

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ ОПРИБУТКУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ, ЩО НАДІЙШЛИ НА БЕЗОПЛАТНІЙ ОСНОВІ

© 2014 КОСАТА І. А.

УДК 657.422:657.372.2

Косата І. А. Особливості оцінки та обліку оприбуткування і використання запасів, що надійшли на безоплатній основі

Головною метою статті є аналіз сучасного стану і визначення основних проблем, що пов'язані з оцінкою та обліком запасів, які надійшли на безоплатній основі, їх використанням та відображенням у формуванні собівартості реалізованої продукції. Згідно з П(с)БО № 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, що одержані підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість, трактування якої, відповідно до П(с)БО № 19, та пп. 14.1.71 ПКУ, дає можливість визначення справедливої вартості лише в умовах існування сталого ринку на окремий вид запасів. У разі, коли ринок відсутній, виникає проблема з визначенням справедливої вартості. У такому випадку, з точки зору автора, цікавим є застосування положень з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ. Згідно з ним: «Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від інших установ, юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання, дорівнює балансовій вартості, за якою запаси обліковувались у сторони, що їх передала». У більшості випадків такий алгоритм значно спрощує роботу бухгалтера підприємства. Окремо у статті розібрано процедуру визначення доходу при вибутті запасів, що надійшли без оплати. Для цього розглянуто порядок визначення доходів і витрат підприємства згідно з П(с)БО та ПКУ, у відповідності до яких зроблено висновок, що при перепродажі запасів за вартістю оприбуткування вона не підлягає повторному включенню до складу доходів. У разі, коли вартість реалізації перевищує вартість оприбуткування, до складу доходу повинна бути включена лише позитивна різниця між вартістю реалізації та вартістю надходження. Якщо ж запаси в ході виробничої діяльності були використані та реалізується готова продукція, то, як вважає автор, із суми доходу, що буде відображений з метою оподаткування, можна вирахувати суму надходження запасів, що надійшли безоплатно.

Ключові слова: оцінка запасів, справедлива вартість, безоплатне надходження запасів, облік запасів.

Бібл.: 16.

Косата Інна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра статистики, обліку та аудиту, Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна (пл. Свободи, 4, Харків, 61022, Україна)

E-mail: kosataya@ukr.net

УДК 657.422:657.372.2

Косатая И. А. Особенности оценки и учета оприходования и выбытия запасов, поступивших безвозмездно

Главной целью статьи является анализ современного состояния и определение основных проблем, связанных с оценкой и учетом запасов, поступивших безвозмездно, их использованием и отражением в формировании себестоимости реализованной продукции. Согласно П(с)БУ № 9 «Запасы» первоначальной стоимостью запасов, полученных предприятием безвозмездно, признается их справедливая стоимость, трактовка которой, согласно П(с)БУ № 19 и пп.14.1.71 НКУ, дает возможность определения справедливой стоимости только в условиях существования устойчивого рынка на отдельный вид запасов. В случае, когда такой рынок отсутствует, возникает проблема с определением справедливой стоимости. В данном случае, с точки зрения автора, интересным является применение положений бухгалтерского учета запасов бюджетных учреждений. Согласно ему: «Первоначальная стоимость запасов, полученных безвозмездно в случаях, предусмотренных законодательством, от других учреждений, юридических и физических лиц – субъектов хозяйствования, равна балансовой стоимости, по которой запасы учитывались у стороны, которая их передала». В большинстве случаев такой алгоритм существенно упрощает работу бухгалтера предприятия. Отдельно в статье разобрана процедура определения дохода при выбытии запасов, поступивших без оплаты. Для этого рассмотрен порядок определения доходов и расходов предприятия согласно П(с)БУ и НКУ, в результате чего сделан вывод о том, что при перепродаже запасов по стоимости оприходования она не подлежит повторному включению в состав доходов. В случае, когда стоимость реализации превышает стоимость оприходования, в состав дохода должна быть включена только положительная разница между стоимостью реализации и стоимостью поступления. Если же запасы в ходе производственной деятельности были использованы и реализуется готовая продукция, то, как считает автор, из суммы дохода в целях налогообложения можно вычесть сумму поступления запасов, которых поступили безвозмездно.

Ключевые слова: оценка запасов, справедливая стоимость, безвозмездное поступление запасов, учет запасов.

Библ.: 16.

Косатая Инна Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра статистики, учета и аудита, Харьковский национальный университет им. В. Н. Каразина (пл. Свободы, 4, Харьков, 61022, Украина)

E-mail: kosataya@ukr.net

UDC 657.422:657.372.2

Kosata Inna A. Specific Features of Assessment and Accounting of Entering Into Account and Retirement of Reserves That Were Obtained Without Indemnity

The main goal of the article is analysis of the modern state and identification of main problems that are connected with assessment and accounting of reserves that were obtained without indemnity, and their use and reflection in formation of cost value of the sold products. Pursuant to Provisions (Standards) of Business Accounting No. 9 "Reserves", the initial cost of reserves that were obtained without indemnity is their fair cost, interpretation of which, pursuant to Provisions (Standards) of Business Accounting No. 19 and Clauses 14.1.71 of the Tax Code of Ukraine, gives a possibility of identification of a fair cost only under conditions of a stable market for a specific type of reserve. In the event this market is not available, there is a problem with identification of the fair cost. In this case, application of provisions of business accounting of reserves of budget institutions is interesting from the author's point of view. According to it: "The initial cost of reserves obtained without indemnity in cases envisaged by legislation from other institutions, legal entities and physical persons – economic subjects, is equal to the balance cost of reserves of the party that provided them". In most cases this algorithm significantly simplifies the work of the enterprise accountant. The article also describes the procedure of identification of income from retirement of reserves that were obtained without indemnity. It considers the order of determination of income and expenditures of the enterprise pursuant to Provisions (Standards) of Business Accounting and Tax Code of Ukraine, in the result of which it holds that when reserves are re-sold by the cost of entering into account, it should not be included into income again. In the event the cost of selling is higher than the cost of entering into account, the income should include only the positive difference between the cost of selling and cost of entering. In the event reserves were used in the course of production activity and the finished products are sold, the author believes that the cost of reserves that were obtained without indemnity could be deducted from the income with a view of taxation.

Key words: reserve assessment, fair cost, reserves obtained without indemnity, reserves accounting.

Bibl.: 16.

Kosata Inna A. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Statistics, Accounting and Auditing, V. N. Karazin Kharkiv National University (pl. Svobody, 4, Kharkiv, 61022, Ukraine)

E-mail: kosataya@ukr.net

У сучасних умовах розвитку ринкових відносин економіка країни знаходиться у стані інтеграції до світової економічної спільноти, у зв'язку з чим і система бухгалтерського обліку реформується з метою наближення до міжнародної практики. Запаси є одним з найважливіших факторів забезпечення сталості та безперервності відтворення. Безперервність виробництва вимагає, щоб на складах постійно перебувала достатня кількість сировини і матеріалів, необхідна для повного задоволення потреб виробництва. Розумна організація надходження запасів сприяє раціональному процесу виробництва на всіх стадіях обробки та випуску готової продукції виробничого підприємства.

Згідно з П(с)БО 9 «Запаси» запаси – це активи, які:

- ✦ утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- ✦ перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- ✦ утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством. [4]

Згідно з МСБО 2 «Запаси» запаси – це активи, які:

- ✦ утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (готова продукція, товари);
- ✦ знаходяться у процесі виробництва з метою продажу після його завершення (незавершена продукція);
- ✦ існують у формі сировини, матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі, при виконанні робіт або наданні послуг.

Як бачимо, відмінностей у визначенні запасів майже не існує. Запаси визнаються активом, якщо вони відповідають критеріям визнання активів, тобто існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [2].

Вартісна оцінка активів господарюючого суб'єкта служить базою для визначення витрат, включення їх в ціну товарів, продукції, робіт, і послуг і формування фінансових результатів. Питання достовірності оцінки є особливо важливими в умовах світової економічної кризи. Бухгалтерський облік матеріальних витрат є одним з найскладніших об'єктів бухгалтерського обліку. Однак без правильної організації такого обліку підприємство ставить під загрозу фінансові результати своєї діяльності, адже без їх урахування неможливо коректно формування собівартості виробленої продукції.

Дослідження питань оцінки виробничих запасів знайшли відображення у працях Ф. Ф. Бутинця, Н. М. Малуги [15], В. В. Сопка, В. Г. Козака [13], Т. О. Гуренко [9], Н. Р. Домбровської [10], Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевської, І. В. Супрунової [16] та ін.

Однак, як свідчить аналіз результатів наукових публікацій, ще недостатньо досліджені і висвітлені методи оцінки виробничих запасів, що надійшли безкоштовно до підприємства, при їх використанні.

Метою даної статті є дослідження питань оцінки і обліку надходження безоплатно отриманих виробничих запасів підприємства, їх використання та відображення у формуванні собівартості реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка має вплив на визначення собівартості продукції. Особливої уваги дане питання набуває за сучасних

умов господарювання, коли ринкові ціни на виробничі запаси постійно змінюються. Як відмічає В. Г. Козак, «оцінка завжди пов'язується з грошовим вимірником, і оскільки від оцінки фінансово-господарської діяльності, майна підприємства залежить результат його господарювання, завжди було й залишаються актуальними питання вибору способу оцінки майна і зобов'язань підприємства» [13, с.60].

Підкреслюючи важливість достовірності оцінки, В. А. Єрофеева зазначає, що невід'ємним питанням раціональної організації обліку, яке значною мірою визначає точність калькулювання собівартості продукції, є правильна оцінка матеріалів, а також облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат [11, с. 133].

Оцінка сировини і матеріалів, які є складовою виробничих запасів підприємства, регулюється національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», затвердженим наказом МФУ від 20.10.1999 р., зареєстрованим в МЮУ 02.11.1999 р. Відповідно до цього Стандарту придбані або вироблені сировина і матеріали зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Стандарт № 9 «Запаси» визначає різні методи визначення первісної вартості залежно від господарської ситуації: придбанні за плату, виготовленні власними силами, отриманні як внесок до статутного капіталу, придбані в результаті обміну на подібні (чи неподібні) та безоплатно отримані [4].

Окремо зупинимось саме на визначенні безоплатно отриманих запасів. Згідно зі ст. 14.1.13 ПКУ «безоплатно надані товари, роботи, послуги:

- а) товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;
- б) роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;
- в) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею.» [1]

Таким чином, вважаючи на багатогранність договірних взаємовідносин господарюючого суб'єкту, досить складно визначити вичерпний перелік господарських операцій, згідно з яким можна було б напевне визначити безоплатний характер надходження запасів. Як підкреслює С. Єфімов [12], можна зазначити лише явні та поширені. Це:

- ✦ договір дарування товарів, тобто, будь-який договір, з якого слідує, що одна сторона щось передає, а інша сторона це щось приймає без сплати першій стороні будь-якої компенсації вартості того, що передається;
- ✦ договір виконання робіт чи надання послуг безоплатно, тобто, договір, у якому прямо буде вказано, що роботи чи послуги відповідно виконуються та надаються безоплатно;
- ✦ угоди про прощення боргу. Маються на увазі домовленості сторін, коли кредитор прощає боржнику борг чи його частину;
- ✦ виявлення лишків товарів у результаті інвентаризації, тобто, виявлення товарів, на які відсутні прибуткові документи.

Саме тому бухгалтер у разі кожного оприбуткування запасів повинен пильно аналізувати характер цього надходження, оскільки безоплатне надходження має не тільки специфіку бухгалтерського відображення, а й значні податкові наслідки.

Стандарт № 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, що одержані підприємством безоплатно, признає їх справедливою вартістю.

Стандарти бухгалтерського обліку, які застосовуються в Україні, базуються на нормах, встановлених міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (*International Accounting Standards* та *International Financial Reporting Standards*). Однією з вимог цих стандартів є положення про оцінку більшості статей балансу та звіту про фінансові результати за вартістю, яка найточніше відображає вартість майбутніх економічних вигід, які будуть отримані (стосовно активів) або будуть зменшені (стосовно зобов'язань). У стандартах така вартість названа «справедливою» і за розміром, як правило, суттєво відрізняється від вартості придбання активу або виконання зобов'язання згідно із договірними умовами - історичної вартості. Однак визначення справедливої вартості й досі викликає багато питань у бухгалтерів.

Під справедливою вартістю, згідно з П(с)БО № 19 «Об'єднання підприємств», до недавнього часу розуміли суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між проінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Це визначення повністю збігається з визначенням МСБО 2 «Запаси». Після прийняття змін до П(с)БУ № 19 від 27.06.2013 р. дещо змінилось формулювання справедливої вартості в цьому документі: «Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [7]. Визначення змінилось не дуже суттєво і також не дає бухгалтеру однозначну відповідь на складне питання про алгоритм з'ясування розміру справедливої вартості.

Поняття звичайних цін також закріплене пп. 14.1.71 ПКУ, згідно з яким звичайною ціною визнається ціна товарів, робіт або послуг, що визначається сторонами договору, якщо інші умови її визначення не передбачені Податковим Кодексом України. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін [1].

Проте застосування справедливої вартості подекуди пов'язане з неможливістю визначення точної суми історичної (фактичної) собівартості. Коли існує сталий ринок з певного виду запасів, то справедливою вартістю зазвичай вважають ринкову ціну на нього. Проблема з визначенням справедливої вартості відразу виникає, якщо немає ринку для визначення ціни. Наприклад, якщо компанія передає абсолютно нову продукцію – з теорії ціни виходу – повинна була б оцінити свої гарантії за ціною, яку могли б заплатити за них. Але якщо немає ринку? Які кроки повинен зробити бухгалтер, щоб надати впевненості в достовірності ведення обліку в цій конкретній ситуації? Можливо, звернутись за експертною оцінкою до Торгівельно-промислової палати чи провести незалежну експертизу. Інакше бухгалтер не буде мати достовірних підтверджень правильності визначення справедливої вартості.

У зв'язку з цим цікавим, на наш погляд, є визначення первинної вартості запасів, що передаються безоплатно, згідно з Положенням з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ (Наказ Міністерства фінансів України 14.11.2013 р. № 947). Згідно з ним: «Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від інших установ, юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання, дорівнює балансовій вартості, за якою запаси обліковувались у сторони, що їх передала. Запаси передаються на підставі первинних документів, в

яких зазначено вартість придбання (виробництва) цих запасів. Якщо вартість таких запасів неможливо визначити за наявними в сторони, яка їх передає, первинними документами або обліковими регістрами та іншими документами або балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування» [8]. У більшості випадків такий алгоритм дає більш однозначне трактування справедливої вартості для бухгалтера підприємства, чим значно спрощує його роботу.

З точки зору податкового обліку, вартість безоплатно отриманих запасів повинна включатись до складу доходів підприємства також за вартістю, не нижчою за звичайну ціну (ст. 135.5.4 ПКУ). У бухгалтерському обліку вартість цих запасів входить до іншого операційного доходу за кредитом рахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів». Що стосується дати визнання доходу, то стаття 137.10 ПКУ однозначно вказує, що «...безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку» [1].

А ще складніше визначитись зі складом собівартості реалізованих запасів. Згідно п.138.8 ПКУ собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт наданням послуг; загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; вартості придбаних послуг прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі з придбання електричної енергії. Відповідно до пп.14.1.27 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для проведення господарської діяльності платника податків, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу (п.138.2 ст.138 ПКУ).

Але, отримуючи запаси безоплатно, підприємство не здійснює витрат, тому вартість таких запасів не може бути включена до складу витрат в податковому обліку. У бухгалтерському обліку витратами звітного періоду визнаються, згідно з П(с)БО № 16 «Витрати», або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6]. Оскільки запаси, що надійшли безоплатно, було

оприбутковано, при їх реалізації вони будуть списані в дебет рахунків витрат.

Неоднозначним є й визначення доходу при реалізації запасів, що надійшли безоплатно. У бухгалтерському обліку вартість доходів при реалізації запасів визнається за продажною вартістю, оскільки виконується критерій визнання доходів. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [5].

Законірно виникає питання – чи потрібно повторно відобразити в податковому обліку дохід від реалізації цих запасів, оскільки він вже був відображений при надходженні? Згідно зі статтею 135.2 ПКУ «доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку». Іншими словами, згідно з правилами бухгалтерського обліку потрібно відобразити дохід за ціною реалізації. Але відповідно до статті 135.3 ПКУ «суми, відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів» [1]. Тобто при продажі отриманих безоплатно запасів у дохід у податковому обліку повинна бути включена лише сума перевищення продажною вартістю запасів над справедливою вартістю, за якою запаси були оприбутковані при надходженні.

Таким чином, для правильного визначення суми оподаткованого доходу необхідно розділити реалізацію запасів на декілька видів: а) перепродаж запасів за вартістю оприбуткування; б) перепродаж запасів за вартістю, що перевищує вартість оприбуткування; в) використання запасів при виробництві і продаж готової продукції.

У випадку перепродажу запасів за вартістю оприбуткування, спираючись на ст. 135.3 ПКУ, вартість реалізації вже була відображена в складі доходів підприємства при надходженні, тобто не підлягає повторному включенню до складу доходів. У разі, коли вартість реалізації перевищує вартість оприбуткування, повинна бути включена до складу доходу лише позитивна різниця між вартістю реалізації і вартістю надходження. Якщо ж запаси в ході виробничої діяльності були використані і реалізується результат виробництва – готова продукція, то автор вважає, що з суми доходу, що буде відображений з метою оподаткування, можна вирахувати суму надходження запасів, що безоплатно надійшли.

Оскільки така точка зору не має однозначної трактовки, для більшої впевненості платник податку може спиратися на пункт 4.1.4 ПКУ, який визначає презумпцію «правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу».

Але якщо при безоплатному отриманні запасів підприємство здійснило витрати на сплату ввізного мита та на доведення цих товарів до стану, придатного для продажу, витрати платника податку, які здійснено на сплату ввізного мита та доведення безоплатно отриманих товарів до стану,

придатного для їх продажу, враховуються у складі витрат, що формують собівартість таких товарів, і включаються до складу податкових витрат у звітному періоді, у якому визнано доходи від їх реалізації [3].

ВИСНОВКИ

Таким чином, як видно з проведеного аналізу, в офіційних документах, що регламентують порядок ведення бухгалтерського і податкового обліку запасів, немає однозначної думки щодо порядку визначення вартості товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на безоплатній основі. У зв'язку з цим автор вважає, що при надходженні та використанні таких запасів потрібно застосовувати як справедливую вартість ринкову вартість цих запасів, а у разі, якщо вона відсутня, звернутись за експертною оцінкою. Але оскільки визначення справедливої вартості вже чимало років викликає багато запитань у бухгалтерів-практиків, то ця проблема лишається актуальною і потребує подальшої розробки і вдосконалення як з боку науковців, так і з боку Міністерства фінансів. Адже від правильності визначення вартості запасів залежить не тільки достовірність обліку в окремих підприємствах, але й правильність визначення їх фінансових результатів та ефективності діяльності. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси». Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012.
3. Наказ ДПС України від 05.07.2012 р. № 581 Про затвердження узагальнюючої податкової консультації щодо порядку визначення доходу та витрат за операціями з безоплатної передачі товарів (робіт, послуг).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів від 20 жовтня 1999 р. № 246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044 зі змінами і доповненнями.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153 зі змінами і доповненнями.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів від 31.12.99 № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248 зі змінами і доповненнями.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено Наказом Міністерства фінансів від 07.07.1999 № 163. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23 липня 1999 р. за № 499/3792 зі змінами і доповненнями.
8. Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ Затверджено Наказом Міністерства від 14.11.2013 р. № 947.
9. **Гуренко Т.** Економічна сутність та оцінка запасів / Т. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – № 2. – С. 22 – 27.
10. **Домбровська Н. Р.** Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н. Р. Домбровська // Інноваційна економіка. – 2011. – № 7. – С. 137-142.
11. **Ерофеева В. А.** Учет и контроль использования ресурсов в объединениях / Ерофеева В. А. – Львов: ЛГУ, 1987. – 174 с.
12. **Єфімов С.** Безкоштовний «сир» у податковій мишоловці / С. Єфімов // Бухгалтерія. – 2012. – № 11(998).

13. Козак В. Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції / В. Г. Козак // Економіка АПК. – 2007. – № 2. – С. 115 – 122.

14. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Дэниел Миддлтон ; [Пер. с англ. И. И. Елисеевой]. – М. : Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. – 408 с.

15. Малуга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малуга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

16. Супрунова І. В. Незалежна оцінка в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – № 3 (24). – С. 481 – 483.

REFERENCES

Dombrovska, N. R. "Metody otsinky vyrobnychyykh zapasiv pidpriemstva pry ikh vykorystanni zhidno z natsionalnyimi standartamy" [Methods for evaluation of inventory enterprises when used in accordance with national standards]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 7 (2011): 137-142.

Erofeeva, V. A. *Uchet i kontrol ispolzovaniia resursov v obedi-neniakh* [Accounting and control of resources in the associations]. Lvov: LGU, 1987.

Hurenko, T. "Ekonomichna sutnist ta otsinka zapasiv" [The economic essence and evaluation of reserves]. *Bukhhalteriia v sil'skomu hospodarstvi*, no. 2 (2011): 22-27.

Kozak, V. H. "Ekonomichna sutnist sposobiv i vydiv otsinok u bukhhalterskomu obliku: ikh meta ta funktsii" [The economic essence and methods of accounting estimates: their purpose and function]. *Ekonomika APK*, no. 2 (2007): 115-122.

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (2013).

[Legal Act of Ukraine] (2012).

[Legal Act of Ukraine] (2010).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

"Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 2 (MSBO 2)" [International Accounting Standard 2 (IAS 2)]. *Mizhnarodnyi dokument*, 2012.

Middlton, D. *Bukhhalterskiy uchet i priniatie finansovykh resh-eniy* [Accounting and financial decision making]. Moscow: YuNITI, 1997.

Maliuha, N. M. *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini: teoriia i metod-olohiia, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: Theory and methodology development prospects]. Zhytomyr: ZhDTU, 2005.

Suprunova, I. V. "Nezalezhna otsinka v bukhhalterskomu ob-liku" [Independent evaluation of accounting]. *Visnyk ZhDTU. Seriia: Ekonomichni nauky*, no. 3 (24) (2012): 481-483.

Yefimov, S. "Bezkoshtovnyi «syr» u podatkovii mysholovtsi" [Free "cheese" in the tax mousetrap]. *Bukhhalteriia*, no. 11 (998) (2012).