

традиційні економічні суб'єкти. Вкрай важливо правильно ідентифікувати інтернет-магазин з облікового погляду, для цього необхідно абстрагуватися від умов отримання сайту та орієнтуватися на характерні риси інтернет-магазину, які повністю відповідають вимогам щодо визнання об'єкта нематеріальним активом. У цьому випадку знизиться ризик облікової асиметрії та нерационального визнання витрат, пов'язаних із організацією роботи інтернет-магазину.

ЛІТЕРАТУРА

1. Івахненко С. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 48–53.
2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.
3. Про авторське право і суміжні права: Закон України № 3792-XII від 23.12.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>. – Назва з екрана.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. – Назва з екрана.
5. Типовой закон ЮНСИТРАЛ об електронной торговле и Руководство по принятию 1996 год [Электронный ресурс] / Организация Объединенных Наций. – Нью-Йорк, 2006. – 74 с. – Режим доступа: <http://goo.gl/0VVcj>. – Название с экрана.
6. Цивільний кодекс України від 6.01.2003 р. № 435-IV 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/O42Gf>. – Назва з екрана.
7. ICT, E-BUSINESS AND SMEs // Report for the second OECD Conference of Ministers Responsible for SMEs. – 2004. – Istanbul. – June. – 46 p. [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.oecd.org/internet/ieconomy/34228733.pdf>. – Titla from display.

УДК 657.1

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ЗАПАСІВ

В. А. Кулик, кандидат економічних наук

Необхідною умовою підтримання ефективності діяльності будь-якої галузі на високому рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (запасів). З одного боку, сформовані запаси забезпечують постійність, безперервність і ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого – запаси на рівні великих підприємств потребують великих капіталовкладень. Тому від організації і ведення обліку запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та ефективність роботи підприємства загалом.

Одним із важливих аспектів організації запасів на підприємстві є формування облікової політики щодо запасів, оскільки вдало сформована облікова політика дає можливість формування та надання достовірної інформації для прийняття ефективних економічних рішень.

Проблемним питанням облікової політики підприємства присвячені наукові праці таких вчених, як Т. В. Барановська, Ф. Ф. Бутинець, П. С. Житній, М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. Дослідження вчених розкривають теоретичні та прикладні аспекти облікової політики підприємства; проте проблеми формування облі-

кової політики щодо запасів залишаються не повною мірою дослідженими.

Метою статті є визначення елементів облікової політики щодо запасів, які стосуються усіх господарюючих суб'єктів, незалежно від їх галузевої ознаки та обґрунтування особливостей їх використання на підприємствах.

Для розв'язання цих проблем були поставлені такі завдання: визначити елементи облікової політики щодо запасів; критично

оцінити нормативно-правову базу, що їх регламентує; визначити проблеми застосування досліджених елементів облікової політики у практичній діяльності.

Формування облікової політики щодо запасів на підприємствах здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [1] (табл.).

Таблиця

Елементи облікової політики підприємства щодо запасів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	
Одиниця обліку запасів	– Найменування; – однорідна група (вид)
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	– Через пряме списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаваються (у разі можливості точного розподілу (віднесення); – за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку та подальший їх розподіл)
Методи оцінки вибуття	– Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	
База розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	За кількісним критерієм: – вага; – об'єм; кількість місць; – одиниць; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Підприємство встановлює самостійно
Призначення та умови використання запасів	Підприємство встановлює самостійно

При формуванні облікової політики підприємство повинно передбачити у розпорядчому документі про облікову політику одиницю обліку запасів. Відповідно до чинного законодавства облік запасів можна вести за їх найменуваннями або однорідними групами (видами).

Наступним елементом облікової політики щодо запасів є метод обліку транспортно-заготівельних витрат. Відповідно до п. 9 П(С) БО 9 «Запаси», до транспортно-заготівельних витрат належать витрати на заготівлю запасів і оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розван-

тажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Склад транспортно-заготівельних витрат для виробничого підприємства наведено у п. 20 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [2], а також Листі Міністерства фінансів України від 27.02.2003 р. № 053-2920 [3].

У процесі доставки запасів власним транспортом виникають витрати на перевезення власним транспортом, а саме: вартість палив-

но-мастильних матеріалів, витрачених власним автотранспортом на доставку запасів; зарплату водіїв, експедиторів, заготівників; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄВС) із такої зарплати; амортизація транспорту, задіяного в перевезенні запасів та ін. [4].

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та Листа Міністерства фінансів України від 14.03.2005 р. № 31-04200-30-10/3778, власні транспортні витрати на доставку запасів на підприємство включаються до складу транспортно-заготівельних витрат.

У П(С)БО 9 «Запаси» і у М(С)БО 2 «Запаси» порядок відображення транспортно-заготівельних витрат не залежить від того, чийм транспортом перевозяться запаси. Відсутнє розмежування на «власні» та «сторонні» транспортно-заготівельних витрат у пп. 138.6 і 146.5 Податкового кодексу України.

Транспортно-заготівельні витрати можна або прямо включати до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, або обліковувати на окремому субрахунку і збільшувати собівартість запасів, що вибули, за середнім відсотком.

При прямому включенні до первісної вартості конкретної одиниці запасів, транспортно-заготівельні витрати у періоді придбання запасів відразу при оприбуткуванні включаються до їх первісної вартості та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів. У п. 5.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів зазначається, що цей варіант доцільно застосовувати в разі, якщо можна достовірно визначити суми витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. При перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань виникає необхідність розподілити транспортно-заготівельні витрати між одиницями запасів. Нормативні документи не регламентують, які саме показники слід приймати за базу розподілу, тому підприємство має право вирішити це самостійно і передбачити у розпорядчому документі про облікову політику. Таким чином, підприємство на власний розсуд визначає, що

розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Метод «узагальнення транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком» передбачає, що транспортно-заготівельні витрати обліковуються на окремому субрахунку та списуються лише в момент вибуття запасів, виходячи із середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат. Отже, фактично транспортно-заготівельні витрати включаються не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття. Для обліку транспортно-заготівельних витрат рекомендовано використовувати субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» у торгівлі, а у виробництві рекомендовано використовувати субрахунок 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси» з аналітикою в розрізі окремих груп запасів, або субрахунки другого порядку, наприклад, субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину й матеріали». Зазначені рахунки доцільно включити до Робочого плану рахунків.

До конкретної групи запасів може бути застосовано тільки один метод обліку транспортно-заготівельних витрат, інакше пропорції розподілу не буде дотримано. Отже, якщо підприємство має намір визначити транспортно-заготівельні витрати стосовно одних найменувань або видів запасів за середнім відсотком, а інших – прямим підрахунком, то у розпорядчому документі про облікову політику треба передбачити розмежування зазначених груп запасів.

На практиці часто виникає ситуація, коли склад транспортно-заготівельних витрат у податковому та бухгалтерському обліку не збігається. Якщо підприємство платник податку на прибуток, здійснило придбання у фізичних осіб-підприємців, які є платниками єдиного податку, стосовно яких існує заборона на віднесення будь-яких послуг (у тому числі з доставки запасів) до податкових витрат (пп. 139.1.12 ПКУ), то такі витрати відображають лише у бухгалтерському обліку, але не визна-

ють і не включають до витрати, що формують собівартість реалізованих запасів для потреб податкового обліку.

Під час відпуску запасів у виробництво, з виробництва, у продаж та в разі іншого вибуття оцінка їх здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Оцінку відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовувати підприємство, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів можна оцінювати такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів способом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітньому місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітньому місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів способом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Щоб забезпечити максимальне наближення нормативних затрат до фактичної норми затрат і ціни, необхідно регулярно

у нормативній базі перевіряти і переглядати. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається способом ділення суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітньому місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітньому місяці товарів.

Так, метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовують запаси високої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінні. Проте даний метод недоцільно застосовувати у разі наявності на підприємстві великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури.

Т. О. Олійник та І. С. Дем'яненко [5] переконані, що найбільш простим у застосуванні і дієвим для надання інформації в управлінських цілях є метод середньозваженої собівартості, котрий практично повністю виключає можливість маніпуляції обліковими записами. позицію К. І. Посилаєва та Ю. О. Крот підтримують, оскільки простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці. Водночас слід мати на увазі, що використання даного методу за умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах (наприклад, на крупних промислових підприємствах) може бути неефективним і досить трудомістким [6]. Крім того, у процесі використання методу середньозваженої оцінки запасів вини-

кають тоді труднощі, коли до бухгалтерії прибуткові документи надходять із запізненням, коли всі розрахунки зі списання вже завершено і результати проведено за відповідними регістрами. Тому дуже важливо, щоб після закінчення звітного періоду всі дані про надходження були зібрані, а результати розрахунків – відкориговані останніми (в цьому періоді) списаннями [7].

Недолік методу ФІФО полягає у тому, що його застосування дозволяє зовнішнім чинникам економічного життя держави впливати на показник валового прибутку кожного окремо взятого підприємства. В умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Звичайно, будь-яке підприємство в умовах загального зростання цін прагне підвищити ціни на свої товари, тоді під час застосування методу ФІФО до оцінки товарів під час вибуття показник валового прибутку, а також податок на прибуток буде завищеним [8]. Якщо ж спостерігається зниження цін, то показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО буде заниженим.

Метод нормативних затрат при оцінці вибуття запасів базується на застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Щоб забезпечити максимальне наближення нормативних витрат до фактичних підприємство повинно регулярно аналізувати відхилення від норм і в разі необхідності переглядати встановлені норми. Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

Що стосується методу нормативних затрат і ціни продажу, перший застосовується винятково у промисловості, а використання другого є найбільш прийнятним у сфері роздрібно торгівлі.

Таким чином, елементами облікової політики щодо запасів є: одиниця обліку запасів; методи обліку транспортно-заготівельних витрат; методи оцінки вибуття; база розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів; періодичність визначення середньозваженої

собівартості одиниці запасів; призначення та умови використання запасів. Під час формування розпорядчого документа про облікову політику необхідно враховувати всі переваги і недоліки кожного із них і враховувати їх вплив на показники фінансової звітності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Назва з екрана.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством промислової політики України Наказом від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://industry.kmu.gov.ua>. – Назва з екрана.
3. Лист Міністерства фінансів України від 27.02.2003 р. № 053-2920 на запит щодо окремих питань з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Назва з екрана.
4. Дутчак І. Б. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат / І. Б. Дутчак // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/229.pdf. – Назва з екрана.
5. Олійник Т. О. Вибір методу оцінки виробничих запасів на промислових підприємствах в умовах кризи [Електронний ресурс] / Т. О. Олійник, І. С. Дем'яненко. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/27_NNM_2009/Economics/52841.doc.htm. – Назва з екрана.
6. Посилаєва К. І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні [Електронний ресурс] / К. І. Посилаєва, Ю. О. Крот. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnau_ekon/2011_8/pdf/24.pdf. – Назва з екрана.
7. Павлов П. В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів / П. В. Павлов // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 1. – С. 152–156.
8. Гейер Е. С. Проблеми суміщення бухгалтерського і податкового обліку запасів / Е. С. Гейер // Вісник ДонДУЕТ. – 2006. – № 4/2. – С. 148–152.