

УДК 657.901:331

*Т. В. Ливошко,  
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя  
О. Л. Лісняк,  
магістр, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя*

## **ВПЛИВ МЕТОДУ ОЦІНКИ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ НА ВИТРАТИ БУДЖЕТНИХ УСТАНОВ У СФЕРІ МЕДИЦИНИ**

*T. V. Livoshko  
k.e.n., associate professor of department of account and taxation,  
Zaporozhia national tekhnichnyi university, Zaporizhzhya  
O. L. Lisnyak  
master's degree, Zaporozhia national technical university, Zaporizhzhya*

### **INFLUENCE OF METHOD OF ESTIMATION OF LEAVING OF SUPPLIES IS ON CHARGES OF BUDZHETNIKH OF ESTABLISHMENTS IN THE FIELD OF MEDICINE**

*У статті проведено дослідження особливостей застосування методів оцінки вибуття запасів у бюджетних установах. Розкриті переваги та недоліки кожного з доступних підходів, а також обґрунтовано один із методів вибуття запасів, який є оптимальним для медичних установ. Застосування методів оцінки вибуття запасів впливає на загальний рівень забезпеченості медичних установ необхідним рівнем медичних препаратів.*

*В умовах дефіциту фінансування бюджетні установи повинні застосовувати найбільш ефективні підходи до оцінки запасів. В умовах постійного подорожчання лікарських засобів при застосуванні методу періодичної середньозваженої собівартості на реалізацію буде списано меншу суму запасів, ніж в методі щомісячної середньозваженої собівартості. В статті обґрунтовано найбільш ефективний для медичних закладів метод списання запасів, який може знайти широке застосування на Україні.*

*In the article research of features of application of methods of estimation of leaving of supplies is conducted in budgetary establishments. Exposed advantages and failings each of accessible approaches, and also grounded one of methods of leaving of supplies, which is optimum for medical establishments. Application of method of estimation of leaving of supplies influences on the general level of material well-being of medical establishments the necessary level of medical preparations.*

*In the conditions of deficit of financing budgetary establishments must use the most effective going near the estimation of supplies. In the conditions of permanent increase of prices of medications at application of method of periodic average prime price on realization the less sum of supplies will be written-off, than in the method of monthly average prime price. In the article grounded the most effective for medical establishments method of writing of supplies, which can find wide application on Ukraine.*

**Ключові слова:** запаси, оцінка, метод оцінки, ідентифікаційний метод, собівартість запасів, результат діяльності.

**Keywords:** supplies, estimation, method of estimation, identification method, prime price of supplies, result of activity.

**Постановка проблеми.** Прийнятий у сфері державного регулювання НП(С)БОдс 123 «Запаси» [5], який набрав чинності з 2015 року залишив чимало питань щодо його застосування на практиці. Одним із таких питань є вибір методу оцінки вибуття запасів бюджетною установою.

Запаси є найбільш значною і важливою частиною оборотних активів медичних установ, які необхідні для здійснення фінансово-господарської діяльності. Їх облік та оцінка, включаючи вибір методу вибуття запасів, впливають на результати діяльності установи та на розкриття інформації про її фінансовий стан. Саме тому, питання вибору найоптимальнішого методу оцінки вибуття запасів для медичних установ є актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням оцінки запасів та їх обліку у бюджетних установах присвячено багато праць таких вітчизняних вчених як: Ф. Бутинець, О. Дорошенко [1], С. Свірко [2], Р. Джога [3]. У вітчизняній науковій літературі, присвяченій питанням обліку запасів в бюджетних установах, науковці намагаються дослідити особливості методів оцінки вибуття запасів та показати їх переваги та недоліки. Проте, на сьогодні, в умовах законодавчих змін, існує необхідність подальших наукових досліджень в цьому напрямку.

**Формулювання цілі статті.** Метою статті є дослідження особливостей застосування методів оцінки вибуття запасів, їх переваги та недоліки, а також обґрунтування та вибір оптимального методу оцінки вибуття запасів в медичних установах.

**Виклад основного матеріалу.** Звичайну діяльність медичних установ супроводжує щоденне вибуття запасів. Найчастіше вибуття запасів у медичних установах відбувається за такими напрямками, як:

- споживання у процесі надання медичних послуг, виконання робіт;
- продаж іншим підприємствам, установам чи організаціям;
- видача для потреб здійснення науково-дослідних робіт;
- безоплатна передача за операціями з внутрівідомчої передачі;
- відображення в обліку виявлених у результаті інвентаризації нестач або надлишків;
- втрати від пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха, природних втрат;
- розкрадання, знищення та утилізація.

Незалежно від напрямку вибуття запасів їх списання слід показувати в бухгалтерському обліку як збільшення витрат відповідного звітного періоду та зменшення обсягу запасів. Згідно п. 25 розд. II Методичних рекомендацій [4], винятком є запаси які були придбані у минулих роках. На балансову вартість таких запасів зменшується накопичений фінансовий результат.

До 1 січня 2015 року бухгалтери, які працюють у сфері бюджетних організацій та установ здійснювали оцінку вибуття запасів, користуючись лише двома методами – за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості. Замість них вступили в силу три добре знайомих у комерційній діяльності методи:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості запасів;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) [5].

Згідно з п. 4 розд. IV НП(С)БОдс 123 «Запаси» [5] для всіх одиниць обліку запасів, що мають однако-ве призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Поряд з цим для запасів, що мають різне призначення, чинним законодавством не заборонено застосовувати одночасно декілька методів для оцінки вибуття запасів. Але для того, щоб застосовувати декілька методів потрібні вагомі причини. Наприклад, значна кількість запасів з принципово різним призначенням або широке розмаїття номенклатури запасів.

Обраний метод оцінки вибуття запасів потрібно обов'язково зафіксувати у розпорядчому документі про облікову політику установи.

Розглянемо перший метод – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

За цим методом оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного. Суть цього методу полягає у веденні обліку за кожною окремою одиницею запасів. Тобто кожна одиницю запасів при вибутті оцінюють за тією ж вартістю, за якою вона була зарахована на баланс.

Медичній установі слід використовувати цей метод при невеликих обсягах вибуття запасів та якщо з легкістю можна встановити, за якою вартістю вони були оприбутковані при надходженні. При цьому в установі має бути добре налагоджений індивідуальний облік кожної групи запасів.

Метод ідентифікованої собівартості є найбільш точним методом, він дозволяє найбільш вірно оцінити запаси при їх вибутті. Але водночас цей метод досить трудомісткий, тому й використовується здебільшого за невеликих обсягів запасів в установі або за наявності специфічних запасів, які «зрівняти» з іншими не можна. Тому в медичних установах цей метод є не дуже доцільним, адже в них використовується великий обсяг різноманітних лікарських засобів.

Ще одним недоліком використання цього методу є незручність. У результаті застосування його на практиці може статися так, що однакові за призначенням запаси будуть обліковуватись за різною вартістю, що не завжди зручно.

Наступний метод – метод середньозваженої собівартості, безперечно, є найпопулярнішим серед вітчизняних бухгалтерів-бюджетників. І це завдяки простоті та зручності в його застосуванні. Цей метод передбачає застосування двох способів обчислення:

- щомісячної середньозваженої собівартості;
- періодичної середньозваженої собівартості.

Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Відмінність зазначених методів полягає в тому, що періодичну середньозважену собівартість одиниці запасів визначають на дату кожної операції вибуття запасів, і в розрахунках беруть участь тільки ті запаси, які надійшли на цю дату.

Внаслідок цього в умовах подорожчання запасів у методі періодичної середньозваженої собівартості на реалізацію буде списано меншу суму запасів, ніж в методі щомісячної середньозваженої собівартості.

Метод середньозваженої собівартості медичним установам добре підходить, адже його зручно використовувати навіть при оцінці вибуття великої кількості запасів різної номенклатури (наприклад, лікувальні засоби, продукти харчування). Окрім того, цей метод дає об'єктивну картину руху запасів в установі, що перешкоджає махінаціям з даними й не потребує детального обліку за кожною одиницею запасів.

Оскільки для кожної одиниці запасів розраховується середня вартість, це призводить до урівноваження цінних коливань протягом звітного періоду, що можна назвати ще однією перевагою методу середньозваженої собівартості. Хоча за умов інфляції це може стати недоліком. Як наслідок не приділяється увага останнім за часом надходженням запасам, що призводить до недостовірності оцінки залишків невикористаних запасів на звітну дату.

Останній з методів, але не за значенням – метод собівартості перших за часом надходження запасів, більш відомий серед бухгалтерів, як метод ФІФО. Його назва розшифровується як «first in – first out», що в перекладі «першим надійшов – першим вибув».

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів [5].

Отже, спочатку відбувається списання запасів, які надійшли першими (за їх обсягом і ціною), а після списують запаси, що надійшли наступними і так далі. Ці дії відбувається до тих пір, поки не списується загальне число витрачених за місяць запасів.

Основними перевагами методу ФІФО є те, що він простий у використанні, систематичний та об'єктивний. Застосування цього методу дозволяє значно прискорити роботу бухгалтера. А також забезпечує відображення залишків невикористаних запасів на дату балансу за вартістю, яка максимально наближена до реальної ринкової. Хоча, з іншої сторони, це може призвести до зниження витрат, оскільки ціни на запаси постійно зростають, що у підсумку, штучно збільшує фінансовий результат.

Метод ФІФО особливо актуальний в медичних установах, адже основну частину їх запасів складають лікарські засоби, які мають свій термін зберігання. За допомогою цього методу зберігання медикаментів стає тривалішим, і не призводить до великої кількості їх утилізації чи знищенню.

Для того щоб побачити різницю застосування методів оцінки вибуття запасів на практиці приведемо приклад.

Приклад 1. Державна лікарня ветеринарної медицини на початок травня мала на обліку Туберкулін очищений (ПДД) для ссавців серії 37 у кількості 0,5 тис. доз. вартістю 772 грн. за 1 тис. доз.

Протягом місяця було придбано:

1) 10.05 – 0,7 тис. доз. Туберкуліну очищений (ПДД) для ссавців серії 38 вартістю 796 грн. за 1 тис. доз.;

2) 19.05 – 1,0 тис. доз. Туберкуліну очищений (ПДД) для ссавців серії 38 вартістю 820 грн. за 1 тис. доз.

15.05 було використано 0,9 тис. доз. Туберкуліну очищений (ПДД) для ссавців.

Визначимо суму списання запасів за звітний місяць за різними методами оцінки вибуття які наведемо у таблиці 1.

**Таблиця 1.**  
**Порівняння вартості запасів за різними методами**

	Кількість, тис. доз.	Вартість, грн./тис. доз.	Сума, грн.
Залишок Туберкуліну очищений (ПДД) для ссавців серії 37 на 01.05.2018 р.	0,5	772,00	386,00
Надійшло 10.05.2018 р. – Туберкулін очищений (ПДД) для ссавців серії 38	0,7	796,00	557,20
Вибуло 15.05.2018 р. – Туберкулін очищений (ПДД) для ссавців	0,9	x	x
Надійшло 19.05.2018 р. – Туберкулін очищений (ПДД) для ссавців серії 38	1,0	820,00	820,00
Залишок Туберкуліну очищений (ПДД) для ссавців на 01.06.2018 р.	1,3	x	x
Оцінювання за методом ідентифікованої собівартості	$C = 0,2 * 772,00 + 0,7 * 796,00 = 711,60$		711,60
Оцінювання за методом середньозваженої собівартості на кінець місяця	$C = \frac{0,5 * 772,00 + 0,7 * 796,00 + 1,0 * 820,00}{0,5 + 0,7 + 1,0} = 721,31$		721,31
Оцінювання за методом середньозваженої собівартості на дату операції	$C = \frac{0,5 * 772,00 + 0,7 * 796,00}{0,5 + 0,7} = 707,40$		707,40
Оцінювання за методом ФІФО	$C = 0,5 * 772,00 + 0,4 * 796,00 = 704,40$		704,40

Як бачимо, результат за кожним методом оцінки вибуття запасів хоч і відрізняється по сумі але не значно має різницю, тому і залишок запасів в балансі за вартісним критерієм на кінець звітного періоду буде відрізнятися.

**Висновки.** Отже, при виборі методу оцінки вибуття запасів медичній установі слід орієнтуватися на те, що більш важливо: правильне відображення фінансового стану в Балансі чи більш точні дані про результати фінансової діяльності у Звіті про фінансові результати. Саме тому на вибір методу впливають і наслідки, до яких приводить застосування одного із розкритих методів. Підхід до списання залежить від обраної облікової політики установи і не може змінюватися на протязі звітного періоду. Найбільш привабливий є метод ФІФО, який дозволяє списувати запаси по мірі надходження до медичної установи. При цьому методі не будуть залишатися на складі перші по даті надходження медикаменти. Кожна медична установа має право на вибір методу оцінки запасів виходячи із власних фінансових можливостей та обсягу використання їх в практичній діяльності. Нами було наведено механізм залежності залишків запасів від обраного методу списання для медичних установ у сучасній теорії бухгалтерського обліку України.

#### Список літератури.

1. Дорошенко О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / О. Дорошенко // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2016. – Вип. 88(2). – С. 272-279.
2. Свірко С. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : Методологія та організація [Текст] : монографія / С. Свірко; Міністерство освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 243.
3. Джога Р. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник для студента] / Р. Джога. – 2011. – С. 384.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору : затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua>.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 року № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.

#### **References.**

1. Doroshenko, O. (2016), "Transformation of accounting objects in budget institutions in the context of modernization of the accounting system in the public sector", *Zbirnyk naukovykh prats Umanskoho natsionalnoho universytetu sadivnytstva*, vol. 88(2), pp. 272-279.

2. Svirko, S. (2006), *Bukhhalterskyi oblik u biudzhetykh ustanovakh : Metodolohiia ta orhanizatsiia* [Accounting in budgetary institutions: Methodology and organization], Ministerstvo osvity i nauky Ukrainy, KNEU, Kyiv, Ukraine, p. 243.

3. Dzhoha, R. (2011), *Bukhhalterskyi oblik u biudzhetykh ustanovakh* [Accounting in budget institutions], p. 384.

4. Methodical recommendations on the accounting of stocks of entities of the state sector: approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated January 23, 2015, No. 11, [Online], available at: <https://buhgalter.com.ua>.

5. Ministry of Finance of Ukraine (2012), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Public accounting (public accounting) standard in the public sector 123 "Stocks"", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.

*Стаття надійшла до редакції 18.07.2018 р.*