

УДК 657.445:330.522.4

Венгерук Н.П.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту
Національного університету біоресурсів і природокористування***ОЦІНКА ЗАПАСІВ: ВІДОБРАЖЕННЯ РЕАЛЬНОЇ ВАРТОСТІ**

Стаття присвячена дослідженню проблем оцінки запасів. Виявлено необхідність уточнення дооцінки запасів та вибору оптимального методу оцінки запасів при їх вибутті. Запропоновано шляхи вирішення вказаних проблем.

Ключові слова: оборотні активи, запаси, оцінка, балансова вартість, реальна вартість реалізації, фінансова звітність.

Венгерук Н.П. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ: ОТОБРАЖЕНИЕ РЕАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ

Статья посвящена исследованию проблем оценки запасов. Выявлена необходимость уточнения дооценки запасов и выбора оптимального метода оценки запасов при их выбытии. Предложены пути решения указанных проблем.

Ключевые слова: оборотные активы, запасы, оценка, балансовая стоимость, реальная стоимость реализации, финансовая отчетность.

Vengeruk N.P. ESTIMATION OF THE STOKS: DISPLAYING OF THE ACTUAL VALUE

This article is devoted to the problems of stock assessment. Revealed the need to clarify revaluation of inventories and selecting the optimal method of valuation of inventories at their disposal. The ways of solving these problems.

Keywords: current assets, inventories, valuation, book value, the real cost of implementation, the financial statements.

Постановка проблеми. Зважаючи на необхідність удосконалення системи управління господарським механізмом, виникає потреба нового підходу до дослідження питання раціонального використання оборотних активів. Адже серед економічних ресурсів підприємства, що значною мірою впливають на їх розвиток, оборотні активи займають значну питому вагу, їх раціональне використання суттєво підвищує ефективність виробництва. Запаси у виробництві, поряд з готовою продукцією, дебіторською заборгованістю, грошовими коштами на рахунках у банках і в касі являються основними елементами оборотних активів підприємства, є найнеобхіднішими засобами для безперервності виробничого процесу підприємства і забезпечення його платоспроможності. Існуючі на сьогодні методи оцінки майна підприємства не завжди є об'єктивними та часто призводять до невідповідності облікових даних фактичним. Особливо це стосується оцінки запасів. Сьогодні існує необхідність застосування методики, яка дозволила б на дату балансу показувати реальну вартість запасів, мінімізувати витрати, а також більш об'єктивно визначати собівартість продукції.

Для прийняття обміркованих економічних рішень як у межах кожного окремого суб'єкта господарювання, так і у межах всієї держави, необхідно мати достовірні дані про економічне становище об'єкта керування. Саме бухгалтерський облік є тією наукою, котра відображає господарські процеси та їх результати у вартісному вираженні. Саме на підставі даних бухгалтерської звітності приймаються відповідальні управлінські рішення, які повинні забезпечувати успішне ведення господарської діяльності та економічний розвиток об'єкта господарювання. Одне з основних місць в інформаційній системі бухгалтерського обліку займає інформація про стан, оцінку та правильність використання оборотних активів і запасів в тому числі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання пов'язані з оцінкою активів, досліджувала значна кількість вчених, таких як Чалий І.Г., Кірейцев Г.Г., Жук В.М., Ковальов В.В., Кірей О.В., Малога Н.М., Огійчук М.Ф., Палій В.Ф., Соколов Я.В., Савченко В.Я., Савчук В.К. та ін. Однак, беручи до уваги зміни в економіці, реформування в системі бухгал-

терського обліку, незважаючи на велику кількість публікацій з даного питання, невирішеними та суперечливими залишаються проблеми оцінки деяких видів активів, зокрема запасів.

Метою статті є вивчення методів оцінок активів та надання рекомендацій щодо вибору найбільш оптимального з них на сучасному рівні розвитку економіки та стану бухгалтерського обліку в Україні.

Виклад основного матеріалу. Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу. Проте найбільша частка оборотних активів знаходиться у виробничих запасах. Це пояснюється необхідністю забезпечення безупинності виробництва, яке, в свою чергу, може бути забезпечене за різного обсягу запасів матеріальних цінностей. Але оскільки створення надлишку цих запасів з економічного погляду є заморожуванням коштів, то стає очевидним, що найбільший господарський ефект досягається за їх мінімальної величини, достатньої для нормального функціонування виробництва.

Згідно з п. 4 П(С)БО 9 «Запаси», запасами визнаються активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою [3].

Оцінка запасів, відповідно до П(С)БО, відбувається наступним чином:

- придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю згідно з п. 8 П(С)БО 9;
- на дату балансу запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації згідно з п. 24 П(С)БО 9;
- при відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу згідно з п. 16 (П(С)БО 9 [3].

Такий метод обліку, на наш погляд, є дещо некоректним, якщо буде здійснюватися порівняння звітності підприємств чи порівняння з певними показниками.

Як вказано у п. 28 (П(С)БО 9, за даним методом вартість запасів на дату балансу може лише дооцінюватися у межах суми попередньої уцінки. А якщо вартість запасів, які не використовуються тривалий час, значно зросла чи підприємство придбало їх за ціною нижче реальної чистої вартості реалізації, то воно не має права її дооцінити і максимальною ціною за якою можуть вони відобразитися в обліку є їх первісна вартість. А це, у свою чергу, спричиняє заниження балансової вартості, що відіграє значну роль при оцінці фінансової привабливості інвестором чи кредитором (рис. 1). Адже підприємство, що придбало запаси, вартість яких постійно зростає, за більшою ціною відобразить у балансі більшу їх вартість (таблиця 1).

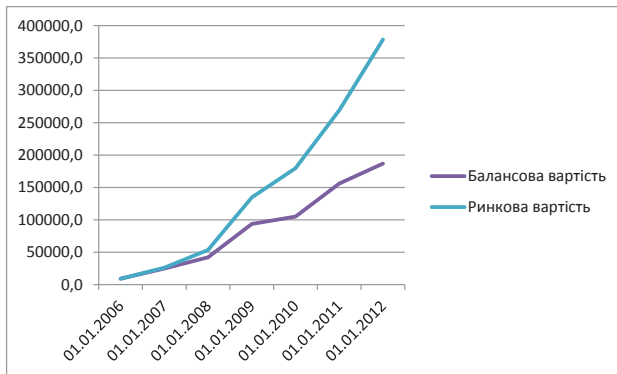


Рис. 1. Порівняння балансової та ринкової вартості запасів на підприємстві

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне дозволити підприємствам здійснювати дооцінку запасів до справедливої вартості (чистої вартості реалізації) не лише у межах їх попередньої уцінки, а й за її межами, так як це дозволить в даних обліку відображати більш об'єктивну інформацію. Її доцільно було б проводити, використовуючи Дт рахунка запасів та Кт 41 «Капітал у дооцінках» чи 42 «Додатковий капітал».

Використовуючи даний метод дооцінки запасів, їх вартість виглядатиме наступним чином (табл. 2, рис. 2).

Як бачимо з таблиці, у кінці року підприємство, переоцінюючи вартість запасів, зводить до мінімуму вплив фактора часу, що в свою чергу підвищує ефективність інформації.

Наступним питанням є оцінка вибуття запасів, яка в умовах їх постійного руху вимагає своєчасного дослідження та удосконалення. Зараз в Україні діє 5 методів оцінки вибуття запасів. За двома з них, а саме методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

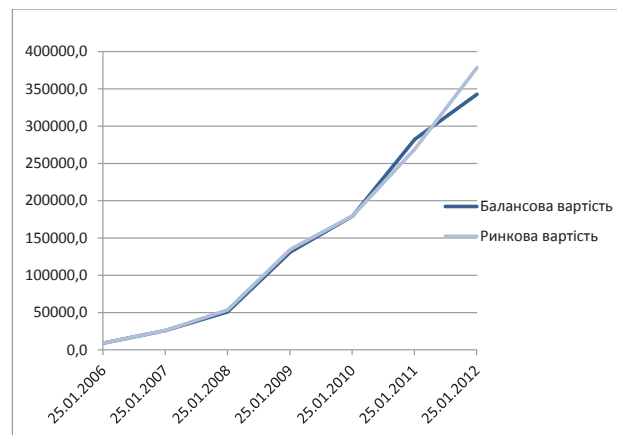


Рис. 2. Дооцінка запасів золота на підприємстві

Таблиця 1

Порівняння балансової вартості запасів двох підприємств

Дата	Курс золота НБУ, за 1 грам	Перше підприємство				Друге підприємство			
		куплено		залишок		куплено		залишок	
		грам	вартість, грн	грам	вартість, грн	грам	вартість, грн	грам	вартість, грн
25.01.2006	90,4	100	9037,8	100	9037,8	-	-	-	-
25.01.2007	104,4	150	15659,7	250	24697,6	-	-	-	-
25.01.2008	144,7	120	17369,4	370	42067,0	-	-	-	-
27.01.2009	224,4	230	51615,2	600	93682,2	-	-	-	-
27.01.2010	280,7	40	11228,6	640	104910,8	-	-	-	-
27.01.2011	340,8	150	51115,2	790	156026,0	-	-	-	-
27.01.2012	440,0	70	30802,2	860	186828,2	860	378428,5	860	378428,5

Таблиця 2

Приклад дооцінки запасів золота на підприємстві

Дата	Курс золота НБУ, за 1 грам	Куплено за період		Балансова вартість		Ринкова вартість, грн	Сума дооцінки, грн	Балансова вартість після переоцінки, грн
		грам	вартість, грн	грам	вартість, грн			
31.12.2006	103,2	100,0	9037,8	100	9037,8	10321,3	1283,5	10321,3
31.12.2007	134,5	150,0	15659,7	250	25981,0	33629,1	7648,0	33629,1
31.12.2008	215,4	120,0	17369,4	370	50998,5	79689,8	28691,3	79689,8
31.12.2009	280,5	230,0	51615,2	600	131305,0	168282,4	36977,4	168282,4
31.12.2010	361,3	40,0	11228,6	640	179511,0	231237,2	51726,2	231237,2
31.12.2011	395,0	150,0	51115,2	790	282352,3	312010,5	29658,2	312010,5
31.12.2012	426,3	70,0	30802,2	860	342812,7	366589,7	23777,0	366589,7

та собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), звітність буде показувати найбільш об'єктивні дані (табл. 3). Перший з них є дуже трудомістким, а використання другого призводить до зменшення ефективності управлінської інформації, адже собівартість використаних запасів знижується (в умовах дії інфляційних процесів), а отже і завищується прибуток від операцій, чи навпаки, що теж є не правильним (рис. 3). Тому дане питання є актуальним і відіграє немаловажну роль при визначенні балансової вартості.

При вибутті запасів доцільнішим було б використання методу ЛІФО, який передбачає, що запаси, які надійшли останніми, першими вибувають (табл. 4). Так, при його використанні собівартість продукції буде відображатися найточніше (рис. 3), тобто вар-

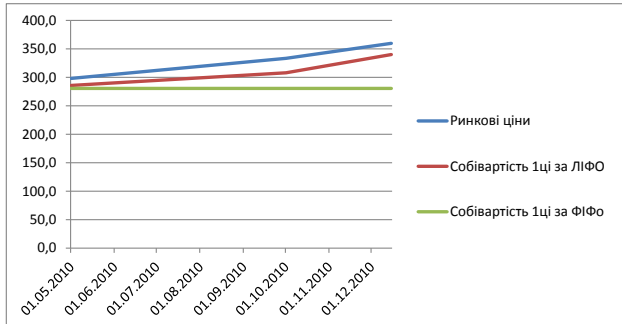


Рис. 3. Собівартість продукції підприємства

тість витрачених запасів буде більш наближеною до їх теперішньої ринкової вартості, що, на наш погляд, є більш правильним.

Використання даних методів разом дозволить для цілей управлінського обліку отримувати найбільш достовірну інформацію пов'язану із собівартістю продукції, для цілей фінансового обліку – відображати на дату складання балансу достовірнішу інформацію, пов'язану з вартістю активів.

На наступній діаграмі наведено порівняння змін ринкової та балансової вартості на протязі року на підприємстві з використанням даного методу та методу ФІФО (рис. 4).

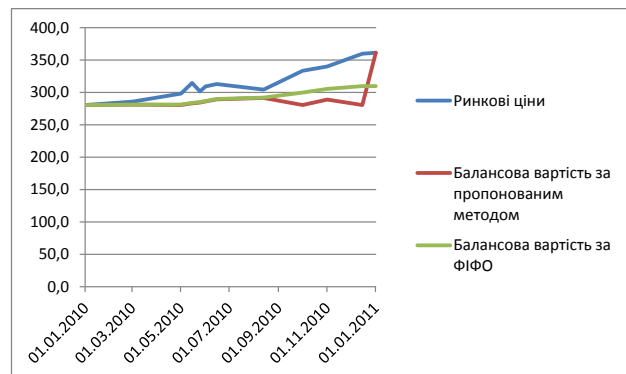


Рис. 4. Вартість запасів на підприємстві

Таблиця 3

Використання методу ФІФО при вибутті запасів

Дата	Курс золота НБУ, за 1 грам	Куплено за період			Витрачено за період			Залишок	
		грам	вартість, грн		грам	вартість, грн		грам	вартість, грн
			всього	одиниці		всього	одиниці		
01.01.2010	280,5							600	168282,4
01.03.2010	285,8	100,0	28578,4	285,8				700	196860,8
01.05.2010	298,1				100,0	28047,1	280,5	600	168813,7
15.05.2010	314,7	50,0	15735,4	314,7				650	184549,0
25.05.2010	301,6	50,0	15078,4	301,6				700	199627,5
01.06.2010	309,3	50,0	15466,2	309,3				750	215093,7
15.06.2010	312,9	100,0	31287,1	312,9				850	246380,8
13.08.2010	304,4	150,0	45660,5	304,4				1000	292041,3
01.10.2010	333,4				400,0	112188,2	280,5	600	179853,0
01.11.2010	340,0	100,0	33999,5	340,0				700	213852,5
15.12.2010	359,7				100,0	28047,1	280,5	600	185805,5
Всього		600,0	185805,5	309,7	600,0	168282,4	280,5		

Таблиця 4

Використання методу ЛІФО при вибутті запасів

Дата	Курс золота НБУ, за 1 грам	Куплено за період			Витрачено за період			Залишок	
		грам	вартість, грн		грам	вартість, грн		грам	вартість, грн
			всього	одиниці		всього	одиниці		
01.01.2010	280,5							600	168282
01.03.2010	285,8	100,0	28578	285,8				700	196861
01.05.2010	298,1				100,0	28578	285,8	600	168282
15.05.2010	314,7	50,0	15735	314,7				650	184018
25.05.2010	301,6	50,0	15078	301,6				700	199096
01.06.2010	309,3	50,0	15466	309,3				750	214562
15.06.2010	312,9	100,0	31287	312,9				850	245849
13.08.2010	304,4	150,0	45660	304,4				1000	291510
01.10.2010	333,4				400,0	123228	308,1	600	168282
01.11.2010	340,0	100,0	34000	340,0				700	202282
15.12.2010	359,7				100,0	34000	340,0	600	168282
Всього		600,0	185805	309,7	600,0	185805	309,7		

Як бачимо, ближче до закінчення періоду вартість запасів стала дещо відрізнятися. Відповідно до методу ФІФО, запаси стали відображатися за ціною ближче до ринкової вартості, але після застосування переоцінки в кінці періоду баланс став відображати більш об'єктивні дані.

Така методика дозволить захистити підприємство від сплати надмірної суми податку на прибуток в умовах інфляції та його заниження в умовах дефляції, адже собівартість максимально наближається до ринкових цін.

При використанні оцінки активів за справедливою вартістю підприємство може зіткнутися з проблемами:

- метод потребує додаткових витрат;
- використання справедливої вартості порушує принцип обачності, згідно з яким при підготовці фінансової звітності слід мінімізувати різного роду невизначеності, які неминуче виникають у зв'язку з використанням справедливої вартості;
- необхідність накопичення паралельної інформації про вартість активів за оцінкою по історичній і справедливій собівартості.

Незважаючи на перелічені проблеми, така оцінка має переваги, зокрема справедлива вартість є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів, тобто основних груп зовнішніх користувачів і це краща основа для зіставності інформації в процесі аналізу.

Наступною проблемою, яка постає дуже гостро і пов'язана з оцінкою активів, є проблема визначення справедливої вартості (чистої вартості реалізації), оскільки в умовах ринкової економіки в Україні існують реальні труднощі, пов'язані з її визначенням.

За наявності кількох активних ринків їх оцінка ґрунтується на даних того з них, на якому підприємство передбачає продавати активи. За відсутності активного ринку їх справедлива вартість визначається за останньою ринковою ціною операції з такими, або за ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик.

Також розрахунок чистої вартості реалізації повинен здійснюватися на основі найбільш надійного

свідчення (прайс-листів, тарифів, економічних оглядів тощо), що є в наявності на момент такого розрахунку.

Ця проблема спричиняє ряд незручностей і проблем, які на сьогоднішній день потребують вирішення і перешкоджають проведенню реальної оцінки активів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, як бачимо, в обліку існує велика кількість питань, які і на сьогодні потребують вирішення. Основними з них є проблеми оцінки майна підприємства. Їх суть полягає не лише в тому, щоб відобразити в балансі результати минулих подій, а й в тому, щоб ці дані можна було порівнювати з даними інших підприємств, на їх основі приймати правильні управлінські рішення. Заслугує на увагу методика проведення оцінки запасів за допомогою використання методу ЛІФО, зокрема переоцінки запасів.

Також на сьогоднішній день потребують вирішення питання оцінки і інших видів активів. Їх розв'язання дозволило б зробити звітність більш порівняльною, а отже і спростити роботу кредиторів та інвесторів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Бурдейна Л.В. Виробничі запаси, як частина оборотних засобів підприємства. / Бурдейна Л.В. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/5_NITSB_2009/Economics/41432.doc.htm.