

Сергій Ф. Легенчук, Ірина В. Жиглей
**РОЗВИТОК ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ
ЗАПАСІВ: НА ШЛЯХУ ДО УСУНЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ
АСИМЕТРІЇ**

У статті проаналізовано нормативні вимоги до оцінювання запасів у бухгалтерському обліку. Обґрунтовано необхідність здійснення дооцінювання виробничих запасів у випадку, коли їх чиста вартість реалізації перевищує первісну вартість. Визначено можливі варіанти облікового відображення результатів дооцінювання виробничих запасів з урахуванням та без урахування альтернативних витрат, що дозволить зменшити асиметричність інформації про виробничі запаси.

Ключові слова: виробничі запаси; альтернативні витрати; чиста вартість реалізації; інформаційна асиметрія.

Форм. 2. Рис. 1. Табл. 7. Літ. 11.

Сергей Ф. Легенчук, Ирина В. Жиглей
**РАЗВИТИЕ УЧЕТНОГО ОТРАЖЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ
ЗАПАСОВ: НА ПУТИ К УСТРАНЕНИЮ ИНФОРМАЦИОННОЙ
АСИММЕТРИИ**

В статье проанализированы нормативные требования к оценке производственных запасов в бухгалтерском учете. Обоснована необходимость осуществления дооценки производственных запасов в случае, когда их чистая стоимость реализации превышает первичную стоимость. Определены возможные варианты учетного отображения дооценки производственных запасов с учетом и без учета альтернативных расходов, что позволит уменьшить асимметричность информации о производственных запасах.

Ключевые слова: производственные запасы; альтернативные расходы; чистая стоимость реализации; информационная асимметрия.

Sergey F. Legenchyk¹, Iryna V. Zhygley²
**DEVELOPMENT OF ACCOUNTING DISCLOSURE
OF INVENTORIES: ON THE WAY TO INFORMATION
ASYMMETRY ELIMINATION**

Legal requirements to inventories assessment in accounting are analyzed. The need to carry out inventories revaluation is grounded for the cases when their net realizable value is above the initial value. Possible options are outlined for the accounting disclosure of revaluated inventories with and without consideration of alternative expenditures which would decrease the information asymmetry with regard to the inventories.

Keywords: inventories; alternative expenditures; net realizable value; information asymmetry.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як інформаційне забезпечення кожного етапу кругообороту капіталу має враховувати сучасні вимоги до інформації, характерні для постіндустріального суспільства: повнота та якість, достовірність і точність, своєчасність отримання, технологічні характеристики, до яких належать можливість зберігання, швидкість обробки тощо. Дотримання таких характеристик дозволяє забезпечити відповідність системи бухгалтерського обліку зростаючим потребам користувачів облікової інформації. Однак в окремих випадках прийняті теоретико-методологічні засади

¹ Zhytomyr State Technological University, Ukraine.

² Zhytomyr State Technological University, Ukraine.

бухгалтерського обліку оборотних активів, зокрема, виробничих запасів, вступають у суперечність з інформаційними запитами користувачів облікової інформації, які зацікавлені в інформації не лише про історичну вартість виробничих запасів, а й про їх реальну ринкову вартість, щоб створити кращі передумови для ефективного управління виробничими запасами підприємства. За існуючої методики обліку інформація про вартість виробничих запасів, які наявні на підприємстві, є асиметричною.

Аналіз останніх публікацій. Проблемні питання бухгалтерського обліку виробничих запасів, зокрема, їх оцінки та переоцінки, досліджували в своїй працях вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема, С.Ф. Голов [2], З.В. Гуцайлюк [3], В.А. Дерій [4], В.М. Жук [5], М.Дж. Мард [6], О.Б. Пугаченко [8], Ст.Д. Хайден [6], Дж.Р. Хитчнер [6] та ін.

Невирішені частини проблеми. Аналіз проведених досліджень дозволяє зробити висновок, що більшість вчених відштовхуються в своїх дослідженнях обліку виробничих запасів від нормативних вимог, прописаних, зокрема, в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Останні ж не дозволяють відображати реальну вартість виробничих запасів, що породжує асиметричність інформації, яку отримують різні групи зацікавлених осіб.

Метою дослідження є обґрунтування доцільності здійснення дооцінки виробничих запасів у випадку, коли їх чиста вартість реалізації перевищує первісну вартість, з урахування або без урахування альтернативних витрат, що зменшить ступінь асиметрії інформації, яку можуть отримати різні групи осіб.

Основні результати дослідження. Основним нормативним документом, що регулює бухгалтерський облік операцій з запасами й з виробничими запасами, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (надалі – П(С)БО 9) [1].

Відповідно до нього в бухгалтерському обліку придбані (отримані) або виготовлені виробничі запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. Надалі виробничі запаси відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за меншою з двох оцінок:

- за первісною вартістю;
- за чистою вартістю реалізації [1].

Відповідно до п. 25 П(С)БО 9 запаси відображаються за чистою вартістю реалізації (чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат по завершенню їх виробництва та реалізації (п. 4 П(С)БО 9)) в двох випадках:

- якщо на дату балансу їх ціна знизилась;
- якщо вони зіпсовані, застарілі чи іншим чином втратили очікувану економічну вигоду [1].

При настанні однієї з вказаних подій підприємство порівнює початкову вартість запасів, за якою вони були зараховані на баланс при придбанні, і чисту вартість реалізації цих запасів. Якщо встановлено, що початкова вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, то підприємство здійснює уцінку запасів. При цьому сума, за якою первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації (тобто сума уцінки), списується на витрати звітного періоду.

Зокрема, в п. 28 П(С)БО 9 «Запаси» зазначається, що «якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів» [1].

Як бачимо, норми П(С)БО 9 визначають лише уцінку первісної балансової вартості запасів та не містить норм, що дозволяють дооцінювати первісну балансову вартість запасів. Відповідно п. 28 П(С)БО 9, дооцінку балансової вартості запасів можна здійснювати лише за умови і на суму попередньої уцінки [1]. Таким чином, чинне законодавство не дозволяє наближення їх вартості до ринкового рівня (у випадку, якщо ця вартість є більшою за первісну вартість). Однак в сучасних умовах розвитку економіки і функціонування вітчизняних підприємств внутрішнім та зовнішнім користувачам необхідно мати інформацію про реальну вартість запасів підприємства, що суперечить положенням чинних П(С)БО. Для забезпечення відображення ринкової вартості виробничих запасів підприємства необхідним є внесення змін у чинне законодавство з бухгалтерського обліку.

Відповідно до чинного законодавства можна спостерігати дію принципу консерватизму, який дозволяє приводити вартість наявних оборотних активів до її ринкової вартості лише у випадку її зниження відносно первісної, а у випадку її збільшення – забороняє. Таким чином, на сьогодні система бухгалтерського обліку не дозволяє надавати користувачам фінансової звітності достовірну інформацію про вартість наявних оборотних активів підприємства, сприяючи виникненню явища інформаційної асиметрії (ситуація, обґрунтована Дж. Акерлофом в кінці 1960-х рр. [10]), що може призвести до зловживань.

Якщо у принципала не вистачає інформації, необхідної для визначення балансу між різними завданнями (у випадку, коли вони розбігаються між собою), він не може оцінити звітність, яку одержує від агента. Як зазначає Г.В. Назарова, «якби в останнього (мається на увазі принципал) була повна інформація, то він міг би оцінити роботу агента, а агент більш раціонально та ефективно виконував свої обов'язки з погляду принципала» [7, 138]. О. Чиркова визначає, що «асиметричність інформації про корпоративні відносини призводить до виникнення труднощів здійснення об'єктивної оцінки дій агента та передбачення їх наслідків» [9, 108]. В умовах асиметрії інформації агент завжди може знайти пояснення, що погані результати виконання одного завдання спричинені витрачанням більших ресурсів на виконання іншого. Кожен принципал заохочує агента виконувати краще те завдання, яке, на думку цього принципала, є найбільш важливим. Таким чином стимули, які надаються з боку різних принципалів, будуть мати тенденцію взаємної компенсації, залишаючи агенту свободу переслідувати свої власні інтереси (інколи навіть на шкоду всім принципалам). Як пишуть Ф. Істербрук та Д. Фішел, «менеджер, якому сказали служити двом господарям (трошки акціонерам, трошки населенню) вільний від обох і не відповідає ні перед ким. Зіткнувшись з вимогами будь-якої з цих груп, менеджер може посилатись на інтереси іншої особи» [11, 38]. Менеджери, мотивація яких має таку структуру

стимулів, намагаються вибудувувати стратегію поведінки, яка б дозволяла уникати підзвітності. У результаті часто їм вдається налаштувати одну групу принципалів проти іншої. Саме це пояснює необхідність більшої відкритості облікової інформації та складання звітності, в якій розкривалась більш об'єктивна інформація, яка відповідає сучасним реаліям господарювання.

Для вирішення вищенаведеної проблеми запропоновано методіку дооцінки вартості виробничих запасів підприємства.

На рис. 1 наведено приклад зміни ринкової вартості двох виробничих запасів (ВЗ 1 і ВЗ 2) в часі (при чому в січні наведено первісну вартість виробничих запасів, яка на той момент складала 120 тис. грн).

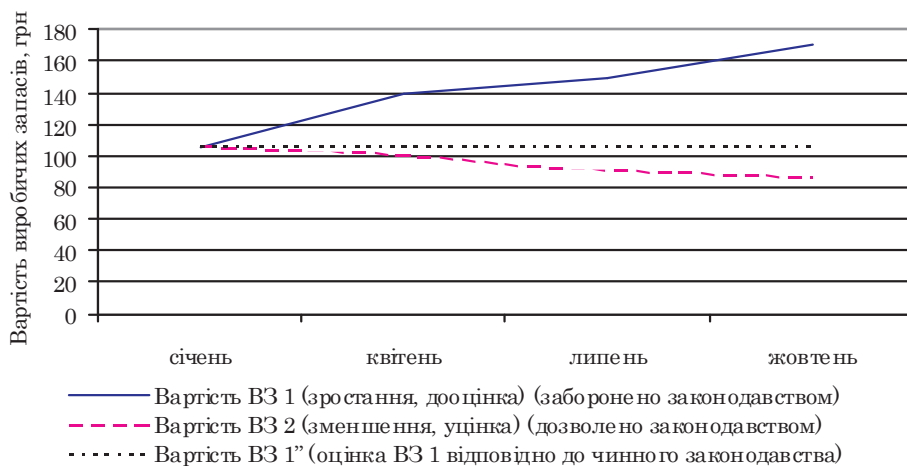


Рис. 1. Асиметричність облікової оцінки виробничих запасів у часі, авторська побудова

Як видно з рис. 1, ринкова вартість ВЗ 2 зменшується протягом періоду, що може бути відображено в бухгалтерському обліку шляхом проведення уцінки на відповідне відхилення від первісної вартості. Це відповідає нормам чинного П(С)БО 9 [1].

Ринкова вартість ВЗ 1 зростає протягом періоду, однак у бухгалтерському обліку, відповідно до чинного законодавства, може бути проведена дооцінка лише на суму попередньої уцінки та не перевищуючи первісної вартості (лінія ВЗ 1'). А всі випадки зростання ринкової вартості оборотних активів, що значно перевищують його первісну вартість, не враховуються чинною системою обліку внаслідок існування законодавчих обмежень, що не відповідає дійсності (лінія ВЗ 1). Різниця між лініями ВЗ 1' та ВЗ 1 відображає асиметричність облікової оцінки виробничих запасів у часі.

З метою усунення інформаційної асиметрії облікової інформації в частині виробничих запасів підприємства запропоновано проводити дооцінку виробничих запасів підприємства, що дозволить симетрично враховувати можливість зміни їх вартості в часі.

Методика бухгалтерського відображення дооцінки виробничих запасів підприємства у зв'язку зі зміною їх чистої вартості реалізації в часі може бути

проведена двома шляхами: 1) без врахування альтернативних витрат; 2) із врахуванням альтернативних витрат.

В економічній теорії альтернативні витрати визначаються як вигода, що втрачається, у випадку, якщо певна дія господарюючого суб'єкта зумовлює необхідність відмови у існуючому альтернативному варіанті. Враховуючи відмінність облікового відображення дооцінки виробничих запасів у зв'язку із відсутністю/наявністю попередньої уцінки, існує 4 можливі варіанти її облікового відображення (табл. 1).

Таблиця 1. Матриця можливих варіантів облікового відображення дооцінки виробничих запасів, авторська розробка

Альтернативні витрати \ Уцінка	Без проведення попередньої уцінки	Після проведення попередньої уцінки	
		Зростання вартості менше суми уцінки	Зростання вартості більше суми уцінки
Без врахування	Варіант 1	Варіант 2.1	Варіант 2.2
З врахуванням	Варіант 3	Варіант 4.1	Варіант 4.2

Розглянемо можливість застосування наведених 4 основних випадків (табл. 1) на умовному прикладі. На підприємстві наявний оборотний актив вартістю 100 грн, який надійшов на підприємство в січні 2013 року, *вартість якого протягом року зазнала наступних змін:*

Варіант 1. З метою складання звітності за 9 місяців проведено дооцінку активу на 20 грн, оскільки чиста вартість реалізації склала 120 грн;

Варіант 2.1. У липні проведено уцінку активу на 30 грн, а в жовтні – дооцінку на 20 грн;

Варіант 2.2. У липні проведено уцінку активу на 10 грн, а в жовтні – дооцінку на 20 грн;

Варіант 3. У жовтні проведено дооцінку активу на 20 грн, при цьому уцінка запасів у зв'язку із знеціненням грошових коштів, вкладених в запаси, у жовтні становить 5 грн;

Варіант 4.1. У липні проведено уцінку активу на 30 грн, а в жовтні – дооцінку на 20 грн. При цьому уцінка запасів у зв'язку із знеціненням грошових коштів, вкладених в запаси, у жовтні становить 5 грн;

Варіант 4.2. У липні проведено уцінку активу на 10 грн, а в жовтні – дооцінку на 20 грн. При цьому уцінка запасів у зв'язку із знеціненням грошових коштів, вкладених в запаси, у жовтні становить 5 грн.

Таблиця 2. Бухгалтерське відображення дооцінки виробничих запасів без проведення попередньої уцінки та без урахування альтернативних витрат (варіант 1), авторська розробка

№	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	21.01.2013	Одержано виробничі запаси від постачальника	20	63	100
2	30.09.2013	Проведено дооцінку виробничих запасів на суму різниці між чистою вартістю реалізації та первісною вартістю	20	719	20

У табл. 2–4 наведено порядок відображення дооцінки виробничих запасів без врахування альтернативних витрат та без проведення попередньої уцінки і після проведення попередньої уцінки.

Таблиця 3. Бухгалтерське відображення дооцінки виробничих запасів після проведення попередньої уцінки, яка менше суми дооцінки та без врахування альтернативних витрат (варіант 2.1), авторська розробка

№	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	21.01.2013	Одержано виробничі запаси від постачальника	20	63	100
2	30.06.2013	Проведено уцінку запасів до чистої вартості реалізації	946	20	30
3	30.09.2013	Проведено дооцінку запасів на суму різниці між їх чистою вартістю реалізації станом на 30.09 та чистою вартістю реалізації станом на 30.06	20	716	20

Таблиця 4. Бухгалтерське відображення дооцінки виробничих запасів після проведення попередньої уцінки, яка перевищує суми дооцінки та без врахування альтернативних витрат (варіант 2.2), авторська розробка

№	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	21.01.2013	Одержано виробничі запаси від постачальника	20	63	100
2	30.06.2013	Проведено уцінку запасів до чистої вартості реалізації	946	20	10
3	30.09.2013	Проведено дооцінку запасів на суму різниці між їх первісною вартістю та чистою вартістю реалізації	20	716	10
4	30.09.2013	Проведено дооцінку, що перевищує розмір попередньої уцінки	20	719	10

Несвоєчасне використання виробничого запасу на підприємстві та зміна його вартості в часі зумовлює виникнення економічних втрат, обумовлених можливістю альтернативного використання виробничих запасів. Вони можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку з метою підвищення рівня відповідності облікових оцінок ринковим.

Для забезпечення облікового відображення таких альтернативних втрат запропоновано перейменувати рахунок 946 «Втрати від знецінення запасів» у рахунок 946 «Втрати і альтернативні витрати від знецінення оборотних активів» із виділенням наступних субрахунків:

- 946.1 «Втрати від знецінення запасів»;
- 946.2 «Втрати від знецінення грошових коштів, вкладених в запаси».

Для визначення втрат від знецінення грошових коштів, вкладених в запаси, необхідним є проведення розрахунку наступних показників:

- реальної вартості виробничого запасу та визначення суми дооцінки у зв'язку зі зміною його вартості у часі;

- витрат, понесених у зв'язку із можливим альтернативним використанням виробничих запасів;
- порівняння відповідних сум та відображення їх різниці на рахунку для обліку інших доходів від операційної діяльності.

Для розрахунку витрат, понесених у зв'язку із можливим альтернативним використанням виробничих запасів запропоновано використовувати формули:

$$AIC = FV - PV; \tag{1}$$

$$FV = PV \times (1 + d/T \times r), \tag{2}$$

де AIC – витрати, понесені у зв'язку із можливим альтернативним використанням виробничих запасів; FV – майбутня вартість виробничих запасів; PV – теперішня вартість виробничих запасів; d – строк вкладу, днів; T – тривалість року, днів; r – середньоринкова ставка доходу за депозитами.

Використовуючи наведені пропозиції з удосконалення рахунків для обліку витрат, пов'язаних зі знеціненням вартості оборотних активів та порядок розрахунку витрат, понесених у зв'язку із можливим альтернативним використанням виробничих запасів, в табл. 5–7 наведено порядок відображення дооцінки виробничих запасів за умови застосування варіантів 3, 4.1 та 4.2 умовного прикладу.

Таблиця 5. Бухгалтерське відображення дооцінки виробничих запасів без проведення попередньої уцінки та з врахуванням альтернативних витрат (варіант 3), авторська розробка

№	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	21.01.2013	Одержано запаси від постачальника	20	63	100
2	30.09.2013	Проведено дооцінку запасів в межах уцінки на суму альтернативних витрат	20	716	5
3	30.09.2013	Проведено дооцінку запасів на суму різниці між чистою вартістю реалізації та первісною вартістю	20	719	15
4	30.09.2013	Проведено уцінку запасів на суму альтернативних витрат, пов'язаних з знеціненням грошових коштів, вкладених в запаси	946.2	20	5

Таблиця 6. Бухгалтерське відображення дооцінки виробничих запасів після проведення попередньої уцінки, яка менше суми дооцінки, та з врахуванням альтернативних витрат (варіант 4.1), авторська розробка

№	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	21.01.2013	Одержано запаси від постачальника	20	63	100
2	30.06.2013	Проведено уцінку запасів	946.1	20	25
3	24.10.2013	Проведено дооцінку запасів на суму попередньої уцінки	20	716	20

Таблиця 7. Бухгалтерське відображення дооцінки виробничих запасів після проведення попередньої уцінки, яка перевищує суми дооцінки та з врахуванням альтернативних витрат (варіант 4.2), авторська розробка

№	Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Д-т	К-т	
1	21.01.2013	Одержано запаси від постачальника	20	63	100
2	18.07.2013	Проведено уцінку запасів	946.1	20	10
3	24.10.2013	Проведено дооцінку запасів на суму попередньої уцінки	20	716	10
4	24.10.2013	Проведено дооцінку запасів на суму різниці між їх первісною вартістю та чистою вартістю реалізації із врахуванням	20	719	10
5	24.10.2013	Проведено уцінку запасів на суму альтернативних витрат, пов'язаних з знеціненням грошових коштів, вкладених в запаси	946.2	20	5

Для забезпечення ефективної реалізації на підприємстві пропозицій з удосконалення методики дооцінки виробничих запасів, необхідним є виконання наступних обов'язкових умов:

- можливість ведення партійного обліку виробничих запасів, що дозволяє здійснювати переважно більшість сучасних бухгалтерських програмних продуктів;
- періодичність проведення дооцінки виробничих запасів запропоновано здійснювати щоквартально, однак з врахуванням періоду надходження активів на підприємство;
- проведення уцінки запасів на суму альтернативних витрат, пов'язаних зі знеціненням грошових коштів, вкладених в виробничі запаси, слід проводити на момент проведення дооцінки запасів на суму, що перевищує їх первісну вартість.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На сьогодні норми П(С)БО 9 «Запаси» дозволяють проводити лише уцінку первісної балансової вартості запасів та не містять норм, що дозволяють дооцінювати їх первісну вартість на суму, що перевищує первісну вартість. Відповідно до п. 28 П(С)БО 9, дооцінку балансової вартості запасів можна здійснювати лише за умови і на суму попередньої уцінки [1]. Однак в сучасних умовах розвитку економіки і функціонування вітчизняних підприємств внутрішнім та зовнішнім користувачам необхідно мати інформацію про реальну ринкову вартість виробничих запасів підприємства, що заборонено чинними П(С)БО.

З метою вирішення зазначеної проблеми розроблено методику дооцінки вартості виробничих запасів підприємства на основі використання 4 критеріїв, що дозволили виокремити її види: без врахування альтернативних витрат; із врахуванням альтернативних витрат; за умови проведення попередньої уцінки; без проведення попередньої уцінки.

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246 // zakon.rada.gov.ua.

2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

3. *Гуцайлюк З.В.* Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: Монографія. – Тернопіль: Крок, 2013. – 176 с.
4. *Дерій В.А.* Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №7. – С. 3–8.
5. *Жук В.М.* Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія. – К.: ННЦ Інститут аграрної економіки, 2012. – 454 с.
6. *Мард М.Дж., Хитчер Дж.Р., Хайден С.Д.* Справедливая стоимость в финансовой отчетности / Пер. с англ. – М.: Маросейка, 2011. – 248 с.
7. *Назарова Г.В.* Інституціоналізм влади в управлінні корпораціями // Наукові праці ДонНТУ. – Серія: економічна. – Вип. 103-2. – С. 136–141.
8. *Пугаченко О.Б.* Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функції обліку з іншими функціями управління процесами сфери матеріального забезпечення // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Серія: Економічні науки. – 2010. – №3, Ч. 2. – С. 218–222.
9. *Чиркова Е.В.* Действуют ли менеджеры в интересах акционеров? Корпоративные финансы в условиях неопределенности. – М.: Олимп-Бизнес, 1999. – 288 с.
10. *Ansoff, I.* (1965). Corporate strategy. New York: McGraw-Hill. 241 p.
11. *Easterbrook, F., Fischel, D.* (1991). The Economic Structure of Corporate Law. Cambridge, Mass.: Harvard University Press. 370 p.

Стаття надійшла до редакції 12.09.2014.