

тощо), йому не приділяється достатньої уваги у вітчизняній практиці.

Задля врегулювання даної проблемної ситуації Міжнародний комітет інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee), який складається із представників сфери корпоративного управління, бухгалтерського обліку, інвестування, державного управління та був створений у 2010 р., працює над розробкою концепції звітності, що відповідатиме вимогам ХХІ ст., зокрема дасть можливість:

- передавати інформацію щодо стратегії підприємства, його ділової моделі, результатів діяльності та планів на майбутнє;
- логічно поєднати в одній звітності інформацію стосовно підприємства, яка вимагається ринком та органами державної влади;
- відобразити ефективність використання всіх видів капіталу, інвестованого у компанію;
- відобразити взаємозв'язок між результатами діяльності підприємства та його вартістю.

Мета формування інтегрованої звітності: поєднання найбільш суттєвої інформації щодо стратегії підприємства, управління та перспектив майбутньої діяльності у спосіб, що відображає комерційні, екологічні та соціальні аспекти його діяльності для відображення того, як підприємство створює вартість.

Повноцінне впровадження моделі інтегрованої звітності потребує формування відповідної інституційної основи її регулювання в Україні:

1. встановлення відповідних суб'єктів регулювання;
2. формування цілісної системи методичних вказівок щодо підготовки з врахуванням специфіки вітчизняних суб'єктів господарювання.

Інститут регулювання формування та оприлюднення інтегрованої звітності в Україні може розвиватися як:

1. незалежна професійна організація або орган (сектор) при незалежній професійній організації;
2. відокремлений сектор при відділі Методології бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

**УДК: 657.4**

**Легенчук С.Ф.,**

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Житомирського державного технологічного університету

**Жиглей І.В.,**

д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту  
Житомирського державного технологічного університету

## **МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: ІНФОРМАЦІЙНИЙ АСПЕКТ**

Бухгалтерський облік як інформаційне забезпечення кожного етапу кругообороту капіталу повинен враховувати сучасні вимоги до інформації,

характерні для постіндустріального суспільства: повнота та якість, достовірність і точність, своєчасність отримання, технологічні характеристики, до яких належать такі, як можливість зберігання, швидкість обробки та ін.

Дотримання таких характеристик дозволяє забезпечити відповідність системи бухгалтерського обліку зростаючим потребам користувачів облікової інформації. Однак, в окремих випадках, прийняті теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку оборотних активів, зокрема, виробничих запасів, вступають в 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.

Основним нормативним документом, що регулює бухгалтерський облік операцій з запасами, зокрема, й з виробничими запасами, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (надалі – П(С)БО 9) [1], які визначають порядок оцінки та переоцінки виробничих запасів та їх відображення в фінансовій звітності. Відповідно до п. 25 П(С)БО 9, запаси відображаються в балансі за найменшою з двох оцінок: за чистою вартістю реалізації або за первісною вартістю. Відповідно, норми П(С)БО 9 визначають лише уцінку первісної вартості запасів та не містять норм, що дозволяють її дооцінювати.

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. [2]), яка може призвести до зловживань. Для забезпечення відображення ринкової вартості виробничих запасів підприємства необхідним є внесення змін в чинне бухгалтерське законодавство. Вирішення вищенаведеної проблеми можливе у випадку застосування методики дооцінки вартості виробничих запасів підприємства.

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 чотири можливих варіанти її облікового відображення з урахуванням різних господарських обставин (табл. 1).

Таблиця 1

Матриця можливих варіантів облікового відображення дооцінки виробничих запасів без урахування альтернативних витрат

Наявність / відсутність уцінки  Зміст господарської операції	Без проведення попередньої уцінки		Після проведення попередньої уцінки			
			Зростання вартості менше суми уцінки		Зростання вартості більше суми уцінки	
	Варіант 1		Варіант 2.1		Варіант 2.2	
	Д-т 20	К-т 63	Д-т 20	К-т 63	Д-т 20	К-т 63
Одержано виробничі запаси від постачальника	Д-т 20	К-т 63				
Проведено дооцінку виробничих запасів на суму різниці між їх чистою вартістю реалізації та первісною вартістю	Д-т 20	К-т 719	х	х	Х	х
Проведено уцінку запасів до чистої вартості реалізації	Х	х	Д-т 946	К-т 20	Д-т 946	К-т 20
Проведено дооцінку запасів на суму різниці між їх чистою вартістю реалізації станом на різні дати бал.	Х	х	Д-т 20	К-т 716	Д-т 20	К-т 716
Проведено дооцінку, що перевищує розмір попередньої уцінки	Х	х	х	х	Д-т 20	К-т 719

Вище (табл. 1) наведено порядок відображення дооцінки виробничих запасів без врахування альтернативних витрат та без проведення попередньої уцінки і після проведення попередньої уцінки.

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 й альтернативні витрати від знецінення оборотних активів” із виділенням наступних субрахунків: 946.1 “Втрати від знецінення запасів”; 946.2 “Втрати від знецінення грошових коштів, вкладених у запаси”.

Для визначення втрат від знецінення грошових коштів, вкладених в запаси, необхідним є проведення розрахунку наступних показників: 1) реальної вартості виробничого запасу та визначення суми дооцінки у зв'язку зі зміною його вартості у часі; 2) витрат, понесених у зв'язку з можливим альтернативним використанням виробничих запасів; 3) 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 1, 2:

$$AIC = FV - PV \quad (1)$$

$$FV = PV * (1 + d/T * r) \quad (2)$$

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 по депозитам.

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. 2 наведено порядок відображення дооцінки виробничих запасів за умови застосування варіантів 3, 4.1 та 4.2.

Таблиця 2

Матриця можливих варіантів облікового відображення дооцінки виробничих запасів з урахуванням альтернативних витрат

Нааявність / відсутність уцінки  Зміст господарської операції	Без проведення попередньої уцінки		Після проведення попередньої уцінки			
			Зростання вартості менше суми уцінки		Зростання вартості більше суми уцінки	
	Варіант 3		Варіант 4.1		Варіант 4.2	
Одержано запаси від постачальника	Д-т 20	К-т 63	Д-т 20	К-т 63	Д-т 20	К-т 63
Проведено уцінку запасів	х	х	Д-т 946.1	К-т 20	Д-т 946.1	К-т 20
Проведено дооцінку запасів в межах уцінки на суму альтернативних витрат	Д-т 20	К-т 716	Д-т 20	К-т 716	Д-т 20	К-т 716
Проведено дооцінку запасів на суму різниці між їх первісною вартістю та чистою вартістю реалізації із врахуванням альтернативних витрат	Д-т 20	К-т 719	х	х	Д-т 20	К-т 719
Проведено уцінку запасів на суму альтернативних витрат, пов'язаних з знеціненням грошових коштів, вкладених в запаси	Д-т 946.2	К-т 20	х	х	Д-т 946.2	К-т 20

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

1) можливість ведення партіонного обліку виробничих запасів, що дозволяє здійснювати переважна більшість сучасних бухгалтерських програмних продуктів;

2) періодичність проведення дооцінки виробничих запасів запропоновано здійснювати щоквартально, однак з врахуванням періоду надходження активів на підприємство;

3) 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, яка перевищує їх первісну вартість.

#### Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу станом на 01.09.2014 р.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/458>
2. Ansoff I. Corporate strategy. New York: McGraw-Hill, 1965. - 241 p.

**УДК 657**

**Остап'юк Н.А.,**

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту  
Черкаського інституту банківської справи УБС НБУ (м. Київ)

### **ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ОБЛІКОВИХ КАДРІВ**

Розвиток інтеграційних процесів України обумовлює необхідність адаптації системи менеджменту до міжнародних стандартів управління господарськими механізмами. Ключовим елементом в даному випадку є бухгалтерський облік. Про формати та підходи, функції та принципи, методи бухгалтерського обліку та його назву точаться постійні наукові дискусії. Однак незаперечною існує безумовна необхідність в бухгалтерському обліку, інструментарій якого надає можливість отримати найбільш достовірну інформацію про стан і динаміку бізнес-процесів, їх результати.

У період активізації участі суб'єктів нашої країни в міжнародних відносинах до облікової системи висуваються підвищені вимоги. Підготовка інформації про стан і результати господарської діяльності повинна бути здійснена у зрозумілому для зовнішніх користувачів звітності форматі та відповідно до прийнятої останніми концепції. Слід відзначити, що це особливо важливе питання в умовах прийняття й активного використання міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Значна частина суб'єктів великого бізнесу вже застосовує МСФЗ, середній і малий бізнес перебувають у процесі ознайомлення з положеннями облікових стандартів. При цьому проблеми достовірності бухгалтерської звітності лише посилюються. Однією з причин такого стану є низький рівень обізнаності бухгалтерів з положеннями МСФЗ (МСБО) та особливостями їх застосування в умовах цивільного, господарського та податкового законодавства України.