

## ОЦІНКА ОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

В статті розглядаються особливості оцінки товарно-матеріальних запасів, дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги, які являються складовою частиною оборотних активів. Від методики оцінки залежить якість і достовірність звітних показників, які характеризують фінансово-економічний стан підприємства.

В статье рассматриваются особенности оценки товарно-материальных запасов, дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы и услуги, которые являются составной частью оборотных активов. От методики оценки зависит качество и достоверность отчетных показателей, которые характеризуют финансово-экономическое состояние предприятия.

Ключові слова: оборотні активи, дебіторська заборгованість, запаси, фінансово-економічний стан підприємства.

Одним із основних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності являється принцип обачливості, згідно якому методи оцінки не повинні допускати завищення оцінки активів і доходів підприємства і заниження оцінки його зобов'язань і витрат. У відповідності з цим принципом відображення запасів в бухгалтерському обліку і звітності повинно проходити з найменших двох оцінок: первісної вартості чи чистої суми реалізації.

За П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», вона визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод [1]. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації та оцінюється за первинною вартістю. На дату балансу повинна бути відображена сума, яку підприємство реально одержить від боржників. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу визначається величина резерву сумнівних боргів.

В практичній діяльності деякі підприємства навмисно завищують суму резерву сумнівних боргів, що призводить до завищення загальних витрат звітного періоду і зменшення суми оподаткованого прибутку.

Дослідження оцінки дебіторської заборгованості та запасів проводили вчені-економісти: Г. Нашкерська, М. Бойцова, С. Панич [3, 4, 5]. В наукових статтях проводилось обґрунтування методики оцінки запасів і дебіторської забор-

<sup>\*</sup> кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Одеського національного університету ім. І.І. Мечникова

гованості.

Метою статті є наукове обґрунтування особливостей методики оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах.

Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена. Під економічною вигодою розуміється потенційна можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активу.

Згідно П(С)БО 9 під запасами розуміють активи, які:

- утримуються для подальшого продажу при умові звичайної господарської діяльності;

- знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту;

- утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управління підприємством [2].

Завдання обліку руху запасів на підприємстві такі:

1) визначення вартості (собівартості, ціни), по якій товарно-матеріальні цінності попадають в оборот підприємства;

2) визначення вартості, по якій товарно-матеріальні запаси повинні відображатися в активах балансу на дату його складання;

3) визначення вартості, по якій товарно-матеріальні цінності повинні бути списані на витрати в результаті їх використання.

Придбані або вироблені запаси зраховуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

Первинною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат. До фактичних витрат відносяться суми, що сплачуються згідно договору постачальнику, за вирахуванням непрямих податків, транспортно-заготівельні витрати. Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Підприємство отримало сировину, за яку попередньо сплатило постачальнику 2 600 грн. з ПДВ. Витрати на доставку сторонньою організацією склали 220 грн. з ПДВ, вантажно-розвантажувальні роботи здійснено власними силами, за які нарахована заробітна плата у розмірі у розмірі 240 грн. Пунктом 9 П(С)БО 9 «Запаси» визначено, що до первісної вартості запасів, що придбані за плату включаються затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів. Отже, всі витрати, що вказані повинні бути віднесені на пер-

вісну вартість запасів.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат пропонується підприємствам ввести до рахунку 20 «Виробничі запаси» додатковий субрахунок 209 «Транспортно-заготівельні витрати». Облік і списання транспортно-заготівельних витрат подано в таблиці 1.

Таблиця 1. Облік і списання транспортно-заготівельних витрат

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Сплачено постачальнику аванс за сировину у сумі ПДВ	371	311	2 600,0
2	Відображено податковий кредит	641	644	520,0
3	Оприбутковано сировину по купівельній вартості без ПДВ	201	371	2 080,0
4	Списано заборгованість постачальника з ПДВ	644	371	520,0
5	Списано транспортні послуги сторонніх організацій	209	631	176,0
6	Відображено податковий кредит	641	631	44,0
7	Нарахована заробітна плата за вантажно-розвантажувальні роботи	209	661	240,0
8	Нарахування на зарплату у Пенсійний фонд	209	651	76,32
9	Нарахування у Фонд соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності	209	652	6,96
10	Нарахування на зарплату у Фонд соціального страхування на випадок безробіття	209	653	3,12
11	Нарахування на зарплату у Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	209	656	2,4
12	Списані транспортно-заготівельні витрати на субрахунок 201 «Сировина і матеріали»	201	209	504,8

Із таблиці 1 видно, що транспортно-заготівельні витрати збільшили вартість сировини і матеріалів на 504,80 грн.

Первинною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первинною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Первинною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.

Первинна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу звітного періоду.

Первинною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Згідно МСБО 2 «Запаси» відображення в обліку і звітності товарно-

матеріальних запасів повинне здійснюватися по найменшій із двох оцінок: по собівартості чи по ринковій ціні. При цьому собівартість служить основною базою вартості оцінки запасів.

МСБО 2 «Запаси» дана методика визначення собівартості товарно-матеріальних цінностей, в яку повинна входити покупна вартість (ціна), витрати по доставці, зберіганню і переробці.

Міжнародною обліковою практикою при оцінці товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться в обороті підприємства по стадіям «купівля - переробка - продаж», пріоритет віддається відображенню вартості без забезпечення абсолютної відповідності її величини фактичному руху ресурсів.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первинна вартість запасів перевищує частину вартості їх реалізації, та вартість повністю втрачених запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості і доходу звітного періоду.

При відпуску запасів у виробництво, при їх продажу і при іншому вибутті запасів оцінка їх здійснюється по одному із таких методів:

- 1) Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) Метод середньозваженої собівартості;
- 3) Метод ФІФО (по собівартості перших за часом надходження запасів);
- 4) Метод нормативних затрат;
- 5) Метод ціни продаж.

При вибутті запасів підприємство може застосовувати різні із наведених вище методів оцінки. Вибір методу підприємством здійснюється самостійно, однак для всіх одиниць бухгалтерських записів, які мають однакоє призначення і однакові умови використання, може застосовуватися лише один із наведених методів.

У відповідності з П(С)БО вибраний підприємством метод оцінки вартості вибуття запасів повинен бути оговорений в додатках до фінансової звітності.

В більшості країн з розвинутою ринковою економікою компанії обирають метод ФІФО або середньозважену собівартість, щоб уникнути розбіжностей у фінансовому обліку та при оподаткуванні.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими випускають у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходжень запасів.

В умовах зростання цін на запаси (в Україні спостерігається постійне зростання вартості придбання сировини та інших запасів) метод ФІФО забезпечує найбільш низьку собівартість продажу. При розрахунку прибутку будуть обліковуватися запаси, що надійшли раніше, вартість яких, як правило, нижча. У

результаті цього прибуток буде завищеним.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись також за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій при вибутті запасів за різних методів їх оцінки в таблиці 2.

Таблиця 2. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій при вибутті запасів за оцінкою ФІФО та середньозваженої собівартості

№ п/п	Зміст операції	ФІФО			Середньозваженої собівартості		
		Дебет	Кредит	Сума	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відвантажена сировина покупцеві	361	702	26700	361	702	26700
1	2	3	4	5	6	7	8
2.	Відображено ПДВ до сплати в бюджет	702	641	4450	702	641	4450
3.	Списаний дохід від реалізації сировини на фінансовий результат	702	791	22250	702	791	22250
4.	Списана собівартість реалізованої сировини	902	201	18380	902	201	19400
5.	В кінці звітного періоду списане сальдо субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» на фінансовий результат	791	902	18380	791	902	19400
6.	Надійшли кошти на поточний рахунок в банку від покупця за реалізовану сировину	311	361	26700	311	361	26700
7.	Визначений прибуток від реалізації сировини			3870			2850

Дані таблиці 2 показують, що при оцінці сировини при вибутті за середньозваженою собівартістю її вартість буде на 1020 грн. більша ніж за методом ФІФО. При високих темпах інфляції більш реально буде відобразитись фінансовий стан підприємства при застосуванні методу середньозваженої собівартості, а при низьких - метод оцінки запасів при вибутті не буде мати суттєвого значення.

У відповідності з вимогами п. 7 П(С)БО 10 дебіторська заборгованість включається в підсумок балансу по чистій реалізаційній вартості, для визначення якої на дату балансу розраховується величина резерву сумнівних боргів. Необхідність розрахунку резерву сумнівних боргів обумовлена наявністю безнадійних боргів, які являються втратою виручки від продажу чи збитком. Чиста реалізаційна вартість трактується як сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву, сумнівних боргів.

гів. Створення резерву сумнівних боргів по поточній дебіторській заборгованості забезпечує відображення в балансі дебіторської заборгованості з урахуванням реалізаційної оцінки, яка відповідає принципу обачливості.

Величина резерву сумнівних боргів являється розрахунковою. П(С)БО передбачені два методи визначення резерву сумнівних боргів:

- метод оцінки платоспроможності окремих дебіторів;
- метод класифікації дебіторської заборгованості.

В наказі про облікову політику передбачається застосування одного з методів нарахування резерву та вказується порядок списання заборгованості з балансу. Розраховувати резерв сумнівних боргів доцільно перед складанням звітності. При створенні резерву сумнівних боргів враховують такі моменти:

1) резерв необхідно створювати з урахуванням коефіцієнта, який розраховують для кожного конкретного дебітора;

2) резерв створюють на всю суму сумнівної і безнадійної за конкретним дебітором.

В світовій економічній теорії і практиці існують два методи визначення первісної вартості поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, які можливо визначити як номінальні і спонтанні методи визначення первісної оцінки. У відповідності з вимогами П(С)БО 10 первісна вартість дебіторської заборгованості дорівнює сумі доходу від реалізації продукції.

Суть спонтанного методу полягає в коректуванні номінальної величини доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за таких причин:

1) надання знижок при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг до дати реалізації;

2) надання знижок при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг після дати реалізації;

3) повернення продукції і товарів від покупців.

Висновки. Списання запасів по методу ФІФО приводить до того, що собівартість реалізованих запасів буде мінімальною. В період постійного зростання цін метод ФІФО дає високий рівень бухгалтерського і податкового прибутку. В період зниження цін спостерігається зворотній процес. Головним недоліком методу ФІФО являється те, що він впливає на прибуток.

Згідно методу середньозваженої собівартості розраховується середня собівартість запасів, по якій здійснюється списання товарно-матеріальних цінностей протягом звітного періоду. Цей метод широко застосовується в практичній діяльності завдяки своїй простоті.

В нормативних документах України з питань бухгалтерського обліку не закріплені знижки і надбавки при продажу товарів. Застосування спонтанного методу дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги більш оптимально в порівнянні з номінальним методом, який сприяє покращенню фінансово-економічного стану та прискоренню грошових потоків підприємства.

#### Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.scourt.gov.ua>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237.

3. Нашкерська Г. Облік сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості // Бухгалтерський облік та аудит. - 2001 - №5 - с. 27.

4. Бойцова М. Все про облік запасів. Харків. Видавничий дім «Фактор». - 2006.

5. Панич С. Оцінка та облік дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. ДНУ. - Дніпропетровськ, 2005. Випуск 202. Том III, с. 553-561.

УДК 681

В.І. Сапич\*

#### ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА ПРОГРЕСИВНИХ ЗМІН У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННІ

В статті проводиться аналіз структурних змін у сільськогосподарському землекористуванні. Розглянуто форми державної підтримки сільськогосподарських підприємств та їх ефективність. Визначені основні проблеми розвитку фермерських господарств в Україні.

В статье проводится анализ структурных изменений сельскохозяйственного использования земли. Рассмотрены формы государственной поддержки сельскохозяйственных предприятий и их эффективность. Обозначены основные проблемы развития фермерских хозяйств в Украине.

Ключові слова: сільськогосподарське землекористування, державна підтримка, фермерські господарства.

Державною цільовою програмою розвитку українського села на період до 2015 року, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007р. № 1158, передбачається «забезпечити організацію землеволодіння та землекористування сільськогосподарських підприємств, державних та селянських господарств з урахуванням їх оптимальних розмірів і вимог еколого-ландшафтної організації території» [1, 14]. Для вирішення даної проблеми актуальним завданням є аналіз структурних змін у сільськогосподарському землекористуванні, що відбуваються у зв'язку з реформуванням земельних відносин і реалізацією заходів державної підтримки аграрного сектору економіки.

Сталою тенденцією у 1990-2006р.р. є скорочення площі сільськогосподарських угідь у користуванні сільськогосподарських підприємств і їх збільшення у господарств населення (табл. 1). Так, з 1990р. по 2006р. землекористування сільськогосподарських підприємств зменшилося на 45,2%, а господарств населення - зросло у 5,9 рази. Такий перерозподіл земельних ресурсів обумовив зміни у структурі виробництва сільськогосподарської продукції. Якщо у 1990р. сільськогосподарські підприємства забезпечували 69,4% виробництва валової продукції сільського господарства, а господарства населення - 30,6%, то у 2006р. питома вага сільськогосподарських

\* кандидат економічних наук, доцент, Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ