запаси оцінюються з використанням встановлених норм витрат на одиницю продукції та діючих цін, то в подальшому необхідно постійно порівнювати фактичні та нормативні показники. Коливання купівельних цін, нестабільність економіки, важке фінансове становище швейних підприємств не сприяють практичному застосуванню даного методу.

Останній метод, який зазначено у П(С)БО 9 «Запаси» і який ми будемо розглядати, є метод ціни продажу. Як свідчить практика, даний метод доцільно застосовувати на швейних підприємствах, які крім виготовлення швейних виробів здійснюють торгівельну діяльність з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.

За цим методом собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між реалізаційною їх вартістю і сумою торгової націнки на ці товари. В свою чергу середній відсоток торгової націнки вираховується шляхом ділення суми залишку торгових націнок на початок звітної місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, одержаних у звітному місяці, на суму реалізаційної вартості залишку товарів на кінець звітної місяця та реалізаційної вартості проданих у звітному місяці товарів.

В умовах зростання цін на запаси формула ФІФО забезпечує найбільш низьку собівартість продажу, і, відповідно, найбільшу суму прибутку. Водночас, за даним методом вартість запасів, яка знайде відображення у балансі підприємства на кінець звітної періоду, буде найбільш відповідати їх фактичному вартісному виміру.

В свою чергу середньозважена собівартість продажу забезпечує більш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу закупівельних цін, проте розрахунок (за даним методом) є складнішим, і в умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітної періоду, звичайно, є нижчою за їх ринкову вартість.

Крім того, при застосуванні методу середньозваженої собівартості вираховується середня ціна запасу, в результаті чого згладжується нерівність цін на придбані протягом звітної періоду запаси. А відтак, втрачається контроль за тенденцією їх змін, що в умовах значного коливання цін є значним недоліком, який вказує на недоцільність застосування даного методу і перевагу методу ФІФО.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, найоптимальнішим методом оцінки виробничих запасів для швейних підприємств, які займаються виготовленням виробів є метод ФІФО, використання якого забезпечує контроль за рівнем цін на запаси, а при здійсненні виробничої і торгівельної діяльності – ще й метод ціни продажу.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: Пер. с англ. / Под ред. И. И. Елисейевой. – М.: «Аудит» Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. – 408с.
2. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. – К., 2001. – 334с.
3. Ерофеева В. А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях. – Л.: И-во ЛГУ, 1987. – 174с.
4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібн. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручн. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-тє вид., доп. іперероб. – Житомир: ПП «Рута» 2002. – 688с.

---

[Костів Ігорь Ярославович](#), аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії, e-mail: [igor-kostiv@rambler.ru](mailto:igor-kostiv@rambler.ru)