

УДК 657

Шара Є.Ю.

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ

У статті обґрунтовано підходи щодо здійснення оцінки собівартості запасів у балансі з урахуванням наявних тенденцій гіперінфляції, а також те, що суми оцінки собівартості запасів в балансі в умовах гіперінфляції необхідно перераховувати із застосуванням загального індексу цін, починаючи з дати їх придбання. Крім того, обґрунтовано застосування методу відображення фінансового результату реалізації на валовій основі без урахування наданих знижок, який не відповідає принципів обачності.

Ключові слова: виробничі запаси, первісна вартість, чиста вартість реалізації, справедлива вартість, методи оцінки.

Постановка проблеми. Недосконала методологія обліку та відображення у фінансових звітах витрат підприємства, закладених у методології їх оцінки та визнання за національними обліковими стандартами, приводить до необхідності уточнення питання оцінки запасів. Система обліку дооцінки виробничих запасів, яка склалася роками, не задовольняє вимоги ринку, оскільки умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з запасами. Відсутність єдиної методичної основи та аспектів оптимізації призвели до схоластичного підходу в розвитку облікової системи, зокрема й запасів. Питання оцінки собівартості запасів вимагають подальшого дослідження і внесенням, на цій основі, пропозицій із їх удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню цього питання приділялася значна увага, про що свідчить значна кількість студій у цій галузі. Різні аспекти цієї проблеми знайшли відображення в роботах провідних учених економістів України: Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, М.В.Кужельного, Є.В.Мниха, Л.В.Нападовської, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, Л.К.Сука, Н.М.Ткаченко, М.Г.Чумаченка, В.Г.Швеця, В.О.Шевчука та зарубіжних країн: П.С.Безруких, П.П.Новиченка, І.І.Поклада, С.Брю, К.Макконелла, Й.С.Мацкевічюса, Б.Нідлза, П.Семюелсона, С.А.Стукова, Р.Ентоні, А.Яругової та інших. Перехід вітчизняних підприємств до нових умов господарювання зумовив перегляд положень та розробку нових підходів до питань обліку запасів та їх оцінки.

Мета статті: Обґрунтування необхідності уточнення оцінки собівартості запасів у балансі з урахуванням наявних тенденцій гіперінфляції.

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та їх розкриття у фінансовій звітності регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [1]. Відповідно до П(С)БО 9 [1] в балансі товарно-матеріальні цінності відображаються за:

- первісною вартістю – сумою фактичних витрат на їх придбання або виготовлення;

- чистою вартістю реалізації запасів – очікуваною ціною реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;

- справедливою вартістю – сумою, за якою можна обміняти актив або оплатити зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

На практиці для відображення в бухгалтерському балансі і фінансовій звітності запасів товарно-матеріальних цінностей у грошовій оцінці використовують ціни:

- історичні, або ціни придбання, які були актуальними в минулому, тобто в момент отримання запасу;

- поточні, що використовуються в момент виконання оцінки;

- ціни відтворення, або репродукційні – це ціни передбачення визначених складових, відповідних у момент, коли цю складову буде замінено.

Зміну цін спричиняють дві складові. Одна є результатом дії ринкових чинників – попиту і пропозиції, а друга – зміни цін, зумовленої інфляцією. Тому одним із недоліків структури грошового вираження вартості є відсутність стабільності грошової одиниці з погляду вибраної реальної одиниці вартості, що виявляється у тенденції до зростання цін.

При надходженні запасів на підприємство їх первісна вартість формується залежно від способу надходження на підприємство. Відомо, що запаси можуть надходити на підприємство такими шляхами: придбані за грошові кошти та їх еквіваленти; виготовлені власними силами підприємства; внесені до статутного капіталу; безоплатно отримані; придбані в результаті обміну на подібні активи; придбані в результаті обміну на неподібні активи; виявлені як надлишок при інвентаризації.

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [3] у звітному бухгалтерському балансі матеріальні цінності оцінюють за мінімально можливою вартістю, яку отримують порівнянням фактичної собівартості придбаних запасів із їх ринковими цінами на момент складання звітного балансу.

Для відображення запасів товарно-матеріальних цінностей у звітному балансі в міжнародній практиці використовують такі методи оцінки :

- за первісною вартістю, до якої входять витрати на придбання конкретного об'єкта;

- за відновною вартістю, яка є сумою грошових коштів, що необхідно було б сплатити в певний момент у разі заміни об'єкта відповідним іншим об'єктом;

- за чистою реалізаційною вартістю – ціною продажу за вирахуванням торгових витрат і прибутку;

- за приведеною вартістю – дисконтованою величиною майбутніх надходжень грошових коштів, які, як очікується, може принести реалізація певного предмета в ході звичайної «комерційної операції».

Підприємства відображають у обліку та звітності виробничі запаси (сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, запасні частини, тару, що використовується для

пакування та транспортування продукції, інші матеріальні ресурси) за їх фактичною собівартістю.

Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається за витратами на їх придбання, націнки (надбавки, комісійні винагороди, сплачені зовнішньоекономічним організаціям та організаціям, що здійснюють постачання посередникам), вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми організаціями.

Згідно з листом Міністерства економіки та Міністерства фінансів України від 31.05.1993р. №37-20/248/07 - 104 (з доповненнями від 27.07.1994р. №90/63). «Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей», таке право може бути реалізоване за умови зміни цін на виробничі запаси та товари, навіть якщо протягом місяця не було надходжень за новими цінами [2]. Обґрунтування нової ціни повинно мати документальне підтвердження постачальника за підписом керівника підприємства чи організації або інша інформація про ринкові ціни на аналогічні товари, що склалися на момент переоцінки.

Неліквідні запаси товарно-матеріальних цінностей [2] повинні виключатися з балансу і списуватися на збитки того періоду, у якому вони були визнані як непридатні для подальшого використання.

Списання матеріалів на виробництво чи інші потреби протягом звітного періоду рекомендується здійснювати за обліковими цінами (планова собівартість, середня ринкова ціна тощо), а наприкінці періоду коригувати облікові ціни до рівня фактичної собівартості кожного спожитого матеріального ресурсу. Якщо інтенсивність споживання матеріальних ресурсів, кількість їх постачальників та варіація договірних цін незначна, дозволяється відразу списувати їх на виробництво за фактичною собівартістю. Але враховуючи ту обставину, що на кінець звітного періоду, як правило, більшість підприємств зацікавлені в проведенні дооцінки своїх запасів, то всі процедури, пов'язані з використанням різних оцінок витрат матеріальних ресурсів протягом періоду, зводяться нанівець. На нашу думку, методи оцінки товарно-матеріальних запасів, а отже і списання їх на виробництво чи для реалізації, які застосовуються на сьогодні підприємствами, не забезпечують високої точності відповідних показників, дають можливість окремим підприємствам постійно завищувати фактичну собівартість спожитих матеріальних ресурсів, що дає їм можливість знижувати податок на прибуток, але не дозволяє дати реальну оцінку фінансовим результатам діяльності.

Крім того, важливою проблемою, що виникає при визначенні витрат звітного періоду, є оцінка витрат на спожиті матеріали.

Як уже зазначалося, фактична собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час оприбуткування запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Витрати на придбання складаються з ціни придбання, ввізного мита, та інших податків (крім тих, що згодом повертаються податковими органами), а також витрати на транспортування,

навантажувально-розвантажувальні роботи, інших витрат, пов'язаних із придбанням запасів. Торгові та інші знижки за МСБО 2 «Запаси» [3] вираховуються при визначенні витрат, що входять до складу собівартості запасів. У той же час подібна вимога чітко виписана у національному стандарті 8 «Нематеріальні активи» [1] та в П(С)БО 7 «Основні засоби» [1], але чомусь не включається до П(С)БО 9 «Запаси» [1]. Відповідно ніяких вказівок з цього приводу немає і в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.99р. [4] (із змінами і доповненнями від 09.11.11р.). У Плані рахунків також відсутні рахунки чи субрахунки, які б давали можливість чітко відобразити надані продавцем, але не використані покупцем торговельні знижки, наприклад, у випадку чинності наданих знижок за умови погашення покупцем заборгованості протягом узгодженого терміну. Якщо, наприклад, сплата боргу здійснюється після закінчення терміну чинності наданої знижки, то проблем не виникає, бо вартість оприбуткованого товару є його фактичною собівартістю. Якщо ж покупець сплачує рахунок постачальника протягом пільгового терміну дії знижки, виникає питання: яким чином відобразити цю знижку на рахунках, якщо не застосовувати метод «червоного сторно», від якого, як відомо, намагалися відійти розробники облікової концепції?

Тому для вирішення цієї проблеми доцільно у 6 класі рахунків у рамках синтетичного рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ввести спеціальний регулюючий рахунок «Надані торговельні знижки».

Фактично ця сума є збитком від невикористаних можливостей, як її трактує Е.С.Хендріксен [5], а тому її слід відобразити у складі інших операційних витрат (рахунок 94) у тому періоді, коли знижки не були використані.

Інформація про загальну суму невикористаних знижок, наданих постачальниками підприємству є цілком доречною для користувачів, оскільки свідчить про недосконалість управління грошовими потоками. Але для того, щоб ця інформація дійсно знайшла своє відображення у фінансовій звітності та дійшла до користувача, слід внести доповнення до п.9 П(С)БО 9 «Запаси» [1]: «...собівартість запасів складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням будь-яких наданих ним торговельних знижок...».

У відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» [1], як уже зазначалося, запаси слід оцінювати, за найменшим із двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. У цьому визначенні термін «чиста вартість реалізації» - це розрахункова ціна продажу за умов звичайної господарської діяльності мінус розрахункові витрати завершення виробництва та розрахункові витрати, потрібні для здійснення продажу.

Таким чином, для здійснення оцінки запасів та відповідної оцінки собівартості спожитих для виробництва готової продукції запасів слід застосовувати правило нижчої з оцінок «собівартість» чи «чиста вартість реалізації». Однак в умовах гіперінфляційної економіки згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» фінансові звіти підприємства

мають бути виражені в одиниці виміру, що діє на дату балансу. Відповідні дані для попереднього періоду повинні також бути перераховані в одиницю виміру, яка діє на дату балансу [3].

Отже, суми оцінки запасів у балансі в умовах гіперінфляції необхідно перераховувати із застосуванням загального індексу цін, починаючи з дати їх придбання. Якщо такий офіційний індекс цін відсутній за період, з дати придбання чи дати останньої переоцінки до дати балансу, то цим стандартом дозволяється використовувати оцінку на основі змін курсу обміну валют звітності на відносно стабільну іноземну валюту [3]. Але і в цьому випадку не можна говорити про автоматичне перерахування немонетарних статей активів, бо правило мінімальної оцінки із собівартості та чистої вартості реалізації залишається чинним.

Враховуючи ці обставини, вважаємо за необхідне виділяти окремі субрахунки 3-го рівня на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів»: 946.1 «Втрати від знецінення запасів» та 946.2 «Дооцінка запасів до рівня собівартості». Останній субрахунок є контрарним відносно субрахунку 946.1. Такі перерахунки запасів до мінімальної з двох оцінок слід здійснювати лише на дату складання фінансової звітності, а не щомісяця, а результати відносити на рахунок фінансових результатів, але розкривати інформацію результатів про переоцінку окремо у примітках до фінансової звітності.

Тобто переоцінку товарних запасів необхідно здійснювати окремо по кожному виду товарно-матеріальних цінностей, у залежності від коливання ринкових цін на подібні товари на ринку під час складання балансу.

Індексації підлягають всі запаси сировини, матеріалів, незавершеного виробництва та готової продукції в цілому з попереднім чи наступним коригуванням балансової вартості окремих видів запасів до мінімальної з двох оцінок - собівартості чи чистої вартості реалізації. Виходячи з цих базових методологічних положень, слід визнати за недоцільну діючу практику щомісячної автоматичної дооцінки запасів до рівня звичайних цін, що діють на дату складання балансу за звітний місяць, особливо якщо врахувати, що ця практика діяла в періоди відносно фінансової стабільності, так і в періоди гіперінфляції, без урахування кон'юнктури ринку, стану запасів та можливостей їх реалізації.

За П(С)БО 9 «Запаси»[1] підприємства одержали можливість використання альтернативних формул оцінки запасів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу; собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО), який був відмінений і на сьогодні не використовується в Україні.

Всі з зазначених формул, за винятком формул ФІФО і ЛІФО, вже давно відомі бухгалтерам-практикам. Що ж до формул ФІФО та ЛІФО, необхідно зробити такі зауваження, які не знайшли свого відображення у П(С)БО 9 «Запаси» [1], але є суттєвими за вибору конкретної формули оцінки запасів на підприємстві.

Формула ФІФО, за якою оцінка запасів здійснюється за цінами останніх надходжень, як правило, враховує зміну ринкових цін, а тому суми переоцінки запасів у цьому випадку є мінімальними. У період зростання цін ця формула дає можливість одержати максимальне значення облікового прибутку. Останнє є певним недоліком формули, оскільки за цих умов не виконується принцип обачності. Як відомо, в Україні більшість суб'єктів господарювання у своїй діяльності використовують для оцінки вибуття запасів саме цей метод оцінки.

Формула ЛІФО дає можливість оцінити запаси за цінами перших надходжень, тобто собівартість реалізації є дуже близькою до цін заміщення, а тому фінансовий результат реалізації є найбільш реальним, бо ціни заміщення зменшують одержаний дохід від реалізації на вартість закупівлі запасів, що склалась чи складеться найближчим часом на ринку. Отже, застосування формули ЛІФО є дуже корисним для цілей аналізу та управління, хоча для зовнішніх користувачів фінансової звітності підприємству не зовсім вигідно надавати інформацію про знижений порівняно з тим, що отримується із застосуванням інших формул оцінки запасів, рівень фінансового результату від реалізації. Зате принцип обачності у цьому випадку витримується повністю. Але цей метод оцінки запасів так і не знайшов практичного застосування в Україні.

Висновки:

1. Оскільки застосування методу відображення фінансового результату реалізації на валовій основі без урахування наданих знижок не відповідає принципів обачності, слід змінити схему відображення собівартості запасів та собівартості реалізації, використовуючи підхід, заснований на чистій собівартості, тобто за вирахуванням наданих постачальником знижок. Саме у разі застосування цього методу користувач отримує доречну інформацію щодо збитків внаслідок невикористаних можливостей.

2. Враховуючи те, що суми оцінки собівартості запасів у балансі в умовах гіперінфляції необхідно перераховувати із застосуванням загального індексу цін, починаючи з дати їх придбання, слід визнати за недоцільну діючу практику щомісячної автоматичної дооцінки запасів до рівня звичайних цін, що діють на дату складання балансу за звітний місяць, особливо якщо врахувати, що ця практика діяла в періоди відносної фінансової стабільності, так і в періоди гіперінфляції, без урахування кон'юнктури ринку, стану запасів та можливостей їх реалізації.

Список використаних джерел:

1. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: [Текст] Навч. пос. / Лень В.С. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Лист Міністерства економіки та Міністерства фінансів України від 31.05.1993р. №37-20/248/07-104 (з доп. від 27.07.1994р. №90/63) «Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93>.

3. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: [Текст] Навч. посіб. / Под ред. Войнаренко М.П. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488с.
4. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»; Зареєстровано в Міністерстві м. Київ юстиції України 21 грудня 1999р. за N893/4186 Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 (z0892-99). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=6&nreg=z0893-99>.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бред М.Ф. «Теория бухгалтерского учета» [Текст] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vipbook.info/nauka-i-ucheba/ekonomika/20708-Hendriksen-E.S.-Van-Breda-M.F.-Teoriya-buhgaltersk.html>

Подано до редакції 1 листопада 2013 року

Шара Е.Ю.

Некоторые особенности оценки запасов

В статье обоснованы подходы по осуществлению оценки себестоимости запасов в балансе с учетом существующих тенденций гиперинфляции, а также то, что суммы оценки себестоимости запасов в балансе в условиях гиперинфляции необходимо перечислять с применением общего индекса цен с даты их приобретения. Кроме того, обосновано применение метода отражения финансового результата реализации на валовой основе без учета предоставленных скидок, не соответствующее принципу осмотрительности .

Ключевые слова: *производственные запасы, первоначальная стоимость, чистая стоимость реализации , справедливая стоимость, методы оценки.*

Shara E.Y.

Some features stock assessment

The article grounds approaches to evaluate the cost of inventories in the balance sheet with an allowance for current trends of hyperinflation, and the fact that the evaluation amount of cost of inventory in the balance sheet under the conditions of hyperinflation is necessary to recount using a general price index from the date of their purchase. Furthermore, the method application of laying-out financial results of realization on gross basis without regarding to given discounts that does not comply with the principle of prudence is substantiated.

Key words: *production reserves, initial cost, real cost of realization, fair value, valuation methods.*

Шара Євгенія Юріївна. – кандидат економічних наук, професор, Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь.