

тва. Торгівля послугами відкриває можливості до збільшення зайнятості і добробуту населення, стрімко зростає питома вага послуг у світовій торгівлі. Деяким країнам, що розвиваються вдалося отримати відчутні вигоди від реалізації свого потенціалу в нових областях, в яких вони мають порівняльні переваги, у тому числі в секторі ділових послуг, які нині мають високий попит на світовому ринку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, можемо підсумувати, що поштовхом до динамічного розвитку сфери послуг послужило кілька факторів, а саме: перехід від постіндустріального суспільства до суспільства споживання з очевидною переорієнтацією на різноманітні і все зростаючі потреби споживачів. Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій та науково-технічний прогрес сприяв створенню сучасних інформаційних і телекомунікаційних технологій, універсальних за своєю суттю. Нові технології не тільки поширилися на сферу послуг, але й стали основою для виробництва багатьох видів нематеріальних продуктів, значно скоротили витрати часу і простору, стали ключовим фактором у швидкості передачі інформації, прийняття рішень, можливості кооперації і торгівлі. Перспективи подальших досліджень в

даному напрямі стосуватимуться виявленню тенденцій розвитку сфери послуг серед груп країн та регіонів та участі України у міжнародній торгівлі послугами.

Список використаної літератури:

1. Arnold, Jens M., Beata S. Javorcik, Aaditya Matoo, 2011. Does Services Liberalization Benefit Manufacturing Firms: Evidence from the Czech Republic. *Journal of International Economics*, 85 (1), pp.136–146.
2. Arnold, Jens, Aaditya Mattoo, Gaia Narciso, 2008. Services Inputs and Firm Productivity in Sub-Saharan Africa: Evidence from Firm Level Data. *Journal of African Economies*, 17 (4), pp.578–599.
3. Fernandes, Ana M., Caroline Paunov, 2012. Foreign direct investment in services and manufacturing productivity: evidence for Chile. *Journal of Development Economics*, 97 (2), pp.305–321.
4. Markusen, James R., Venables A., 1998. Multinational Firms and the New Trade. *Journal of International Economics*, 46, pp.183–204.
5. Markusen, James R., 1990. Derationalizing Tariffs with Specialized Intermediate Inputs and Differentiated Final Goods. *Journal of International Economics*, 28, pp.375–384.
6. Статистична інформація Державного комітету статистики України // Державний комітет статистики України: [сайт]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
7. Indicators // Світовий Банк: [сайт]. – Режим доступу: <http://data.worldbank.org/indicator>.
8. International trade and market access data // Світова організація торгівлі: [сайт]. – Режим доступу: http://www.wto.org/english/res_e/status_e/status_e.htm.

Надійшла до редакції 11.10.13

А. Старостина, д-р екон. наук, проф.,
И. Проценко асп.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

ОСНОВНЫЕ ФАКТОРЫ ТРАНСФОРМАЦИИ МЕЖДУНАРОДНОГО РЫНКА УСЛУГ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ МИРОВОГО ХОЗЯЙСТВА

Определены предпосылки трансформации мирового рынка услуг в современных условиях развития глобализации. Выделены основные факторы трансформации международного рынка услуг на современном этапе развития мирового хозяйства. Исследована степень влияния мирового рынка услуг на рост производительности экономики. Проанализированы особенности наращивания экспортного потенциала развивающихся стран в международной торговле услугами. Определены характерные черты предметной структуры современного мирового рынка услуг.

Ключевые слова: услуги; факторы; трансформация; либерализация; конкурентоспособность.

A. Starostina, Doctor of Sciences (Economics), Professor,
I. Protsenko, PhD Student
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv

KEY FACTORS OF TRANSFORMATION OF THE INTERNATIONAL MARKET AT THE PRESENT STAGE OF GLOBAL ECONOMY

The main conditions of transformation of the world market in modern conditions of globalization are determined. The main transformation's factors of the international services market at the present stage of the world's economy development are singled out. The impacts of the global market for the growth of productivity are investigated. The features for increase of export potential of developing countries in international trade in services are explored. The main characteristic features of the subject structure of the modern world market are showed.

Keywords: services; factor; transformation; liberalization; competitiveness.

УДК 657.9
JEL C 13

С. Травінська, асп.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ – ДОСТОВІРНИЙ ТА ПРАВДИВИЙ МЕТОД ОЦІНКИ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В статті досліджено сутність категорії "оцінка" в науковій літературі та нормативно-правових документах; розглянуто види оцінок у вітчизняній та міжнародній практиці; визначено сутність та необхідність застосування оцінки за справедливою вартістю щодо зобов'язань; розроблено методику оцінки справедливої вартості зобов'язань згідно МСФЗ; рекомендовано методи оцінки окремих видів поточних зобов'язань в бухгалтерського обліку.

Ключові слова: оцінка; поточні зобов'язання; види оцінок; справедлива вартість; методика оцінки справедливої вартості; теперішня вартість; історична собівартість.

Постановка проблеми. Питання щодо оцінки поточних зобов'язань є досить актуальним, оскільки забезпечує правильне їх відображення у реєстрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. А це дозволяє визначити максимальний обсяг залучення позикових коштів, оцінити вартість залученого капіталу, а також визначити основний склад кредиторів підприємства та забезпечити своєчасні розрахунки з ними.

На сьогодні бухгалтерський облік та фінансова звітність не лише фіксують господарські операції, а й виступають основою, на підставі якої приймаються рішення про майбутні дії по відношенню до певного підприємства, а саме:

- щодо інвестування нових проектів, покращення існуючих потужностей;
- щодо доцільності та ефективності строків надання певного виду фінансування проектів у майбутньому.

© Травінська С., 2013

При оцінці за справедливою вартістю потрібні будуть додаткові витрати на визначення справедливої вартості зобов'язань та елементів капіталу, що є у розпорядженні підприємства та підлягають виконанню на певні дати у майбутньому. Для прискорення отримання результату зручніше користуватись таким видом оцінки як справедлива вартість, що точно відповідає вартості певного елемента на відповідний період часу.

Справедлива вартість відображає вартість об'єкта на певну дату з урахуванням діючої економічної ситуації в країні. Ведення бухгалтерського обліку повинно бути організоване таким чином, щоб була можливість зафіксувати та відтворити справедливий вимір фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бухгалтерський облік поточних зобов'язань розпочинається з факту його визнання, оцінки та відображення в системі рахунків, з подальшим розкриттям в фінансовій звітності. Науковий інтерес до даного питання зустрічається в працях Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Завгороднього А.Г., Козлової М.О., Костюченка В.М., Леня В.С., Лишиленка О.В., Ловінської Л.Г., Малюги Н.М., Олійника О.В., Палія В.Ф., Палія В.В., Пушкаря М.С., Пятова М.Л., Соколова Я.В., Сопка В.В., Швеця В.Г. та інших вчених.

Невирішені частини загальної проблеми. Не зважаючи на достатню кількість наукових праць з даної проблеми, недостатня увага приділяється питанню щодо визначення сутності та необхідності застосування оцінки за справедливою вартістю. Процес визнання та наукове обґрунтування оцінки різних видів поточних зобов'язань у практиці бухгалтерського обліку також потребує подальшого дослідження.

Метою статті є:

- дослідження категорії "оцінка", а також її видів в науковій літературі та нормативно-правових документах;
- визначення сутності та необхідності застосування оцінки за справедливою вартістю щодо поточних зобов'язань;
- обґрунтування оцінки окремих видів поточних зобов'язань у практиці бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проаналізувавши наукову літературу з теорії бухгалтерського обліку, більшість російських та українських вчених визначають оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. Оцінка – це вираз у грошовій формі майна підприємства з метою узагальнення даних у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Розглянемо визначення сутності поняття "оцінка" в науковій літературі вітчизняними та зарубіжними вченими. В економічній енциклопедії дається таке визначення оцінки: "оцінка – це процес вираження інформації, яку включають у фінансову звітність, у грошовому (вартісному) вимірі" [2].

Значний внесок у дослідження сутності оцінки зробили вчені В.Ф.Палій та Я.В.Соколов, які зазначили, що "без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнюючі показники" [12, с.225].

Соколов Я.В. розширив тлумачення оцінки, який вважав її не лише способом переведення облікових об'єктів у грошовий вимірник з натурального, а і завданням бухгалтерського обліку. Оскільки облік займається визначенням собівартості готової продукції (робіт та послуг), то саме тут відбувається поява оцінки (трансформація оцінок чинників виробництва в оцінки готової продукції) [15, с.197-233].

Малюга Н.М. зазначає, що "оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта" [5, с.24].

Ловінська Л.Г. надає таке визначення: "оцінка – складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту". Погоджуємось із вченими, що як складова методу бухгалтерського обліку оцінка повинна забезпечувати: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання [4].

Поняття "оцінка" в нормативно-правових документах обліку використовується для трактування принципу бухгалтерського обліку, сутності активів, зобов'язань, доходів та витрат, а також змісту облікової політики. Так, згідно з П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [13]. Проте, у МСБО та П(С)БО не чітко сформульовано за якою із видів оцінок повинні відображатись об'єкти бухгалтерського обліку в фінансовій звітності.

Зобов'язання традиційно оцінюються сумою коштів, необхідною для погашення заборгованості, або вартістю товарів і послуг, які необхідно представити (в ринкових умовах).

Згідно з П(С)БО 11 "Зобов'язання" з метою визначення вартості зобов'язань для відображення в балансі використовують наступні види оцінок: теперішня вартість зобов'язання – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства (для оцінок довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки); сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства (для оцінки поточних зобов'язань) [14].

Види оцінок зобов'язань з метою відображення їх у балансі подано в Таблиці 1.

Таблиця 1. Види оцінок зобов'язань в Балансі (ф.№1)

Види зобов'язання	Види оцінок у Балансі
Забезпечення	Облікова оцінка ресурсів за вирахуванням суми очікуваного відшкодування, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу. Забезпечення довгострокових зобов'язань визначаються в сумі їх теперішньої вартості. Забезпечення на реструктуризацію оцінюються за сумою прямих витрат, згідно плану реструктуризації витрат.
Цільове фінансування	Оцінка за сумою коштів цільового фінансування
Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки	Оцінка за теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів за вирахуванням суми очікуваного відшкодування, яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання
Поточні зобов'язання	Оцінка за сумою погашення – недисконтованою сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язання
Доходи майбутніх періодів	Оцінка за справедливою вартістю активів, що отримані або підлягають отриманню

* Джерело: розроблено на основі джерел [6, 14].

Відповідно до міжнародних стандартів визначення балансової вартості зобов'язань здійснюють за такими видами оцінок. (Рис.1)



Рис.1. Види оцінок зобов'язань у міжнародній практиці

* Джерело: розроблено на основі джерел [6, 8, 10, 11].

На сьогодні найчастіше використовується історична собівартість, яка передбачає оцінку активів, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво та придбання. Проте у багатьох МСФЗ та МСБО згадується оцінка активів і пасивів за справедливою вартістю (fair value). Згідно МСБО 18 "Дохід" [9] під справедливою вартістю розуміється "сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами". МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" [7] визначає "справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. Справедлива вартість – це оцінка на основі даних ринку, а не оцінка, характерна для суб'єкта господарювання".

Справедлива вартість – це вид оцінки, який найточніше відображає вартість майбутніх економічних вигід, які будуть отримані (що стосується активів) або будуть зменшені (що стосується зобов'язань). Вона суттєво відрізняється за розміром від вартості виконання зобов'язання згідно із договірними умовами – історичної собівартості. Основним недоліком оцінки за історичною собівартістю є те, що фіксовані ціни не відповідають існуючій дійсності та сумі доходів або витрат за господарськими операціями у майбутньому.

На думку Кінева Т.С. [3, с.64], при відображенні об'єктів бухгалтерського обліку за справедливою вартістю, в основі методики її визначення мають бути покладені: сума зносу, витрати на місці продажу, рівень інфляції тощо.

Дослідник Тесленко Т.І. [17] у своїй роботі зазначає, що необхідність застосування оцінки поточних зобов'язань за справедливою вартістю, зумовлена:

- нестабільністю національних грошей;
- зростанням цін;

- отриманням збитків або втрачанням частини доходу від несвоєчасного повернення дебіторами заборгованості за отримані товари, роботи, послуги у випадку недотримання строків платежу;

- зацікавленості покупців у своєчасності оплати шляхом надання знижок під час продажу товарів, робіт, послуг.

Згідно з МСБО 18 "Дохід" [9] в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб'єкт господарювання може надати покупцеві відстрочку платежу (без нарахування відсотків) або прийняти від покупця у вигляді компенсації за продаж товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Умовна ставка відсотка буде найточніше визначена з двох наведених далі ставок:

а) домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою; або

б) ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг [9].

Я.В. Соколов та В.В. Патров зазначають, що справедлива вартість поточних зобов'язань припускає [16]

- або обчислення "сьогоднішньої" суми в "завтрашніх" грошах – процедура нарощення;

- або розрахунок "завтрашньої" суми в "сьогоднішніх" грошах – процедура дисконтування.

Відповідно до МСФЗ методика оцінки справедливої вартості зобов'язань зображена на рис.2.

З Рис.2, видно, що в міжнародній практиці застосовуються три методи оцінки справедливої вартості зобов'язань: ринковий підхід, витратний підхід та дохідний підхід (теперішня вартість).

Розглянемо більш детально методіку на основі теперішньої вартості. Згідно МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" [7], теперішня вартість (застосування дохідного підходу) – це механізм, що використовується для того, щоб пов'язати майбутні величини з теперішньою величиною за допомогою ставки дисконту. Оцінка справедливої вартості зобов'язання за методом на основі теперішньої вартості враховує такі елементи на дату оцінки:

- оцінку майбутніх грошових потоків для зобов'язання, що оцінюється;
- очікування стосовно можливих відхилень величини або часу грошових потоків, що представляють невизначеність, властиву цим грошовим потокам;
- часову вартість грошей, представлену ставкою за безризиковими монетарними активами, дати термі-

нів погашення або тривалість яких збігається з періодом, який охоплений цими грошовими потоками, і які не становлять ані невизначеності часу, ані ризику дефолту утримувача (тобто безризикова ставка відсотка);

- ціну за прийняття невизначеності, властивої цим грошовим потокам (тобто, премія за ризик);
- інші чинники, які учасники ринку взяли б до уваги за даних обставин;
- ризик невиконання, пов'язаний з таким зобов'язанням, включаючи власний кредитний ризик суб'єкта господарювання (тобто суб'єкта, який прийняв на себе зобов'язання) [7].

Для практичного розуміння наведемо приклад господарських операцій на умовному молокопереробному підприємстві та відображення їх в обліку та звітності за умов застосування історичної собівартості та дисконтованої теперішньої вартості. Порівняємо результат і визначимо, яка з оцінок визначення зобов'язань є більш ефективною та доцільною для молокопереробного підприємства.

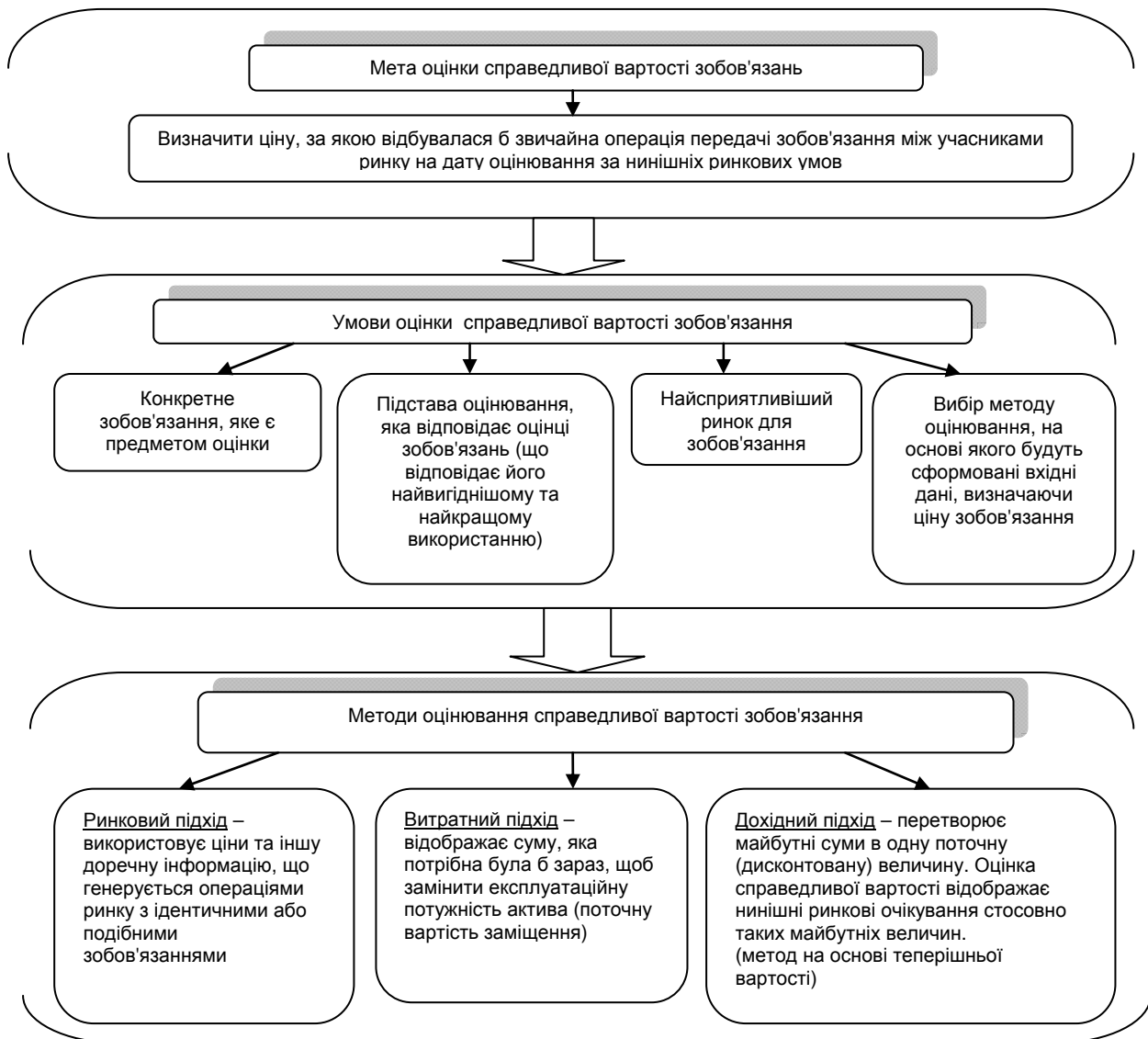


Рис.2. Методика оцінки справедливої вартості зобов'язань відповідно до МСФЗ

* Джерело: розроблено на основі джерела [7].

Приклад

15.04.2012 р. підприємством укладено договір на загальну суму 140000 грн. Оплата вартості послуг буде

здійснена Замовником на умовах попередньої оплати 30% вартості (30000 грн) , а потім – у три етапи:
 15.10.2012 р. – 40000 грн; 15.01.2013 р. – 40000 грн;
 15.07.2013 р. – 30000 грн.

Для виконання цього договору потрібно здійснити наступні витрати:

- 1) Придбати товари українських постачальників:
15.06.2012 р. – 21400 грн;
15.11.2012 р. – 10700 грн.
- 2) Отримати послуги постачальників:
15.08.2012 р. – 13570 грн;
15.03.2013 р. – 8570 грн.
- 3) Сплати щорічні регулярні платежі за користування спеціалізованим програмним забезпеченням у сумі 5000 грн.

Отримання сировини (матеріалів) та послуг відбувається у місяці, наступному за місяцем оплати. Узгодження обсягу наданих послуг та визначення фінансових результатів здійснюються щоквартально.

Станом на 30.06.2012 р. оплата початкового платежу здійснена Замовником неповністю – у сумі 20000 грн. На залишок коштів 10000 грн Замовником емітовано вексель зі строком оплати 15.07.2013 р.

Ставка кредитів із строком погашення 1-1,5 року становить 7% (умовно). Розглянемо проведення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку за історичною собівартістю. (табл. 2)

Таблиця 2. Оцінка за історичною собівартістю

Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума тис.грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		ВД	ВВ
15.04.12 р.	Отримана часткова передоплата від Замовника	311	361	20,0	20,0	
15.06.12 р.	Сплачені матеріали постачальників	631 641	311 644	21,4 3,566		(17,834)
30.06.12 р.	Оприбутковано сировина та матеріали постачальників	201	631	17,834		
30.06.12 р.	Надані послуги Замовнику	644	631	3,566		
30.06.12 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	30,0	10,0	
30.06.12 р.	Прийнятий емітований Замовником вексель	182	361	10,0		
30.06.12 р.	Списані матеріали на витрати	23	201	17,834		
30.06.12 р.	Визначені фінансові результати за II кв. 2012р.	703 791 791	791 23 441	30,0 17,834 12,166		
15.08.12 р.	Сплачені послуги постачальників	631	311	13,57		
30.09.12 р.	Отримані послуги постачальників	23	631	13,57		(13,57)
30.09.12 р.	Визначені фінансові результати за III кв. 2012р.	791 442	23 791	13,57 13,57		
15.10.12 р.	Отримана передоплата від Замовника	311	361	40,0	40,0	
15.11.12 р.	Сплачені матеріали постачальників	631 641	311 644	10,7 1,783		(8,917)
30.11.12 р.	Оприбутковано сировина та матеріали постачальників	201 644	631 631	8,917 1,783		
30.12.12 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	40,0		
30.12.12 р.	Списані матеріали на витрати	23	201	8,917		
31.12.12 р.	Визначені фінансові результати за IV кв. 2012р.	703 791 791	791 23 441	40,0 8,917 31,083		
15.01.13 р.	Отримана передоплата від Замовника	311	361	40,0	40,0	
15.03.13 р.	Сплачені послуги постачальників	631	311	8,57		
31.03.13 р.	Отримані послуги постачальників	23	631	8,57		(8,57)
31.03.13 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	40,0		
31.03.13 р.	Визначені фінансові результати за I кв. 2013р.	703 791 791	791 23 441	40,0 8,57 31,430		
15.04.13 р.	Здійснено щорічний регулярний платіж за користування програмним забезпеченням	631	311	5,0		(5,0)
30.06.13 р.	Визнані витрати за здійсненим щорічним платежем за користування програмним забезпеченням	23	631	5,0		
30.06.13 р.	Визначені фінансові результати за II кв. 2013р.	791 442	23 791	5,0 5,0		
15.07.13 р.	Отримана передоплата від Замовника	311	361	30,0	30,0	
15.07.13 р.	Здійснено частковий щорічний платіж за користування програмним забезпеченням	631	311	1,25		(1,25)
15.07.13 р.	Визнані витрати за частковим щорічним платежем за користування програмним забезпеченням	23	631	1,25		
15.07.13 р.	Отримана оплата за векселем	311	182	10,0		
31.07.13 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	30,0		
30.09.13 р.	Визначені фінансові результати за III кв. 2013р.	703 791 791	791 23 441	30,0 1,25 28,75		

Відображення даних у "Звіті Про фінансові результати" та "Балансі" зображено в табл.3 та табл.4.

Таблиця 3. Зміст фінансового звіту Про фінансові результати

Стаття Звіту про фінансові результати	II кв. 2012 р.	III кв. 2012 р.	IV кв. 2012 р.	2012 р.	I кв. 2013 р.	II кв. 2013 р.	III кв. 2013 р.	2013 р. (три кв.)
Дохід	30,0	-----	40,0	70,0	40,0	-----	30,0	70,0
Собівартість	(17,834)	(13,57)	(8,917)	(40,321)	(8,57)	(5,0)	(1,25)	(14,82)
Валовий прибуток				29,679				55,18
Прибуток до оподаткування				29,679				55,18

Таблиця 4. Зміст фінансового звіту Баланс

Стаття Балансу	30.06.12 р.	30.09.12 р.	31.12.12 р.	31.03.13 р.	30.06.13 р.	30.09.13 р.
Довгострокова дебіторська заборгованість	10,0	10,0	-----	-----	-----	-----
Поточна дебіторська заборгованість			10,0	10,0	10,0	-----
Чисті активи (інформаційно)			10,0			-----

Розглянемо відображення господарських операцій даного Прикладу в обліку та звітності за дисконтованою теперішньою вартістю. (Таблиця 5)

Таблиця 5. Оцінка за дисконтованою теперішньою вартістю

Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума тис.грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		ВД	ВВ
15.04.12 р.	Отримана часткова передоплата від Замовника	311	361	20,0	20,0	
15.04.12 р.	Визнане зобов'язання по здійсненню щорічного платежу за користування програмним забезпеченням	23	631	4,7		
15.06.12 р.	Сплачені матеріали постачальників	631 641	311 644	21,4 3,566		(17,834)
30.06.12 р.	Оприбутковано сировина та матеріали постачальників	201 644	631 631	17,834 3,566		
30.06.12 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	29,30	10,0	
30.06.12 р.	Прийнятий емітований Замовником вексель	182	361	9,3		
30.06.12 р.	Списані матеріали на витрати	23	201	17,834		
30.06.12 р.	Визначені фінансові результати за II кв. 2012р.	703 791 791 791	791 23 23 441	29,30 4,7 17,834 6,766		
15.08.12 р.	Сплачені послуги постачальників	631	311	13,57		
30.09.12 р.	Отримані послуги постачальників	23	631	13,57		(13,57)
30.09.12 р.	Визначені фінансові результати за III кв. 2012р.	791 442	23 791	13,57 13,57		
15.10.12 р.	Отримана передоплата від Замовника	311	361	40,0	40,0	
15.11.12 р.	Сплачені матеріали постачальників	631 641	311 644	10,7 1,783		(8,917)
30.11.12 р.	Оприбутковано сировина та матеріали постачальників	201 644	631 631	8,917 1,783		
31.12.12 р.	Відображено фінансові витрати за щорічним платежем за користування програмним забезпеченням	952	631	0,3		
31.12.12 р.	Відображено фінансові доходи (%) по заборгованості за векселем	373	733	0,7		
31.12.12 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	40,0		
31.12.12 р.	Списані матеріали на витрати	23	201	8,917		
31.12.12 р.	Визначені фінансові результати за IV кв. 2012р.	703 792 791 791 442	791 952 23 441 792	40,0 0,3 8,917 31,083 0,3		
15.01.13 р.	Отримана передоплата від Замовника	311	361	40,0	40,0	
15.03.13 р.	Сплачені послуги постачальників	631	311	8,57		
31.03.13 р.	Отримані послуги постачальників	23	631	8,57		(8,57)
31.03.13 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	40,0		
31.03.13 р.	Визначені фінансові результати за I кв. 2013р.	703 791 791	791 23 441	40,0 8,57 31,43		
15.04.13 р.	Здійснено щорічний регулярний платіж за користування програмним забезпеченням	631	311	5,0		(5,0)
15.04.13 р.	Визнане зобов'язання по здійсненню часткового платежу за користування програмним забезпеченням	23	631	1,25		
30.06.13 р.	Визначені фінансові результати за II кв. 2013р.	791 442	23 791	1,25 1,25		
15.07.13 р.	Отримана передоплата від Замовника	311	361	30,0	30,0	
15.07.13 р.	Здійснений частковий платіж за користування програмним забезпеченням	631	311	1,25		(1,25)
15.07.13 р.	Отримана оплата за векселем	311 311	182 373	9,3 0,7		
31.07.13 р.	Надані послуги Замовнику	361	703	30,0		
30.09.13 р.	Визначені фінансові результати за III кв. 2013р.	703 791	791 441	30,0 30,0		

Відображення даних у "Звіті Про фінансові результати" та "Балансі" зображено в табл.6 та табл.7.

Таблиця 6. Зміст фінансового звіту Про фінансові результати

Стаття Звіту про фінансові результати	II кв. 2012 р.	III кв. 2012 р.	IV кв. 2012 р.	2012 р.	I кв. 2013 р.	II кв. 2013 р.	III кв. 2013 р.	2013 р. (три кв.)
Дохід	29,3	----	40,0	69,3	40,0	----	30,0	70,0
Собівартість	(22,534)	(13,57)	(9,217)	(45,321)	(8,57)	(1,25)	----	(9,82)
Валовий прибуток				23,979				60,18
Інші фінансові доходи	----	-----	0,7	0,7	----	----	----	-----
Прибуток до оподаткування				24,679				60,18

Таблиця 7. Зміст фінансового звіту Баланс

Стаття Балансу	30.06.12 р.	30.09.12 р.	31.12.12 р.	31.03.13 р.	30.06.13 р.	30.09.13 р.
Довгострокова дебіторська заборгованість	9,3	9,3	9,3	9,3	9,3	----
Поточна дебіторська заборгованість	----	-----	0,7	0,7	0,7	----
Довгострокова кредиторська заборгованість	4,7	----	5,0	5,0	-----	-----
Поточна кредиторська заборгованість	----	-----	-----	1,25	-----	-----
Чисті активи (інформаційно)			5,0			-----

Проаналізувавши табл. 2-7, можна зробити висновок, що існують суттєві відмінності між результатами діяльності підприємства за умов застосування різних систем оцінок. Так, за умов застосування історичної собівартості фінансові результати за 2012р. не відповідають дійсності, оскільки за цей період не були враховані витрати майбутніх періодів, а саме: витрати за користування програмним забезпеченням, а також відсотки, які будуть сплачені за користування векселем. Це призвело до збільшення прибутку до оподаткування, так в 2012 р. він становить 29679 грн., що зумовило нарахування більшого податку на прибуток ніж насправді та відповідній його сплаті, що, в свою чергу, зменшує грошові кошти підприємства.

В 2012 р. за умов застосування дисконтованої теперішньої вартості при визначенні активів та зобов'язань, прибуток до оподаткування становить 24679 грн. Зменшення прибутку зумовлене визначеними витратами за користуванням програмним забезпеченням за цей період, а також відображеними відсотками за користування векселем. Це відповідає їх справедливій вартості, що забезпечує достовірність та правдивість відображення інформації.

В 2013 р. за умов застосування дисконтованої теперішньої вартості прибуток до оподаткування відповідно збільшується порівняно з варіантом I (за умов застосування історичної собівартості) на суму витрат, які були враховані в 2012 р.

Щодо чистих активів, то в другому випадку (за умов застосування справедливої вартості) вони зменшені вдвічі. Це зумовлене не лише оцінкою, а й визнанням та сплатою регулярних щорічних платежів за користування програмним забезпеченням, яким щодо майбутніх платежів інколи ігнорують.

Отже, оскільки застосування поточних та дисконтованих даних надає більш достовірну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства, то доцільно застосовувати оцінку елементів фінансової звітності за справедливою вартістю. Це забезпечить, в свою чергу, правдиву оцінку фінансового стану підприємства та раціональне ведення бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 11 "Зобов'язання" [14], поточні зобов'язання містять:

- короткострокові кредити банків;
- поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розра-

хунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;

- короткострокові векселі видані;
- поточні забезпечення;
- інші поточні зобов'язання.

В П(С)БО 11 "Зобов'язання" у підрозділ "Визнання та оцінка зобов'язання" зазначено, що поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення, тобто недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Нами було доведено, що не до всіх поточних зобов'язань можна застосувати такий вид оцінки. Отже, розглянемо підходи щодо оцінки окремих видів поточних зобов'язань.

Короткостроковими кредитами банків є зобов'язання підприємства перед кредитною установою (банком), які повинні бути виконані протягом терміну, що не перевищує одного року з дати складання балансу, а також зобов'язання за кредитами (позичками), як довгостроковими, так і короткостроковими, термін погашення яких минув на дату складання балансу [1].

Отримання підприємством короткострокового кредиту зумовлює виникнення поточного зобов'язання перед банківською установою за сумою боргу та за відповідними нарахованими відсотками. Нараховуючи відсотки за кредит, підприємство збільшує свої фінансові витрати, а отже доцільно оцінювати зобов'язання за короткостроковою позикою за теперішньою дисконтованою вартістю. Оскільки неправильне відображення нарахування і сплати відсотків в обліку та звітності викривлює інформацію про реальний фінансовий стан підприємства, що не відповідає дійсності.

Кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги, на нашу думку, потрібно оцінювати, виходячи з того, яким чином підприємство планує проводити розрахунки за отриманими відповідні товари, роботи та послуги. Якщо грошовими коштами (через оплату), то кредиторську заборгованість оцінюють за сумою погашення, оскільки на сьогодні багато підприємств в договорі постачання придбання передбачають пеню або штрафи за вчасно неоплачені товари, роботи та послуги. Якщо оплата за товари, роботи та послуги здійснюється частково, а частково за рахунок короткострокового векселя виданого чи кредиту, то кредиторську заборгованість, на нашу думку, варто оцінювати за дисконтованою теперішньою вартістю.

Поточні зобов'язання перед бюджетом ми пропонуємо оцінювати за сумою погашення. Оскільки вчасно не сплачені податки призводять до виникнення пені та

застосування штрафних санкцій до підприємства, що призводить, в свою чергу, до збільшення витрат операційної діяльності.

Висновки:

1. Оцінка суттєво впливає на загальний обліковий процес, оскільки завдяки їй можна отримати реальні дані про наявні ресурси підприємства, достовірну звітність, а отже, ефективно управляти фінансово – господарською діяльністю підприємства.

2. Для забезпечення відображення достовірної та правдивої інформації щодо поточних зобов'язань в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доцільним є застосування методу оцінки зобов'язань за справедливою вартістю.

3. Відповідно до МСФЗ оцінювання справедливої вартості зобов'язань відбувається за такими методами: ринковий, витратний, дохідний.

4. З проведеного нами дослідження щодо застосування різних систем оцінок відображення господарських операцій на молокопереробному підприємстві слідує, що поточні та дисконтовані дані надають більш достовірну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства. Отже, доцільно застосовувати оцінку елементів фінансової звітності за справедливою вартістю, що забезпечить правдиву оцінку фінансового стану підприємства та раціональне ведення бухгалтерського обліку.

5. Окремі види поточних зобов'язань пропонуємо відображувати за такими видами оцінок: короткострокові кредити банків – за теперішньою дисконтованою вартістю; кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги – за сумою погашення або за теперішньою вартістю, залежно від форми розрахунків з постачальниками та підрядниками; поточні зобов'язання перед бюджетом – за сумою погашення.

Список використаної літератури:

1. Довгострокові та короткострокові банківські кредити / Фінансова діяльність суб'єктів господарювання / Фінансування підприємств за

С. Травинская, асп.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ –

ДОСТОВЕРНЫЙ И ПРАВДИВЫЙ МЕТОД ОЦЕНКИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статье исследована сущность категории "оценка" в научной литературе и нормативно-правовых документах; рассмотрены виды оценок в отечественной и международной практике; определены сущность и необходимость применения оценки по справедливой стоимости в отношении обязательств; разработана методика оценки справедливой стоимости обязательств согласно МСФО; рекомендовано методы оценки отдельных видов текущих обязательств бухгалтерского учета.

Ключевые слова: оценка; текущие обязательства; виды оценок; справедливая стоимость; методика оценки справедливой стоимости; текущая стоимость; историческая себестоимость.

S. Travinska, PhD Student
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv

THE FAIR VALUE OF AUTHENTIC AND TRUE METHOD OF ASSESSING THE LIABILITIES OF THE COMPANY

The article explores the nature of the category "assessment" in the scientific literature and normative documents; considered the types of assessments in the domestic and international practice; the methodology to assess the fair value of liabilities in accordance with IFRS; recommended methods for assessment of certain types of current liabilities accounting. Also the author describes the case for the use of different systems assessments of reflection of economic operations of the company. Defined the essence and necessity of application of the fair value in respect of the liabilities that would provide a true assessment of the financial condition of the enterprise and rational management accounting.

Keywords: assessment; current liabilities; types of assessments; fair value; method of measurement of fair value; the current value; historical cost.

рахунок позичкового капіталу / Фінансові кредити: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buklib.net/books/24988/>

2. Економічна енциклопедія: У трьох томах Т.2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред) та ін. – К.: ВЦ "Академія", 2001. – 848 с.

3. Кінева Т.С. Місце та роль оцінки у системі обліково-аналітичного забезпечення управління // Вісник ЖДТУ. Економічні науки №3 (57), 2011 с.62-62.

4. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г.Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

5. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. – Житомир: ЖІПІ, 1998. – 384 с.

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) "Перше застосування Міжнародних стандартів" IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13) "Оцінка справедливої вартості" IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) "Запаси", IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) "Дохід", IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи", IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 (МСБО 39) "Фінансові інструменти: визнання та оцінка", IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р.

12. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерського учета. – М.: Финансы, 1979. – 304с.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р.

15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

16. Соколов Я.В. Оценка бухгалтерской информации об обязательствах организации при анализе ее финансового состояния: [Электронный ресурс] / Соколов Я.В., Патров В.В. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-191>

17. Тесленко Т.І. Облік і аналіз поточних зобов'язань : Дис... канд. наук: 08.00.09 / Тесленко Тамара Іванівна. – К., 2009.

Надійшла до редакції 05.09.13