

УДК: 657.372.5

РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ

МАКСИМ КОРЯГІН,канд. екон. наук, доцент
кафедри бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії

Розглянуто чинний порядок відображення вартості запасів у фінансовій звітності й методику переоцінки запасів у системі бухгалтерських рахунків. Запропоновано зміни до бухгалтерського обліку переоцінки запасів та оцінювання їх вартості у фінансовій звітності, що забезпечує розвиток методології облікового відображення справедливої вартості підприємства.

Ключові слова: справедлива вартість, оборотні активи, запаси, переоцінка, фінансова звітність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогодні основним синтетичним показником результативності ведення господарської діяльності є ринкова вартість підприємства. Ефективна реалізація стратегії управління вартістю підприємства залежить від якості її інформаційного забезпечення. Надання своєчасної, достовірної та релевантної інформації про вартість окремих об'єктів бухгалтерського обліку є запорукою прийняття своєчасних управлінських рішень, які забезпечують збільшення вартості підприємства, його подальший розвиток як складного динамічного механізму.

Основним джерелом інформації щодо вартості об'єктів бухгалтерського обліку як складових майна підприємства є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, належна організація якої на підприємстві є визначальною умовою формування дієвого механізму управління. Недостовірність бухгалтерської оцінки окремих об'єктів, у тому числі основних засобів [1] та запасів як визначальних складових майна більшості виробничих і торговельних підприємств, призводить до викривлення вартості підприємства в цілому, що зумовлює актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми, що виникають під час відображення у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності вартості запасів, використання інформації про бухгалтерську оцінку запасів у системі прийняття економічних рішень досліджували такі вітчизняні науковці, як Н. Домбровська, В. Єфіменко, І. Карабаза,

Л. Ловінська, Л. Лук'яненко, В. Попович, М. Старик, Н. Струк, В. Швець та ін. [2–9]. Більшість з них підтримують чинну, законодавчо встановлену методику облікового відображення запасів у фінансовій звітності підприємства, у тому числі порядок та умови їх переоцінки. Натомість іноземні науковці останнім часом переважно або критикують, або ставлять питання про доцільність використання правила відображення запасів за найменшою з двох оцінок [10–14].

Незважаючи на наявну наукову полеміку та певні пропозиції щодо поставленого питання, на сьогоднішній дискусійний залишається низка аспектів, пов'язаних з переоцінкою запасів та відображенням їх вартості у фінансовій звітності, а саме:

- заснована на використанні принципу обачності чинна методика відображення запасів у фінансовій звітності в окремих випадках призводить до зменшення сукупної вартісної оцінки чистих активів підприємства і відповідно його вартості загалом;
- включення до витрат звітного періоду сум уцінки запасів або до доходів дооцінки у межах попередньої уцінки призводить до недотримання принципу відповідності доходів та витрат;
- окремі облікові стандарти дають можливість, а деколи і зобов'язують оцінювати окремі види ресурсів за справедливою вартістю, яка більша за собівартість їх придбання (отримання). Як результат у балансі підприємства за чинною методикою відображення запасів одна частина з них може бути відображена за справедливою вартістю, а інша – за історичною;

• облік запасів за методом найменшої вартості може призводити до заниження собівартості готової продукції та помилок у системі ціноутворення через використання недостовірної інформації щодо реальної вартості сировини та матеріалів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

На практиці під час відображення вартості запасів у фінансовій звітності підприємства використовується загальновідома норма, передбачена П(С)БО 9 «Запаси» – на дату балансу запаси відображують у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [15]. Подібні норми містять міжнародні стандарти. Так, нормами МСБО 2 «Запаси» передбачено, що запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації [16]. Аналогічні підходи до відображення у фінансовій звітності запасів передбачені в Україні і для підприємств державного сектору: «Запаси відображують у бухгалтерському обліку та звітності на дату балансу ... за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації» [17].

У країнах Європи застосовують норми щодо відображення в бухгалтерському обліку та звітності запасів, які не суперечать правилам, встановленим МСФЗ. У Російській Федерації діє ПБО 5/01 «Облік матеріально-виробничих запасів» [18], у якому зазначено, що матеріально-виробничі запаси ... вартість продажу яких знизилася, відображують у бухгалтерському балансі на кінець звітного року за вирахуванням резерву під зниження вартості матеріальних цінностей.

Більшість вітчизняних науковців погоджуються, а практики змушені погоджуватись із запропонованою чинним законодавством до використання нормою.

Так, В. Єфіменко вважає, що принцип відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, – має назву «*принцип меншої вартості*» [3].

Н. Домбровська зазначає, що незважаючи на те, що собівартість є найбільш придатною і об'єктивною базою для оцінки запасів, стандартами обліку передбачено застосовувати в обліку і фінансовій звітності найменшу з двох оцінок: собівартість або чисту вартість реалізації. Іншими словами, оцінка запасів передбачає порівняння собівартості запасів і чистої вартості реалізації для визначення найменшої з цих двох

оцінок. У наукових працях подібне порівняння має назву «*основне правило оцінки запасів*» [2].

За словами Н. Струк, запаси треба оцінювати за найменшою з двох оцінок: за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації [8].

Як показують результати проведених досліджень, на практиці у більшості випадків основне правило оцінки запасів спрощують за рахунок невикористання чистої вартості реалізації. Тобто фактично запаси відображують у звітності за історичною вартістю – первісною вартістю надходження. Це передусім пов'язано із складністю визначення ринкової ціни окремих видів запасів й підтверджується дослідженнями вітчизняних учених. Принцип обачності використовують не завжди. Наприклад, принцип оцінки запасів за найменшою із собівартості або ринкової вартості дуже рідко використовують в українській практиці [6; 9].

Слід зауважити, що концепція мінімальної оцінки знаходить безліч послідовників протягом багатьох років. Вона навіть формально визнана з боку АІСРА, ААА, SEC і деяких інших бухгалтерських асоціацій і агентств [19].

Проте все частіше іноземними, а також окремими вітчизняними науковцями порушується питання правильності використання «принципу меншої вартості» під час відображення у фінансовій звітності вартості запасів. Актуальність цього питання зростає за умови використання інформації бухгалтерського обліку для оцінки вартості підприємства.

Розглянемо спрощену господарську діяльність підприємства на умовному прикладі.

Новостворене підприємство отримало від засновників грошові кошти як внесок до статутного капіталу в розмірі 1 млн грн, на які придбало 1 000 т пшениці за ціною 1 000 грн за тону. Протягом наступних двох місяців вартість 1 т пшениці зросла на 50% (подібна ситуація дійсно мала місце як на світових, так і на українському ринках влітку 2012 р.). Як результат станом на 01.09 вартість чистих активів умовного підприємства за чинною методикою бухгалтерського обліку становитиме 1 млн грн. Хоча будь-якому обізнаному користувачу фінансової звітності зрозуміло, що реальна вартість такого підприємства становить 1,5 млн грн, адже воно має можливість у будь-який момент реалізувати наявну пшеницю по 1,5 тис. грн за тону та отримати прибуток у розмірі 0,5 млн грн.

Можна також розглянути ситуацію дещо з іншого боку – за умови бажання придбати ще 1 000 т пшениці у вересні 2012 р. підприємство буде змушене заплатити 1,5 млн грн (для спрощення прибутковість операції не розглядається).

Наведений приклад яскраво показує, що в окремих випадках чинна методика обліку запасів підприємства призводить до викривлення фінансової інформації та надання користувачам недостовірної інформації про його вартість. І якщо для внутрішніх користувачів фінансової звітності описана вище невідображена вартісна різниця може бути відомою, то для зовнішніх – у більшості випадків ні. Як результат чинна облікова методика переоцінки запасів призводить до виникнення асиметрії облікової інформації [20].

Зарубіжні вчені вже достатньо довго піддають критиці чинні правила бухгалтерського відображення запасів на дату балансу. Так, Е. Хендріксен і М. Ван Бреда зазначають, що концепція найменшої оцінки запасів є недосконалою, незважаючи на її певні переваги. На думку фахівців, концепція цієї оцінки є непринятною [10].

М. Елмалех зазначає, що оцінка запасів за найменшою з двох вартостей викривляє інформацію в балансі, тому необхідно керуватись оцінкою за правилами ринку. Неможливість обліковувати залишок запасів за ринковою вартістю спотворює інформацію про економічний стан компанії так само, як і нездатність обліковувати за ринковою вартістю нерухоме майно [11].

Основна критика оцінки за найменшою з двох вартостей – собівартістю чи ринковою вартістю – полягає у її спрямуванні лише в одному напрямі. Зниження вартості запасів чи понесення витрат визнається, а збільшення чи отримання доходів – ні. Очевидно, що ця невідповідність виникає через використання принципу обачності. Деякі науковці зазначають, що принцип найменшої з двох оцінок суперечить принципу визнання доходів (відповідності доходів і витрат), адже збитки визнаються до закінчення процесу визнання доходів і перед операціями обміну (продажу запасів) [12].

Таку думку підтримують й інші науковці, які стверджують, що оцінка за найменшою з двох вартостей призводить до визнання втрат, які насправді не понесені. Цей спосіб оцінки запасів у балансі через використання принципу обачності (консерватизму) призводить до невідповідності, яка виникає внаслідок того, що оцінка за найменшою з двох вартостей передбачає лише зменшення балансової вартості запасів, проте не дає змоги її збільшувати (за винятком дооцінки у межах попередньої уцінки). Останнє, у свою чергу, суперечить чинному принципу відповідності визнання доходів і витрат [13].

Наведемо думку ще однієї групи вчених. Метод

оцінки запасів за найменшою із двох вартостей дає можливість визнавати збитки від переоцінки запасів без реальних операцій. Пропозиції щодо скасування цього методу можуть бути швидко реалізованими, але на даний момент є неприйнятими, оскільки діє проголошений US GAAP принцип обачності [14].

Окремі вітчизняні науковці також порушують проблему відображення у фінансовій звітності запасів за найменшою із двох вартостей. Так, М. Старик зазначає, що логічним буде внесення змін у стандарт П(С)БО 9 «Запаси», що дало б змогу підприємствам здійснити дооцінку запасів відповідно до діючих ринкових цін із віднесенням цих сум на поповнення власних обігових коштів [7]. Проте незважаючи на цю слушну пропозицію, автор не наводить комплексних пропозицій для такого відображення у системі бухгалтерського обліку та звітності й не вказує, як здійснювати облікове відображення запропонованого «поповнення обігових коштів».

Деякі автори також не погоджуються з нормами П(С)БО 9 «Запаси», згідно з якими збільшення вартості запасів передбачається лише на суму попередньої уцінки. На їх думку, такий підхід до дооцінки матеріалів є не правильним, оскільки, по-перше, це призводить до зловживань і масових уцінок запасів із подальшою їх реалізацією, а по-друге, низькі ціни на виробничі запаси на момент складання балансу спотворюють реальну вартість активів підприємства. При цьому пропонується внести зміни до П(С)БО 9 «Запаси», які б дали змогу підприємствам здійснювати дооцінку запасів відповідно до діючих ринкових цін із віднесенням цих сум на збільшення додаткового капіталу.

Є й інші думки, пов'язані з проблематикою, що розглядається.

Л. Ловінська зазначає, що концепція найменшої оцінки запасів може призвести до зниження вартості запасів і завищення прибутку [5, с. 84–85].

За словами І. Карабаза, в Україні на сьогодні у П(С)БО 9 «Запаси» закріплено правило відображення величини виробничих запасів у балансі, яке відповідає міжнародним стандартам та зарубіжному досвіду ... Таке правило характерне та ефективно діє за умов ринкової економіки, тоді як при планово-адміністративній системі вітчизняними економістами воно не визнавалося та вважалося помилковим... Для залучення до інвестування підприємств іноземних, вітчизняних інвесторів, кредиторів потрібна фінансова звітність, яка є реальною без навіть ймовірності завищення активів. У такому разі застосування принципу найменшої оцінки є реалізацією принципу

обачності, який гарантує правильність фінансової звітності [4].

З цією точкою зору не можна погодитись, адже в інвестиційних операціях беруть участь дві сторони – інвестор та набувач інвестицій. Природно, що інвестор, наприклад у разі купівлі підприємства, зацікавлений у якомога меншій вартості підприємства, чому сприяє заниження вартості запасів. З іншого боку, одержувач інвестицій або в нашому прикладі продавець зацікавлений у максимізації цієї вартості. Точка перетину їх інтересів може бути забезпечена інформацією системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яка має відображувати реальну ринкову вартість запасів на дату оцінки. При цьому принцип обачності повністю дотримується, адже мова не йде про завищення вартості запасів порівняно з ринковими цінами, а лише про їх відображення за діючими ринковими цінами, які у більшості випадків можна ототожнити зі справедливою вартістю.

Необхідно зазначити, що як українські стандарти, стандарти окремих зарубіжних країн, так і міжнародні стандарти фінансової звітності в окремих випадках дають змогу оцінювати певні види запасів чи схожих з ними ресурсів за ринковою вартістю, яка більша за собівартість їх придбання (отримання). Наприклад, згідно з нормами US GAAP підприємства інколи можуть оцінювати запаси за ринковою вартістю вище собівартості. Такий порядок передбачений для підприємств, які проводять діяльність, пов'язану з дорогоцінними металами, а також сільськогосподарськими, мінеральними та іншими продуктами, одиниці яких є взаємозамінними і мають безпосередню конкурентоспроможність. Схожі норми є і в МСФЗ, і в П(С)БО.

Узагальнимо **основні аргументи**, які висуваються на користь відміни методу найменшої вартості під час відображення вартості запасів у фінансовій звітності підприємства, що забезпечує формування в бухгалтерському обліку достовірної інформації про вартість підприємства:

1. Заснована на некоректному використанні принципу обачності чинна методика оцінки запасів у фінансовій звітності призводить до применшення сукупної вартісної оцінки чистих активів підприємства і відповідно його вартості загалом, що є особливо актуальним в умовах середнього та високого рівня інфляції. Таке применшення у більшості випадків не може завдати шкоди кредиторам, проте надає недостовірні дані акціонерам і потенційним інвесторам за рахунок недостовірного відображення інформації про вартість запасів у фінансовій звітності. Фактич-

но управлінський персонал підприємства сам себе вводить в оману, якщо вірить фінансовій звітності, яку сам попередньо сформував.

Насправді використання принципу обачності не заперечує можливості оцінки запасів за ринковими цінами, що є вищими за собівартість їх придбання. Згідно із ст. 4 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [21] **принцип обачності** передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Хіба призведе відображення у фінансовій звітності вартості запасів за ринковими цінами, цінами, за якими на сьогодні можна придбати аналогічні запаси, до завищення їх оцінки? Видається що ні, звичайно за умови, якщо особи, відповідальні за формування фінансової звітності, за підтвердження її повноти та достовірності, не є зацікавленими та упередженими. Проте вони можуть бути такими і за умови застосування чинної методології формування інформації про запаси у фінансовій звітності підприємства.

2. Користь від принципу обачності в оцінці запасів нейтралізується відсутністю його використання при відображення витрат майбутніх періодів. Зниження оцінки запасів у поточному звітному періоді обумовлює безпідставне зниження витрат у майбутніх звітних періодах, в яких вартість даного виду запасів у момент вибуття списуватиметься на витрати (собівартість реалізації). Як результат порушується діючий принцип відповідності доходів і витрат. Фактично не понесені витрати впливають на зменшення фінансового результату у поточному звітному періоді, а в наступних звітних періодах, у яких реалізуються запаси, фінансовий результат безпідставно завищується. У такій ситуації управлінський персонал підприємства не може повною мірою використовувати інформацію про вартість запасів, їх переоцінку, сформовані доходи і витрати в процесі аналізу, планування та прогнозування результатів діяльності, адже така інформація є недостовірною, як наслідок – порушення принципу відповідності доходів і витрат.

3. Облік окремих видів запасів за методом найменшої вартості може призводити до заниження собівартості готової продукції та помилок у системі ціноутворення. За чинної облікової методології виробництво готової продукції із запасів, придбаних раніше за меншими цінами, призводить до неправильного формування собівартості готової продукції, адже за діючих обставин підприємство

вже не має змоги придбати аналогічні виробничі запаси за низькими цінами. Як результат можна спостерігати ситуацію, коли підприємство реалізовує залишки готової продукції за одними цінами, а нову продукцію, виготовлену із придбаної за більшими цінами сировини – за іншими, більш високими. Інколи ціна реалізації залишків готової продукції є нижчою, ніж собівартість виробництва нової. Причиною цього є недостовірність системи бухгалтерського обліку в частині формування собівартості, на основі інформації якої менеджери підприємства приймали рішення і встановлювали ціни реалізації.

4. Окремі облікові стандарти дають можливість, а деколи і зобов'язують оцінювати окремі види ресурсів за ринковою вартістю, яка більша за собівартість їх придбання (отримання). Наприклад, згідно з нор-

мами П(С)БО 30 біологічні активи переважно відображуються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [22]. Відповідно у балансі підприємства за чинною методикою частина з активів може бути відображена за справедливою вартістю, а інша – за історичною. Такий підхід погіршує інформативність фінансової звітності як бази для прийняття економічних рішень.

Розробляючи методологію облікового відображення справедливої вартості запасів у фінансовій звітності, доцільно проаналізувати чинну в Україні методику облікового відображення справедливої вартості біологічних активів. На сьогодні це фактично єдиний вид оборотних матеріальних активів, вартість яких у балансі рекомендовано відображувати за справедливою вартістю (табл. 1).

Таблиця 1

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З ОБЛІКУ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ (витяг) [23]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
<i>Облік зміни вартості біологічних активів на дату балансу</i>			
1	Визнано різницю між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:		
	• дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	23 «Виробництво»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»
	• витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»	23 «Виробництво»
2	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюють за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	23 «Виробництво»
3	Відображено результати від зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів:		
	• збільшення	16 «Довгострокові біологічні активи»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»
	• зменшення	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»	16 «Довгострокові біологічні активи»
4	Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів:		
	• збільшення	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»
	• зменшення	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
5	Первісне визнання сільськогосподарської продукції	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	23 «Виробництва»
<i>Облік вибуття біологічних активів</i>			
6	Реалізовано (продано) сільськогосподарську продукцію, яку оцінюють за справедливою вартістю:		
	• рослинництва	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
	• тваринництва	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	21 «Поточні біологічні активи»
	• отримано дохід (виручку) від реалізації біологічних активів	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
	• нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
7	Реалізовано (продано) довгострокові біологічні активи, які оцінюють за справедливою вартістю:		
	• списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	16 «Довгострокові біологічні активи»
	• отримано дохід (виручку) від реалізації біологічних активів	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
	• нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	64 «Розрахунки за податками й платежами»

Аналіз наведеної чинної методики [23] дає змогу дійти висновку про те, що вона не вирішує окремих вище наведених проблем, а саме:

➤ визнання зміни справедливої вартості біологічних активів порівняно з понесеними витратами у складі доходів/витрат (відображення у Звіті про фінансові результати) може відбуватися в інших звітних періодах, ніж господарські операції з реалізації таких активів. Тим самим надалі порушується принцип відповідності доходів і витрат;

➤ визнання зміни справедливої вартості біологічних активів порівняно з понесеними витратами у відповідному звітному періоді призводить до подвоєння суми або доходів, або витрат у частині такої зміни. Наприклад, якщо підприємство у поточному звітному періоді збільшує первісну вартість поточних біологічних активів вартістю 500,0 тис. грн на 200,0 тис. грн, до складу інших доходів (субрахунок 710) та до Звіту про фінансові результати цього звітного періоду включається сума такого перевищення – 200,0 тис. грн. У наступному звітному періоді у момент реалізації таких біологічних активів за 750 тис. грн до складу доходів включається вартість такої реалізації (субрахунок 701), а до собівартості реалізації (субрахунок 901) – попередньо завищена собівартість – 700 тис. грн. Як результат, якщо скласти Звіт про фінансові результати за обидва звітні періоди

разом, загальна сума доходів становитиме 950 тис. грн, а загальна сума витрат (у тому числі собівартість реалізації) – 700 тис. грн.

Чи є достовірними ці дані? Ні, адже фактична собівартість реалізованої продукції становила 500 тис. грн, а доходи – 750 тис. грн. Відповідно використання наведених вище даних у процесах аналізу фінансової звітності, планування та прогнозування неможливе, адже інформація не є достовірною.

Вирішення цих проблем може бути здійснено через використання додаткових субрахунків рахунку 42. Пропонуємо запровадити **субрахунок 426 «Переоцінка запасів»**, який виконуватиме регулюючу функцію у процесах відображення, з одного боку, реальної вартості запасів підприємства у балансі, а з іншого – достовірних даних про доходи і витрати у Звіті про фінансові результати у розрізі звітних періодів.

За умови використання запропонованого субрахунку 426 «Переоцінка запасів» будь-яка зміна вартості запасів відображатиметься у кореспонденції з цим рахунком. У подальшому, в момент остаточного вибуття запасів з балансу підприємства, сума накопичених переоцінок, що відносяться до конкретного виду запасів, списуватиметься у кореспонденції з рахунками обліку доходів і витрат. Приклади такої кореспонденції рахунків наведені у табл. 2 і 3.

Таблиця 2

**ПРОПОНОВАНА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДООЦІНКИ ЗАПАСІВ
ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У БАЛАНСІ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума операції, тис. грн
		д-т	к-т	
<i>Перший звітний період</i>				
1	На суму перевищення ринкової вартості виробничих запасів над їх первісною вартістю	20 «Виробничі запаси»	426 «Переоцінка запасів»	100,00
<i>Другий звітний період</i>				
2	Реалізовано виробничі запаси або готову продукцію, виготовлену із ідентифікованих виробничих запасів			
	• списано вартість виробничих запасів або готової продукції	94 «Інші витрати операційної діяльності»; 90 «Собівартість реалізації»	20 «Виробничі запаси» 26 «Готова продукція»	600,00
	• отримано дохід (виручку) від реалізації виробничих запасів або готової продукції	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Дохід від реалізації» 71 «Інший операційний дохід»	900,00
	• нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	70 «Дохід від реалізації» 71 «Інший операційний дохід»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	150,00
3	У момент реалізації виробничих запасів або готової продукції, виготовленої із ідентифікованих виробничих запасів	94 «Інші витрати операційної діяльності» 90 «Собівартість реалізації»	426 «Переоцінка запасів»	-100,00

Таблиця 3

**ПРОПОНОВАНА МЕТОДИКА ОБЛІКУ УЦІНКИ ЗАПАСІВ
ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У БАЛАНСІ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума операції, тис. грн
		д-т	к-т	
<i>Перший звітний період</i>				
1	На суму перевищення первісної вартості виробничих запасів над їх ринковою вартістю	426 «Переоцінка запасів»	20 «Виробничі запаси»	100,00
<i>Другий звітний період</i>				
2	Реалізовано виробничі запаси або готову продукцію, виготовлену із ідентифікованих виробничих запасів			
	• списано вартість виробничих запасів або готової продукції	94 «Інші витрати операційної діяльності» 90 «Собівартість реалізації»	20 «Виробничі запаси» 26 «Готова продукція»	400,00
	• отримано дохід (виручку) від реалізації виробничих запасів або готової продукції	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Дохід від реалізації» 71 «Інший операційний дохід»	900,00
	• нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	70 «Дохід від реалізації» 71 «Інший операційний дохід»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	150,00
3	У момент реалізації виробничих запасів або готової продукції, виготовленої із ідентифікованих виробничих запасів	94 «Інші витрати операційної діяльності» 90 «Собівартість реалізації»	426 «Переоцінка запасів»	100,00

Запропонована методика дасть змогу вирішити проблеми чинної облікової методології, а саме:

1. Дотримання принципу відповідності доходів і витрат, адже у складі доходів і витрат і відповідно у Звіті про фінансові результати різниця між ринковою та первісною (історичною) вартістю окремих видів запасів відображуватиметься в одному звітному періоді під час їх остаточного вибуття з балансу.

2. Підвищення достовірності та повноти фінансової звітності через усунення подвоєння сум доходів і

вою та первісною (історичною) вартістю окремих видів запасів відображуватиметься в одному звітному періоді під час їх остаточного вибуття з балансу.

витрат у частині переоцінки запасів, що дасть можливість ефективно використовувати інформацію фінансової звітності у процесах аналізу, планування та прогнозування діяльності підприємства.

3. Достовірне формування собівартості готової продукції та її відображення у фінансовій звітності.

4. Відображення у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності ринкової вартості запасів, що сприятиме наближенню загальної балансової вартості підприємства, або вартості його чистих активів, до ринкової вартості.

З метою дотримання принципу обачності при оцінці запасів за ринковою вартістю з наступним її відображенням у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності пропонуємо використовувати такі норми:

◆ ринкову вартість запасів слід визначати на

рівні, за яким аналогічні запаси можуть бути придбані на тих самих умовах на дату їх оцінки (це стосується таких видів запасів, як виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати (у разі наявності аналогів на ринку), а також можна використовувати для товарів за умови невиконання наступного правила;

◆ ринкову вартість товарів, готової продукції, сільськогосподарської продукції потрібно визначати на рівні, за яким зазначені запаси можуть бути вільно реалізовані у повному обсязі без будь-яких обмежень. Ці самі норми можуть бути використані щодо незавершеного виробництва, проте лише у разі наявності можливості його реалізації.

В інших випадках запаси оцінюють та відображують у фінансовій звітності за первісною вартістю.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідження існуючих методів оцінки запасів при їх надходженні/виникненні на дату балансу та при вибутті/погашенні засвідчило те, що результати такої оцінки, відображені у фінансовій звітності, викликають суттєві відхилення між балансовою та ринковою вартістю підприємства. Використання принципу історичної (фактичної) собівартості запасів не дає змоги визначити справедливую оцінку балансових показників суб'єкта господарювання.

Запропоновані зміни можуть бути основою для вдосконалення методології облікового відображення запасів, їх переоцінки, формування фінансових результатів від операційної діяльності підприємства як складових процесу формування та оцінювання вартості підприємства. Система рахунків і методика відображення формування та зміни показників вартості підприємства в частині запасів, розроблена нами, дасть змогу посилити інформаційні та контрольні функції бухгалтерського обліку, підвищити глибину аналітичних даних, забезпечити створення інформаційного базису для виявлення негативного впливу середовища на вартість запасів, а також сприятиме упорядкуванню облікової інформації в системі формування, оцінювання та управління вартістю підприємства.

На нашу думку, запропоновані зміни вирішують поставлені проблеми теоретичного та методологічного характеру й забезпечують підвищення релевантності інформації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Корягін М.В.** Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / М.В. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 9–16.

2. **Домбровська Н.Р.** Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н.Р. Домбровська // Інноваційна економіка: всеукр. наук.-виробничий журнал. – 2011. – № 7(26). – С. 137–142.

3. **Єфіменко В.І.** Облік у зарубіжних країнах: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / В.І. Єфіменко, Л.І. Лук'яненко; за ред. В.І. Єфіменка. – К.: КНЕУ, 2005. – 211 с.

4. **Карабаза І.А.** Оцінка виробничих запасів як інструмент впливу на фінансові результати діяльності підприємства / І.А. Карабаза // Економіка Крима: ежемес. науч.-практ. журнал Кримського відділення АЕН України. – 2008. – № 22. – С. 73–77.

5. **Ловінська Л.Г.** Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2002. – 276 с.
6. **Попович В.І.** Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / В.І. Попович: [зб. наук. праць Тавр. держ. агротехнологічного ун-ту]. Сер.: Економічні науки. – 2012. – № 2(18). – Т. 2. – С. 313–319.
7. **Старик М.В.** Особливості обліку виробничих запасів / М.В. Старик // Управління розвитком: [зб. наук. праць]. – 2010. – № 2(78). – С. 120–122.
8. **Струк Н.С.** Аналіз релевантності інформаційних потоків у діловому партнерстві підприємств на ринках капіталу / Н. Струк // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 439–448.
9. **Швець В.Г.** Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В. Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
10. **Хендриксен Э.С.** Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
11. **Elmaleh M.S.** Inventory: The Lower of Cost or Market Rule / M.S. Elmaleh [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.understand-accounting.net/TheLowerofCostorMarketRule.html>
12. **Intermediate Accounting** / Loren A. Nikolai, John D. Bazley, Jefferson P. Jones. – 11th edition. – 2009, January 7. – 1440 p.
13. **Intermediate Accounting** [Електронний ресурс] / J. David Spiceland, James F. Sepe, Mark W. Nelson. – Режим доступу: eBook http://connect.mcgrawhill.com/sites/0077328787/student_view0/ebook/chapter9/chbody1/determining_market_value.htm#
14. **The encyclopedia of taxation and tax policy** / Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane G. Gravelle. – 2nd edition. – Washington, D.S.: The Urban Institute Press, 2005. – 499 p.
15. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
16. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021/paran2#n2
17. **Національне** положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE18314.html
18. **Положення** по бухгалтерському учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.businessuchet.ru/content/document_r_10796A7A-E12E-4595-AB40-95D5A2085E44.html
19. **Financial Accounting Standards: Current Text** 178. 109 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176160191365#>
20. **Корягин М.В.** Асиметричність облікової інформації про вартість підприємства: напрями уникнення / М.В. Корягин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №8. – С. 27–33.
21. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
22. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>
23. **Методичні** рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66835&cat_id=50097

Рассмотрены действующий порядок отражения стоимости запасов в финансовой отчетности и методика переоценки запасов в системе бухгалтерских счетов. Предложены изменения в бухгалтерский учет переоценки запасов и оценки их стоимости в финансовой отчетности, что обеспечивает развитие методологии учетного отражения справедливой стоимости предприятия.

Ключевые слова: справедливая стоимость, оборотные активы, запасы, переоценка, финансовая отчетность.

Valid order of the value of inventory in the financial statements and the method of revaluation inventory in the system of accounts are considered. Changes to the accounting revaluation of inventories and assessment of their value in the financial statements are proposed, which ensuring development of methodology accounting reflected the fair value of an enterprise.

Keywords: fair value, current assets, inventories, revaluation, financial statements.