

УДК 657

Н. І. Пилипів,
 д. е. н., професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки,
 Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, м. Івано-Франківськ
 М. І. Борисовський,
 аспірант,
 Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, м. Івано-Франківськ

ОЦІНКА ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВОЇ ГАЛУЗІ

N. Pylypiv,
 Doctor of Economics Science, Professor, Head of department Theoretical and Applied Economics, Carpathian National
 University of Vasul Stefanyk, Ivano-Frankivsk
 M. Borysovskij,
 Postgraduate student, Carpathian National University of Vasul Stefanyk, Ivano-Frankivsk

EVALUATION OF DISPOSAL OF STOCKS AT PULP AND PAPER INDUSTRY

У статті розглянуто особливості застосування різних методів оцінки вибуття запасів, враховуючи економічну ситуацію, галузеву специфіку, особливості діяльності та систему обліку на підприємстві. На основі порівняння методів оцінки вибрано оптимальний для підприємств целюлозно-паперової галузі.

In the article the features of various methods for assessing disposal of stocks, given the economic conditions, industry specific, and features of the accounting system in the company. Based on comparison of selected methods for assessing selected optimal for pulp and paper industry.

Ключові слова: оцінка, методи оцінки, целюлозно-паперова галузь, система обліку, оптимальний метод.
Key words: assessment, evaluation methods, pulp and paper industry, the accounting system, the optimum method.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗКИ З НАУКОВИМИ ТА ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Як на будь-якому промисловому підприємстві, так і зокрема на целюлозно-паперових підприємствах, запаси займають значну частку в активі балансу та собівартості готової продукції. А тому від правильного вибору методу оцінки та відображення в обліку залежать показники результативності діяльності та фінансового стану підприємства. Особливого значення оцінка запасів набуває в умовах інфляції, коли ринкові ціни на товарно-виробничі запаси постійно змінюються.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблему оцінки матеріальних запасів досліджувало багато вчених: Ф.Ф. Бутинець [2], Г.А. Семенов, А.В. Бугай [12], І.А. Карабаза [6], О.М. Приймачок [11], С.В. Андрос [1] М.І. Должанський [5], В.В. Сопко [13] та ін. Проте питання вибору оптимального методу оцінки з врахуванням системи обліку та особливостей целюлоз-

но-паперової галузі досліджено недостатньо.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження визначення особливостей методів оцінки товарно-виробничих запасів, їх переваг та недоліків, а також обґрунтування та вибір оптимального методу оцінки на підприємствах целюлозно-паперової галузі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Професор Ф.Ф. Бутинець [2, с. 338] зазначає, що важливе значення має оцінка запасів при їх вибутті, адже обраний варіант оцінки вибуття впливає на вартість продукції, що виготовляється, її ціну, а отже і на попит споживачів та розмір прибутку, отриманого від реалізації продукції.

А.М. Должанський [5, ст. 196], В.В. Фесенко [14, ст. 55] обґрунтовано наголошують, що спосіб списання товарно-виробничих запасів впливає на такі фінансові категорії, як: собівартість продукції (робіт, послуг) у частині прямих матеріальних витрат та, як наслідок, на

податок на прибуток, формування фінансового результату і рентабельності; на вартість оборотних активів у структурі балансу на кінець звітного періоду та, як наслідок, ліквідність і фінансову стійкість підприємства.

Вважаємо змістовним твердження вчених Г.А. Семенова, А.В. Бугая, О.О. Єропутової [12, с. 208], С.В. Андрос [1, с. 127] що проведення оцінювання запасів залежить від багатьох факторів, основним з яких є обрана підприємством система обліку запасів.

Тому варто зазначити, що при виборі методу оцінки запасів потрібно враховувати систему періодичного чи постійного обліку, яка в умовах інфляції впливає на кінцеве сальдо та вартість витрачених матеріалів. На жаль, на відміну від загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку ГААР, в Україні на законодавчому рівні не визначено поділ на постійну та періодичну системи обліку. Хоча в Наказі про облікову політику відображається обрана підприємством система обліку запасів [12, с. 208].

Суть постійної системи обліку полягає в тому, що надходження та витрачання товарно-матеріальних запасів обліковується постійно, день у день, що дозволяє більш оперативно управляти запасами, а при застосуванні системи періодичного обліку — здійснюється через певні визначені періоди часу (наприклад, раз на місяць), тобто детальний облік відпуску запасів не ведеться.

Вважаємо змістовним твердження І.А. Карабази [6, с. 82—84], О.М. Приймачок [11, с. 41], що перевагою постійної системи обліку є те, що забезпечується постійний контроль за рівнем запасу, а обсяг замовлень є фіксованим, проте з іншого боку вона досить трудомістка та вимагає значних витрат на ведення облікової документації. У свою чергу перевагою періодичної системи є те, що витрати на зберігання, замовлення та документування зменшуються, вона є менш трудомісткою. Однак відсутній контроль над товарно-виробничими запасами між термінами перевірки, а відтак неможливо

Таблиця 1. Методи оцінки запасів при їх вибутті на целюлозно-паперових підприємствах України

Назва підприємства	Методи оцінки				
	Ідентифікованій собівартості	Середньозваженої собівартості	ФІФО	Нормативних затрат	Ціни продаж
ВАТ «Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат»	-	+	-	-	-
ПАТ «Київський картонно-паперовий комбінат»	-	+	+	-	-
ПАТ «Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат»	-	+	-	-	-
ПАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат»	-	-	+	-	-
ПАТ "Малинська паперова фабрика-вайдманн"	-	+	-	-	-
Приватне акціонерне товариство "Картонно-паперова компанія"	-	+	+	-	-
ПАТ "Слов'янські шпалери - КФП"	+	+	+	-	-

Умовні позначення:
+ використовується;
— не використовується.

Таблиця 2. Вихідні дані про рух деревних волокон на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за місяць

Дата	Стан наявності/ руху запасів	Кількість,	Ціна, грн. / м ³	Сума, грн.
01.10.11	Залишок на початок місяця	1 320	631	832 920
05.10.11	Надходження запасів	3 450	633	2 183 850
09.10.11	Використано у виробництві	2 960	В залежності від обраного методу оцінки	В залежності від обраного методу оцінки
13.10.11	Надходження запасів	4 500	636	2 862 000
19.10.11	Використано у виробництві	3 510	В залежності від обраного методу оцінки	В залежності від обраного методу оцінки
23.10.11	Надходження запасів	2 830	637	1 802 710
28.10.11	Використано у виробництві	3 960	В залежності від обраного методу оцінки	В залежності від обраного методу оцінки
31.10.11	Залишок на кінець місяця	1 670	В залежності від обраного методу оцінки	В залежності від обраного методу оцінки

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

визначити їх обсяг у певний потрібний момент часу.

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" на підприємстві можна використовувати один із п'яти методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно: метод ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, ціни продаж. Хоча для усіх одиниць обліку запасів, що мають однакові умови зберігання та однакове призначення, використовується лише один метод. Різноманітні та різноміснні види товарно-виробничих запасів можна обліковувати різними методами, але потрібно обґрунтувати відмінність умов їх використання та зберігання.

Слушною є думка О.С. Чернухи [15, с. 133], який зазначає, що дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки виробничої діяльності.

В.В. Фесенко [14, ст. 53] відзначає, що на бухгалтера покладено відповідальність вибра-

Таблиця 4. Застосування методу ідентифікаційної собівартості (система періодичного обліку) на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат"

Стан наявності/ руху запасів	Кількість, м ³	Ціна, грн./ м ³	Сума, грн.
Залишок на 01.10.11	1 320	631	832 920
Надходження:			
05.10.11	3 450	633	2 183 850
13.10.11	4 500	636	2 862 000
23.10.11	2 830	637	1 802 710
Залишок на 31.10.11	1 670	-	1 063 020
в т.ч.	770	636	489 720
	900	637	573 300
Використано у виробництві за звітний період	10 430	-	6 618 460

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

ти саме той метод, який дасть змогу оптимізувати витрати праці, спростити облік запасів, який би не завищував фінансових результатів діяльності, не занижував собівартості готової продукції, був простим та легким у застосуванні.

На основі проведеного дослідження встановлено, що на практиці на целюлозно-паперових підприємствах при відпуску у виробництво, продажу або іншому вибутті товарно-виробничих запасів використовуються три методи оцінки: ФІФО, середньозваженої собівартості та ідентифікованої собівартості (табл. 1).

У своїй праці Г.А. Семенов, А.В. Бугай та О.О. Єропутова [12, ст. 213] зазначають, що найкращим способом обрання методу вибуття запасів є кількісний і вартісний аналіз обліку

Таблиця 3. Застосування методу ідентифікаційної собівартості (система постійного обліку) на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат"

Дата	Надходження запасів			Витрачання			Залишок		
	Кількість, м ³	Ціна, грн./ м ³	Сума, грн.	Кількість, м ³	Ціна, грн./ м ³	Сума, грн.	Кількість, м ³	Ціна, грн./ м ³	Сума, грн.
01.10.11							1 320	631	832 920
05.10.11	3 450	633	2 183 850						
09.10.11				2 960		1 872 040	1 810		1 144 730
				в т.ч.			в т.ч.		
				820	631	517 420	500	631	315 500
13.10.11				2 140	633	1 354 620	1 310	633	829 230
							6 310		4 006 730
13.10.11	4 500	636	2 862 000						
19.10.11				3 510		2 225 930	2 800		1 780 800
				в т.ч.			в т.ч.		
				500	631	315 500	2 800	636	1 780 800
				1 310	633	829 230			
23.10.11				1 700	636	1 081 200			
							5 630		3 583 510
28.10.11				3 960		2 520 490	1 670		1 063 020
				в т.ч.			в т.ч.		
				2 030	636	1 291 080	770	636	489 720
				1 930	637	1 229 410	900	637	573 300
Разом	10 780		6 848 560	10 430		6 618 460			

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

руху товарно-матеріальних цінностей у попередніх періодах та визначення впливу кожного методу на фінансові результати підприємства.

Ми підтримуємо твердження І.А. Карабази [7, ст. 75], що для того, щоб правильно обрати метод, який краще за все застосувати щодо списання виробничих запасів та відобразити в обліковій політиці, необхідно зробити розрахунок результатів списання одних і тих самих запасів різними методами.

Тому розглянемо практичне застосування кожного з цих методів.

Метод ідентифікованої собівартості передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, собівартість витраченого запасу, дату витрачання кожної одиниці запасу на виробництво та вартість запасу, що залишилася.

Вчені К.І. Посилаєва [10], В.В. Сопко, С.В. Андрос [13, с. 245] наголошують, що метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовуються запаси високої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінні, одна він недоцільний при наявності великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури.

Слушною є також думка О.М. Приймачок [11, ст. 42], яка відзначає, що метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовується для запасів, які використовуються для виконання спеціальних замовлень (виробництво літаків, кораблів тощо) і проектів, а також для оцінки запасів, що не замінюють один одного і мають значну вартість, тобто цей метод передбачає ведення індивідуального обліку по кожному виду запасів.

П.М. Гарасим [4, ст. 103—104] акцентує увагу на тому, що цей метод доцільно застосовувати для тих запасів, які якісно значно відрізняються, а отже мають різну первісну вартість з метою уникнення збитків від пересортування, коли за дорогими запасами є нестача, а за недорогими — надлишок. А в аналітичному обліку цього непомітно, який ведеться лише за загальною вартістю однойменних запасів.

Тому використання методу ідентифікованої собівартості

тості на підприємствах целюлозно-паперової галузі є обмеженим у зв'язку з важкістю чітко ідентифікувати та забезпечити фізичний і вартісний рух запасів з моменту придбання до моменту продажу, а також обліку купівельних цін та інших витрат за кожним конкретним видом запасів.

Розглянемо на прикладі застосування методів оцінки запасів при їх вибутті і використанні. В таблиці 2 наведено вихідні дані про рух запасів на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за місяць.

Приклад застосування методу ідентифікаційної собівартості (система постійного обліку) при вибутті виробничих запасів на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" наведено в таблиці 3.

У таблиці 4 наведено приклад застосування методу ідентифікаційної собівартості (система періодичного обліку) при вибутті виробничих запасів на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат".

$$1\ 320 + 3\ 450 + 4\ 500 + 2\ 830 - 1\ 670 = 10\ 430$$

$$832\ 920 + 2\ 183\ 850 + 2\ 862\ 000 + 1\ 802\ 710 - 1\ 063\ 020 = 6\ 618\ 460$$

Суть методу середньозваженої собівартості полягає у тому, що при різних цінах на запаси визначається середня ціна, за якою потім списуються запаси. Він використовується окремо для кожної сукупності запасів, які мають однакове призначення і споживчі характеристики.

Ми підтримуємо позицію вчених В.В. Сопко, С.В. Андрос [13, с. 245], які зазначають, що метод середньозваженої собівартості доцільно використовувати на підприємстві, оскільки за його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін, виключається також потреба поартіонного обліку закупівельних цін на реалізовану продукцію.

Поділяючи вищенаведену думку, І.А. Карабаза [6, с. 89], О.М. Приймачок [11, с. 52] переконані, що цей метод є найбільш простим у застосуванні, забезпечує отримання об'єктивної інформації про вартість відпущених у виробництво запасів та їх

Таблиця 5. Застосування методу середньозваженої собівартості (система постійного обліку) на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат"

Дата	Надходження запасів			Витрачання			Залишок		
	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.
01.10.11							1 320	631	832 920
05.10.11	3 450	633	2 183 850						
09.10.11				2 960	632,45	1 872 052	1 810	632,45	1 144 734,5
13.10.11	4 500	636	2 862 000				6 310		4 006 734,5
19.10.11				3 510	634,98	2 228 779,8	2 800	634,98	1 777 944
23.10.11	2 830	637	1 802 710				5 630		3 580 654
28.10.11				3 960	636	2 518 560	1 670	636	1 062 120
Разом	10 780		6 848 560	10 430		6 619 391,8			

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

Таблиця 6. Застосування методу середньозваженої собівартості (система періодичного обліку) на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат"

Стан наявності/руху запасів	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.
Залишок на 01.10.11	1 320	631	832 920
Надходження:			
05.10.11	3 450	633	2 183 850
13.10.11	4 500	636	2 862 000
23.10.11	2 830	637	1 802 710
Разом (залишок + надходження)	12 100		7 681 480
Використано у виробництві за звітний період в т. ч.	10 430	634,83	6 621 276,9
09.10.11	2 960	634,83	1 879 096,8
19.10.11	3 510	634,83	2 228 253,3
28.10.11	3 960	634,83	2 513 926,8
Залишок на 31.10.11	1 670	634,83	1 060 166,1

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

залишків на кінець звітної періоду і майже не дозволяє маніпулювати цифрами.

Таким чином зазначений метод доцільно використовувати на целюлозно-паперових підприємствах, оскільки він є простим у використанні та з його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін.

Перевагою використання методу середньозваженої собівартості при постійному обліку (див. табл. 5) є те, що оцінку вартості відпущених запасів та запасів в залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, що надає об'єктивне уявлення про їх вартість і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами.

Розрахунок середньозваженої собівартості:

$$CC_{09.10.11} = \frac{631 \cdot 1\ 320 + 633 \cdot 3\ 450}{1\ 320 + 3\ 450} = 632,45 \text{ грн./м}^3$$

$$CC_{19.10.11} = \frac{632,45 \cdot 1\ 810 + 636 \cdot 4\ 500}{1\ 810 + 4\ 500} = 634,98 \text{ грн./м}^3$$

$$CC_{28.10.11} = \frac{634,98 \cdot 2\ 800 + 637 \cdot 2\ 830}{2\ 800 + 2\ 830} = 636 \text{ грн./м}^3$$

В табл. 6 наведено приклад застосування ме-

Таблиця 7. Застосування методу ФІФО (система постійного обліку) на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат"

Дата	Надходження запасів			Витрачання			Залишок		
	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.
01.10.11							1 320	631	832 920
05.10.11	3 450	633	2 183 850						
09.10.11				2 960 в т.ч.		1 871 040	1 810 в т.ч.		1 145 730
				1 320	631	832 920	1 810	633	1 145 730
				1 640	633	1 038 120			
13.10.11	4 500	636	2 862 000				6 310		4 007 730
19.10.11				3 510 в т.ч.		2 226 930	2 800 в т.ч.		1 780 800
				1 810	633	1 145 730	2 800	636	1 780 800
				1 700	636	1 081 200			
23.10.11	2 830	637	1 802 710				5 630		3 583 510
28.10.11				3 960 в т.ч.		2 520 490	1 670 в т.ч.		1 063 790
				2 800	636	1 780 800	1 670	637	1 063 790
				1 160	637	738 920			
Разом	10 780		6 848 560	10 430		6 618 460			

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

тоту середньозваженої собівартості (система періодичного обліку) при вибутті запасів на целюлозно-паперових підприємствах. Перевагою цього методу оцінки є те, що він найбільш простий і найменш трудомісткий і при належному використанні дає об'єктивну картину про стан та рух запасів. З іншого боку простота методу містить в собі загрозу легкого маніпулювання цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів.

Метод ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто одиниці запасів, які були придбані першими,

першими і вибувають (що запобігає їх псуванню), а також, що грошова одиниця стабільна.

Більшість науковців, серед яких І.Р. Любезна [8, с. 42], О.М. Приймачок [11, с. 47—48], відзначають, що перевагою методу ФІФО порівняно з іншими методами є його простота, об'єктивність та систематичність, недопущання штучного заниження чи завищення вартості запасів, що як наслідок, запобігає маніпулюванню прибутком підприємства, а також забезпечує відображення у балансі суми запасів, що приблизно дорівнює їх ринковій

вартості. Проте вчені наголошують, що цей метод допустимий лише в умовах незначної інфляції, бо при значному зростанні цін його застосування призведе до заниження собівартості готової продукції, завищення вартості залишків запасів, та як наслідок, невиправдане завищення прибутку підприємства та зростання податку на прибуток. Тому при застосуванню методу ФІФО потрібна організація аналітичного обліку не тільки за видами матеріальних запасів, але і за партіями поставок (коли змінюються закупівельні ціни).

При використанні цього методу рух вартості запасів хоча в точності і не збігається з їх рухом в натуральному вираженні, але наближається до нього, причому чим частіше здійснюється придбання і витрачання запасів, тим ближчим є це наближення.

Метод ФІФО може бути рівнозначно застосований як при постійному, так і при періодичному обліку, так як його використання дає однакову величину вартості використаних у виробництво запасів та їх сальдо на кінець звітного періоду (табл. 7, 8).

Метод нормативних витрат полягає у використанні норм витрат запасів на одиницю виробу, які встановлюються підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, потужностей виробництва, праці, встановлених цін.

І.А. Карабаза [6, с. 84] наголошує на тому, що цей метод був основним за радянських часів, а сьогодні втратив свою актуальність.

О.М. Приймачок [11, с. 53] вважає метод нормативних витрат найбільш ефективним методом оцінки запасів при їх відпуску у виробництво для підприємств із сезонним ха-

Таблиця 8. Застосування методу ФІФО (система періодичного обліку) на ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат"

Стан наявності/руху запасів	Кількість, м ³	Ціна, грн./м ³	Сума, грн.
Залишок на 01.10.11	1 320	631	832 920
Надходження:			
05.10.11	3 450	633	2 183 850
13.10.11	4 500	636	2 862 000
23.10.11	2 830	637	1 802 710
Разом (залишок + надходження)	12 100		7 681 480
Використано у виробництві за звітний період в т. ч.	10 430		6 618 460
09.10.11	1 320	631	832 920
	1 640	633	1 038 120
	1 810	633	1 145 730
19.10.11	1 700	636	1 081 200
	2 800	636	1 780 800
28.10.11	1 160	637	738 920
Залишок на 31.10.11	1 670	637	1 063 790

*За даними ВАТ "Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат" за 2011 р.

рактором та складною технологією виробництва. С.В. Андрюс [1, с. 123] вважає, що цей метод потрібно використовувати підприємствам з налагодженим нормативним господарством. Слушно зазначають вчені П.С. Тютюнник, Г.М. Стародубова, В.О. Андрієнко, А.Ф. Петренко, І.Г. Волошан, О.О. Сотнікова, М.М. Жовтопуп, П.О. Сахаров [3, с. 182], що нормативний метод доцільно застосовувати при масовому та серійному виробництві різноманітної та складної продукції з великою кількістю деталей і вузлів.

У зв'язку з тим, що метод нормативних витрат трудомісткий та потребує постійного перегляду норм витрат та зміни ринкових цін у нормативній базі на підприємствах досліджуваної галузі він недоцільний і тому не використовується.

Метод оцінки за цінами продаж передбачає застосування середнього відсотку торговельної націнки товарів.

Більшість вчених, серед яких І.В. Любезна [8, с. 42], Г.В. Нашкаревська [9, с. 233] зазначають, що цей метод доцільно використовувати на підприємствах зі значною і змінюваною номенклатурою товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки за умови, що використання інших методів оцінки є невиправданим.

Через те, що на целюлозно-паперових підприємствах немає значної та змінюваної номенклатури товарів або ж вони взагалі відсутні, застосування цього методу є недоцільним.

У таблиці 9 наведено порівняльні дані про результати використання методів оцінки запасів при системах постійного та періодичного обліку.

З таблиці 9 видно, що вартість використаних у виробництво запасів та вартість залишку на кінець звітної періоду залежить від обраного методу списання витрат.

З метою обрання оптимального методу для оцінки товарно-виробничих запасів в таблиці

Таблиця 9. Результати використання методів оцінки запасів при застосуванні систем постійного та періодичного обліку

Показник	Ідентифікована собівартість		Середньозважена собівартість		ФІФО	
	постійна система	періодична система	постійна система	періодична система	постійна система	періодична система
Вартість використаних у виробництво запасів протягом звітної періоду, грн.	6618460	6618460	6619391,8	6621276,9	6618460	6618460
Вартість залишку запасів на кінець звітної періоду, грн.	1063020	1063020	1062120	1060166,1	1063790	1063790

Таблиця 10. Порівняння методів оцінки вибуття запасів, які використовуються на целюлозно-паперових підприємствах

Метод	Переваги	Недоліки
Ідентифікованій собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Вартісний потік запасів відповідає їх фізичному потоку 2. Дозволяє в будь-який момент часу визначити дату, вартість витраченого та кінцевого запасу 3. Можливість регулювати прибуток за рахунок реалізації дорогих чи дешевих одиниць запасів 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обмежене застосування 2. Складність розрахунків 3. Досить обтяжливий і непрактичний через вартісну нестабільність одиниць запасів 4. Можливість маніпулювання обліковими даними 5. Його застосування потребує значних витрат
Середньозваженій собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Простий у застосуванні, полегшує роботу та не потребує детального обліку за кожною одиницею запасів 2. Дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві 3. Вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Трудомісткий 2. Вартісний потік запасів не відповідає їх фізичному потоку
ФІФО	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод об'єктивний та простий у використанні 2. Запобігає можливості маніпулювання прибутком. 3. На дату балансу залишки невикористаних запасів відображаються за цінами, максимально наближеними до реальної ринкової вартості 	<p>В умовах високої інфляції призводить до значного зниження собівартості готової продукції, завищення прибутку підприємства та як результат сплати до бюджету надлишкових коштів у вигляді податку на прибуток, а також до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій матеріалів за цінами, які постійно зростають</p>

10 показано основні переваги та недоліки трьох методів, які застосовуються на підприємствах целюлозно-паперової галузі: ідентифікаційної собівартості, ФІФО та середньозваженої собівартості.

Так метод ідентифікованої собівартості може бути рівнозначно застосований як при постійній, так і при періодичній системі обліку. Варто зазначити, що це єдиний метод, завдяки якому відображений в обліку вартісний потік відповідає фізичному потоку запасів. Проте у зв'язку зі складністю розрахунків, необхідністю відособленого обліку за кожним виробом на усіх стадіях руху та, як наслідок, значних витрат застосування цього методу на підприємствах целюлозно-паперової галузі є обмеженим.

На целюлозно-паперових підприємствах найчастіше для оцінки запасів при їх вибутті використовують два методи: середньозваженої

собівартості та ФІФО.

При застосуванні методу середньозваженої собівартості в умовах зростання ціни порівняно із середнім рівнем (як у нашому випадку), оцінка запасів при постійному обліку дає меншу вартість вибуття запасів та більшу вартість залишку запасів на кінець звітного періоду, ніж при періодичній системі обліку, і навпаки.

Метод ФІФО, як і метод ідентифікованої собівартості, як при постійному, так і при періодичному обліку дає однакову величину вартості використаних у виробництво запасів та їх сальдо на кінець звітного періоду.

Порівнюючи метод середньозваженої собівартості та метод ФІФО, варто зазначити, що перший забезпечує більш достовірну величину прибутку підприємства, менш чутливий до зміни цін, однак потребує складніших розрахунків, ніж метод ФІФО, який у свою чергу є найбільш придатний для складання Балансу, адже собівартість запасів на кінець звітного періоду є більш наближеною до поточних цін, відображаючи таким чином найдостовірніше вартість активів підприємства. Так, при високих темпах інфляції метод ФІФО призведе до вимивання оборотних коштів. А застосування методу середньозваженої собівартості дає усереднений результат, і зростання цін на запаси є не таким відчутним, адже собівартість є вищою, ніж при списанні за методом ФІФО (табл. 10), а тому в більшому розмірі відбувається повернення на підприємство оборотних коштів.

Відповідно до вищесказаного слушно зазначає І.А. Карабаза [7, с. 75—76], що метод середньозваженої собівартості є помірним та менш ризикованим щодо втрат прибутку при різкому коливанні цін, ніж метод ФІФО. Ми підтримуємо її думку, що великі темпи інфляції, які спостерігаються в Україні, призведуть до вимивання оборотних коштів у разі використання методу ФІФО. І цей метод, навіть при необхідності відображення високих показників прибутку для залучення інвестицій, не є доцільним. За методом середньозваженої собівартості результат є усереднений, цей метод можна вважати доцільним.

ВИСНОВКИ

Таким чином, ми вважаємо, що в сучасних умовах інфляції найоптимальнішим методом списання запасів на підприємствах целюлозно-паперової галузі є метод середньозваженої собівартості. Але не потрібно нехтувати іншими методами списання запасів, бо їх вибір в пер-

шу чергу залежить від специфіки та галузі діяльності підприємства, що потребує подальших досліджень.

Література:

1. Андрос С.В. Облік і аналіз виробничих запасів на підприємствах кондитерської галузі України: дис. кан. ек. наук: 08.00.09 / Андрос С.В. — К., 2010. — 194 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф. — Житомир: ПП "Рута", 2005. — 756 с.

3. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / за загальною редакцією канд. екон. наук, доцента П.С. Тютюнника; [П.С. Тютюнник, Г.М. Стародубова, В.О. Андрієнко, А.Ф. Петренко та ін.]. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. — 416 с.

4. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку: Навч. посібник / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. — К: Знання, 2007. — 566 с.

5. Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Должанський М.І., Должанський А.М. — Л: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. — 494 с.

6. Карабаза І.А. Облік і аналіз виробничих запасів (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): дис. кан. ек. наук: 08.00.09 / Карабаза І.А. — К., 2010. — 163 с.

7. Карабаза І.А. Оцінка виробничих запасів як інструмент впливу на фінансові результати діяльності підприємства [Електронний ресурс] / І.А. Карабаза // Экономика Крыма — 2008. — № 22. — С. 53—56. — Режим доступу: http://repository.crimea.edu/jspui/bitstream/123456789/6518/1/021_karabaza.pdf

8. Любезна І.В. Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів: дис. кан. ек. наук: 08.00.09 / Любезна І.В. — Тернопіль: ТНЕУ, 2009. — 226 с.

9. Нашкаревська Г.В. Фінансовий облік: навчальний посібник / Г.В. Нашкаревська — К: Кондор, 2009. — 503 с.

10. Посилаєва К.І. Поняття і сутність виробничих запасів та їх класифікація [Електронний ресурс] / К.І. Посилаєва, Ю.О. Крот // Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва / Серія "Економічні науки" — 2011 — №5 — Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnu_ekon/2011_5/index.html

11. Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання (на прикладі підприємств хлібопекарської промис-

ловості Київської області): дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Приймачок О.М. — К., 2005. — 239 с.

12. Семенов Г.А. Економічний механізм формування та використання оборотного капіталу підприємств: монографія / Семенов Г.А., Бугай А.В., Єропутова О.О. — Запоріжжя.: КПУ, 2009. — 364 с.

13. Сопко В.В. Аналіз методів оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку підприємств: національний та міжнародний аспекти [Електронний ресурс] / В.В. Сопко, С.В. Андрос // ВІСНИК ЖДТУ — 2010. — № 3 (53). — С. 244—248. — Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/59.pdf

14. Фесенко В.В. Вибір методу оцінки списання запасів як фактор впливу на формування фінансових результатів [Електронний ресурс] / В.В. Фесенко // Управління розвитком — 2012. — № 4 (125). — С. 53—56. — Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_4/u1204phe.pdf

15. Чернуха О.С. Організація обліку та аналізу запасів у виробничому менеджменті [Електронний ресурс] / О.С. Чернуха // Управління розвитком — 2011. — № 3 (124). — С. 132—134. — Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_3/u1203ch5.pdf

References:

1. Andros, S.V. (2010), "Accounting and analysis of inventory enterprises confectionery industry of Ukraine", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Auditing, Vadym Hetman National Economic University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.

2. Butynets, F.F. (2005), Bukhhalterskyj finansovyj oblik [Financial Accounting], Ruta, Zhytomyr, Ukraine.

3. Tyutyunnik, P.S., Starodubova, G.M., Andrienko, V.A., Petrenko, L.F. and others. (2008), Bukhhalters'kyj oblik [Accounting], KNEU, Kharkiv, Ukraine.

4. Garasym P.M., Zhuravel, H.P and Khomyn P.Y. (2007), Kurs finansovoho obliku [Course Financial Accounting], Znannia, Kyiv, Ukraine.

5. Dolzhansky, M.I. and Dolzhansky, A.M. (2003), Bukhhalterskyj oblik v Ukraini z vykorystanniam Polozhen (standartiv) bukhhalter'koho obliku [Accounting in Ukraine using regulations (standards)], Naukova dumka, Kyiv, Ukraine.

6. Karabaza, I.A. (2009), "Accounting and analysis of inventory (on example, mining enterprises)", Abstract of Ph.D. dissertation,

Accounting, Analysis and Auditing, Vadym Hetman National Economic University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.

7. Karabaza, I.A. (2008), " Evaluation of inventory as a tool to influence the financial results of the company ", Ekonomyka Kryma, [Online], vol . 22, available at: http://repository.crimea.edu/jspui/bitstream/123456789/6518/1/021_karabaza.pdf (Accessed 4 Aug 2013).

8. Liubezna, I.V. (2009), " Accounting and internal control of inventory", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Auditing, National Economic University of Ternopil, Ternopil, Ukraine.

9. Nashkarevska G.V. (2009), Finansovyj oblik [Financial Accounting], Kondor, Kyiv, Ukraine.

10. Posylaieva, K.I. (2011), "The concept and essence of inventory and classification", Visnyk Kharkivskoho NAU im. V.V. Dokuchaieva, [Online], vol. 5, available at: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnu_ekon/2011_5/index.html (Accessed 4 Aug 2013).

11. Pryymachok, A.M. (2005), " Accounting for inventory and analysis of the effectiveness of their use (on the example of the baking industry of Kyiv region)", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Auditing, National Economic University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.

12. Semenov, H.A., Buhaj, A.V. and Yeroputova, O.O. (2009), Ekonomichnyj mekhanizm formuvannia ta vykorystannia oborotnoho kapitalu pidpriemstv [Economic mechanism of formation and use of working capital of enterprises], KPU, Kyiv, Ukraine.

13. Sopko V.V. and Andros S.V. (2010), " Analysis of the methods of valuation of assets in accounting firms: national and international aspects", Visnyk ZhDTU, [Online], vol . 3 (53), available at: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/59.pdf (Accessed 4 Aug 2013).

14. Fesenko, V.V. (2012), "The method of assessment of writing inventories as a factor of influence on the formation of financial results", Upravlinnia rozvytkom, [Online], vol. 4 (125), available at: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_4/u1204phe.pdf (Accessed 4 Aug 2013).

14. Chernukha, O.S. (2011), " Organization of accounting and inventory analysis in manufacturing management ", Upravlinnia rozvytkom, [Online], vol. 3 (124), available at: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_3/u1203ch5.pdf (Accessed 4 Aug 2013).

Стаття надійшла до редакції 15.11.2013 р.