

Болдирева А.С.,

студентка,

Харківський національний університет імені Семена Кузнеця

Корчагіна Г.А.,

к.е.н.,

викладач кафедри економічного аналізу,

Харківський національний університет імені Семена Кузнеця

ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ: ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ У КРАЇНАХ СВІТУ

Анотація. У статті розкрито сутність методів вибуття запасів на підприємстві. Проаналізовано можливості їх використання. Вивчено основні види методів і приклади їх розрахунку. Розглянуто використання методів у різних країнах світу.

Ключові слова: ФІФО, ЛІФО, середньозважена вартість, реалізація, товар, собівартість запасів.

Постановка проблеми. Актуальним питанням для кожного вітчизняного підприємства, яке займається реалізацією продукції, є вибір методу вибуття запасів. Під час вибору методу потрібно враховувати специфіку роботи підприємства, галузь, в якій функціонує, адже підприємств завжди ставить перед собою мету – отримання найвищого прибутку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку реалізації продукції займалися відомі вітчизняні вчені-економісти: М.І. Беленкова [5], Н.С. Заокіпна [2], М.В. Кужельний [3], О.В. Лишиленко [4], В.Г. Лінник [3], М.Ф. Огітчук [5], В.Я. Плаксієнко [5], Л.К. Сук [6], П.Л. Сук [7], С.В. Шелін [8].

Мета статті полягає у визначенні сутності методів вибуття запасів.

Вклад основного матеріалу дослідження. Для оцінки кінцевих запасів і собівартості реалізованих товарів існує кілька методів:

- 1) метод специфічної ідентифікації (Specific Identification);
- 2) метод середньозваженої вартості (Weighted Average Cost);
- 3) ФІФО/FIFO (First In – First Out, «першим прийшов – першим пішов»);
- 4) ЛІФО/LIFO (Last In – First Out, «останнім прийшов – першим пішов»).

Суть методу специфічної ідентифікації полягає в тому, що точно відомо, які запаси залишилися на складі, а які були реалізовані, тому вартість запасів, що залишилися, і собівартість реалізованої продукції визначаються однозначно. Даний метод можна застосовувати на підприємствах, що торгують штучним дорогим товаром (автомобілями, коштовностями тощо).

Метод середньозваженої вартості заснований на припущенні, що кожна одиниця запасів даного періоду має однакову вартість – середньозважену вартість, яка розраховується за період. Даний метод можна застосовувати, коли підприємство, наприклад, займається торгівлею – продає велику кількість недорогих товарів (супермаркети і т. п.). Метод застосовується окремо для кожної сукупності взятих на облік запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками (цього уточнення немає в П(С)БО 9, але

ми його тут вносимо для більш широкого розкриття суті методу). Середньозважена собівартість набуває одиниці визначається за формулою:

$$\frac{\text{Запаси1} + \text{Запаси2}}{\text{К-сть Запасів1} + \text{К-сть Запасів2}} \quad (1)$$

де Запаси 1 – залишок запасів на початок місяця;

Запаси 2 – отримано ідентичні запаси протягом місяця;

К-сть Запасів 1 – кількість запасів, що залишилися на початок місяця;

К-сть Запасів 2 – кількість отриманих на початок місяця ідентичних запасів.

Отже, у чисельнику формули проставляються значення в грошовому (вартісному) вимірі, у знаменнику ці ж значення – у кількісному (тобто фізичних одиницях).

Метод ФІФО виходить з того, що запаси, що надійшли першими, першими і реалізуються (first-in, first-out method – FIFO). Основним його недоліком є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. А якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також і ціни на реалізований товар, то під час застосування методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що указується в Звіті про фінансові результати, можна вважати не виправдано завищеними.

Відповідно, в умовах постійного зниження цін спостерігається зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття запасів і вимушеного зниження відпускних цін на реалізовану підприємством продукцію (товари) виходить у звіті не виправдано заниженим. Водночас, оскільки запаси, які купуються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються під час вибуття за методом ФІФО, списуються в реалізацію за найменшою із цін, то запаси, що залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, більш-менш наближеною до ринкової. А це означає, що під час аналізу балансу такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу і, відповідно, коефіцієнт покриття будуть не просто оптимістичнішими, а й більш-менш реальними порівняно з тим, якби це підприємство використало під час вибуття запасів метод ЛІФО.

Метод ЛІФО виходить з того, що компанія спочатку реалізує те, що надійшло останнім. Даний підхід, навпаки, передбачає першочерговий продаж товару, що надійшов останнім. У цьому випадку кінцеві запаси будуть складатися з перших за часом закупівель, і для розрахунку їх вартості береться вар-

тість перших за часом закупівель. Проблема даного методу полягає в тому, що з плином часу оцінка запасів стає недостовірною, тому що включає запаси, ціни яких сформувалися кілька років тому.

Кожен із методів вибуття запасів має свої переваги і недоліки (табл. 1). Згідно з П(С)БО 9, кожне підприємство має право самостійно вибирати один із методів, але дуже важливо вибрати саме той, який дасть змогу найбільш точно проводити оцінку діяльності підприємства.

У періоди різкого зростання цін облік за методом ФІФО веде до поступового оновлення ціни запасів у напрямі поточної ціни. У силу цього зростає і дохід, оскільки старіші і дешевші запаси йдуть у продаж за новими цінами. Проте з урахуванням обставин метод ЛІФО, коли у продаж ідуть найсвіжіші надходження, робить для фірми недоступним отримання додаткового прибутку від подорожчання запасів.

Таким чином, якщо в період інфляції дві схожі компанії показують у звіті дані, розраховані в одному випадку з ЛІФО,

а в іншому – по ФІФО, то друга, скоріш за все, покаже більш високий прибуток, ніж перша.

Метод ЛІФО допускає підтасовування значення доходу, і в більшості іноземних держав використання бездротових телефонів заборонено. Із цієї причини багато транснаціональних корпорацій ведуть у своїх закордонних філіях облік за методом ФІФО.

При цьому не слід думати, що компанії, які використовують метод ФІФО, більш консервативні в підході до обліку, ніж ті, які використовують метод ЛІФО. У деяких галузях, де ціна виробленої продукції швидко падає, як це має місце у виробництві напівпровідників і комп'ютерів, оцінка товарних запасів за останніми надходженнями веде до зниження собівартості, а не навпаки.

Метод ЛІФО має деякі переваги перед методом ФІФО, хоча і не позбавлений недоліків. Якщо брати до уваги відоме твердження про те, що найбільш точний фінансовий результат можна вивести шляхом порівняння поточної собівартості това-

Таблиця 1

Переваги та недоліки методів вибуття запасів

| Назва методу | Переваги | Недоліки |
|-------------------------------------|---|--|
| ФІФО | Простий у використанні, надає можливість маніпулювання прибутком; залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості на дату складання звітності; вигідно застосувати під час планового скорочення закупівель матеріалів і очікування падіння цін на виготовлення; у період постійного зростання цін метод надає найбільш високий із можливих рівень чистого доходу | Метод призводить до зниження величини витрат, вони списуються за закупівельними цінами на собівартість реалізованої продукції; у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній, і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; завищені фінансові результати в умовах інфляції |
| ЛІФО | З його допомогою можна було прибрати з розрахунку собівартість товару, яка була занижена через інфляцію. При цьому сутність методики в тому, що в період активного росту цін у звіті відображаються лише найменші показники. В умовах інфляції (активного росту цін) використання методу ЛІФО дає змогу списати найдорожчу продукцію (сировину, матеріали). Такі маніпуляції – шанс для компанії знизити платежі з податку на прибуток за фіксований період часу. Можливість отримати прибуток в умовах інфляції (істотного приросту цін) і знизити базу оподаткування, а саме податки на прибуток компанії | Одна з головних проблем – облік із застосуванням методу ЛІФО. Тут потрібно розуміти, що в основі методики лежить таке припущення: ТМЦ підприємства, які в першу чергу йдуть у виробництво (або підлягають реалізації), повинні бути оцінені з урахуванням вартості останнього купленого або виготовленого товару |
| Метод середньозваженої собівартості | Дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; під час застосування цього методу чистий прибуток матиме середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; доцільність використання даного методу оцінки запасів також обумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі і вартості витрачених матеріальних цінностей; метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху по кожній одиниці товарів | Не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу і під час прийняття управлінських рішень; у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реальний, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків |
| Метод специфічної ідентифікації | Найбільш точний метод; під час застосування цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дає змогу визначити її собівартість, таким чином, підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або дешевших запасів | Трудомісткість методу; у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно |

Джерело: складено на основі [1; 10]

рів з їх поточною продажною вартістю, то можна вважати, що метод ЛІФО має явну перевагу перед методом ФІФО, оскільки саме метод ЛІФО дає змогу співвідносити ці дві величини: поточну (ринкову) вартість запасів і поточну (ринкову) вартість продажу. Наприклад, в Америці, відповідно до ГААП США, застосування методу LIFO дозволено не тільки для цілей бухгалтерського обліку списання матеріалів на собівартість готової продукції, а й для складання фінансової звітності. У Росії, згідно з МСФО, цей метод взагалі виключений із числа допустимих, як і в Україні. Але треба відзначити, що раніше ситуація з урахуванням запасів була протилежною: ГААП США не допускав використання LIFO, а під час складання звітності по МСФО цей метод міг застосовуватися.

Крім того, оцінка вибуття запасів за поточною (ринковою, що склалася на цей момент) вартістю дає можливість підприємству в умовах зростання цін поповнювати свої запаси, не шукаючи додаткових джерел поповнення оборотних коштів.

Завдяки тому, що метод ЛІФО за будь-яких коливань цін, тобто незалежно від того, ростуть вони або знижуються, передбачає, що собівартість реалізованих товарів (продукції, робіт) становлять витрати відповідно до рівня цін на момент продажу, то цей метод порівняно з іншими покаже менший валовий прибуток у період інфляції і більший – у період дефляції. Отже, згладжується вплив чинників піднесення і спаду в економіці держави.

Втім, оскільки собівартість запасів, наявних на кінець періоду, відноситься до більш ранніх закупівель, а собівартість реалізованих запасів співвідноситься з останніми закупівлями, то використання методу ЛІФО в умовах зростання або зниження цін призводить до того, що балансовий залишок запасів відображається за цінами перших закупівель, тобто їх балансова оцінка не збігається з їх реальною вартістю: у період інфляції вона виявляється заниженою, у період дефляції – завищеною порівняно з їх поточною ринковою вартістю.

Всі ці обставини, що виникають у зв'язку з коливанням цін, обов'язково слід урахувувати під час аналізу показників балансу. Ось чому в додатках до фінансової звітності слід указувати, який із методів оцінки вибуття запасів застосовується на підприємстві у звітному періоді.

Висновки. Таким чином, вибір на користь того чи іншого методу носить особливий характер, що має значення тільки в рамках обліку і ведення бухгалтерії. Іншими словами, знання пріоритету дає змогу бухгалтеру або керівнику в разі потреби точно визначити, який саме товар був відпущений.

Література:

1. Визначення методів ФІФО, ЛІФО [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhguru.com/buhgalteria/metody-spisaniya-tovarov-lifo-i-fifo.html#ixzz45S0arMca>.
2. Заокіпна Н.С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізація / Н.С. Заокіпна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udokonalennya-oblikugotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi/>.
3. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
4. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : [підручник] / О.В. Лишиленко ; 3-тє вид., перероб і допов. – К. : ЦНЛ, 2009. – 670 с.
5. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за Національними стандартами : [підручник] / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова [та ін.] ; 6-тє вид., перероб. і доп. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
6. Сук Л.К. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
7. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : [монографія] / П.Л. Сук – К. : НАУ, 2010. – 330 с.
8. Шелін С. Економічна суть розрахунків з покупцями і замовниками / С. Шелін // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 9. – С. 39–44.
9. П(С)БО 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України // ВВРУ. – 1999. – № 246. – С. 2–5.
10. Соколов Я.В. Основи теорії бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов. – М. : Фінанси і статистика. – 2000. – С. 38–39.
11. Рекомендації № 2 : Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України. – 2007. – № 2. – С. 35–37.

Болдырева А.С., Корчагина Г.А. Учет реализации продукции: практический аспект в странах мира

Аннотация. В статье раскрыта сущность методов выбытия запасов на предприятии. Проанализированы возможности их использования. Изучены основные виды методов и примеры их расчета. Рассмотрено использование методов в различных странах мира.

Ключевые слова: ФИФО, ЛИФО, средневзвешенная стоимость, реализация, товар, себестоимость запасов.

Boldyreva A.S., Korchagin G.A. Accounting implementation products: almost aspects in the country world

Summary. The essence of the methods of disposal of stocks in the company. The possibilities of use. The basic types of methods and examples of their calculation. The use of methods in different countries.

Keywords: FIFO, LIFO, average cost, sales, product cost of inventories.