

Таким образом, подтверждается предположение о выходе функции экоаудита за рамки традиционно понимаемой (как функции засвидетельствования). При этом экоаудит приобретает черты бизнес-процесса, элемента экологического менеджмента, в частности засвидетельствования соответствия деятельности предприятия его природоохранной политике, региональным, территориальным и местным программам обеспечения экобезопасности, программам вывода территории из чрезвычайной экологической ситуации, таким образом экологический аудит превращается из инструмента контроля за соблюдением природоохранного законодательства в экономико-правовой инструмент стимулирования природоохранной деятельности предприятия с целью повышения его инвестиционной привлекательности, а также самостоятельный вид предпринимательской деятельности.

Дальнейшему изучению подлежат методические аспекты экоаудиторской деятельности, в частности, определение критериев и планирование проведения экоаудита.

Литература

1. Закон України “Про екологічний аудит” від 24.06.2004 р. № 1862-IV // Відомості Верховної Ради . - 2004.- N 36.
2. Серов Г.П. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. – М.: «Экзамен», 2000. – 768 с.
3. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: Підручник / За заг. ред. д.е.н., проф., Л.Г. Мельника та к.е.н., проф. М.К. Шапочки.- Суми: ВТД «Університетська книга», 2005.- 759 с.
4. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.

УДК 658.2.003.2

І.А. Карабаза, Криворізький економічний інститут
„КНЕУ ім. Вадима Гетьмана”

ОЦІНКА ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ВПЛИВУ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Оцінка виробничих запасів поряд із такими процесами, як визнання та класифікація запасів, має визначальне значення на підприємстві. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлено, що одним з основних принципів бухгалтерського обліку є єдиний грошовий вимірник [1]. Цей принцип передбачає, що „вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці”. Забезпечення реальної дії цього принципу передбачає вартісне вимірювання об’єктів бухгалтерського обліку. За визначенням Кузьминського А.М. та Кузьминського Ю.А. „спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення називається оцінкою” [2, с. 139].

Особливо ретельно та виважено з позиції ринкової економіки підходять до оцінки виробничих запасів закордонні автори. Наприклад, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл характеризують оцінку запасів як одну з найбільш цікавих проблем бухгалтерського обліку. Помилка в оцінці запасів на кінець поточного року може мати негативний вплив на величину чистого прибутку як у поточному, так і в наступному році. Оцінка запасів безпосередньо впливає на розмір податку, який сплачується на прибуток. Тобто виникає проблема з одного боку більш точного визначення прибутку, а з іншого боку - бажання знизити податок на прибуток [3, с. 232]. О. Хорошак вказує, що оцінка запасів вимагає підвищеної уваги, адже „їх балансова вартість використовується при розрахунках фінансового стану підприємства (показники ліквідності, платоспроможності), тому потрібно враховувати такий момент, що підприємство має на меті залучення додаткових партнерів” [4, с. 34].

Незважаючи на те, що більшість дослідників-економістів окремо зупиняються на процесі оцінки, деякі питання, зокрема узагальнення особливостей основних методів оцінки запасів та визначення їх недоліків і переваг для здійснення обґрунтованого вибору, потребують уточнення та систематизації.

Метою статті є викладення теоретичних засад процесу оцінки виробничих запасів на підприємстві, визначення недоліків та переваг основних методів оцінки вибуття запасів для здійснення обґрунтованого вибору методу списання запасів на гірничозбагачувальних підприємствах.

До числа основних завдань обліку руху запасів, які використовуються на підприємстві, більшість економістів відносять наступні: визначення вартості (собівартості, ціни), за якою запаси потрапляють в оборот; визначення вартості, за якою запаси повинні відображатися в активах балансу на дату його складання; визначення вартості, за якою запаси повинні бути списані на витрати в результаті їх використання [5, с. 98]. Отже, кожне з цих завдань вирішує методика оцінки, прийнята на підприємстві. Розглянемо методи оцінки, що запропоновані національним П(С)БО 9 “Запаси” (табл. 1) [6].

Таблиця 1

Методи оцінки надходження, витрачання запасів та на дату балансу

Фаза кругообігу запасів	Методи оцінки	Зміст методу
I. Надходження		
1. Придбання за плату	Первісна вартість	Первісна вартість: 1. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків. 2. Суми ввізного мита. 3. Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству. 4. Транспортно-заготівельні витрати. 5. Інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
2. Виготовлення власними силами	Собівартість виготовлення запасів	Собівартість їх виробництва визначається за П(С)БО 16 „Витрати”
3. Запаси вносяться до статутного капіталу підприємства	Первісна вартість	Справедлива вартість визначається, погоджується засновниками
4. Запаси отримані підприємством безоплатно	Первісна вартість	Справедлива вартість
5. Надходження запасів в результаті обміну на подібні	Первісна вартість	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість більше справедливої їх вартості, то первинна вартість дорівнює справедливій вартості. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
6. Надходження запасів в результаті обміну на неподібні запаси	Первісна вартість	Справедлива вартість отриманих запасів
II. Витрачання в процесі виробництва		
Методи оцінки запасів при витрачанні у виробництво	Ідентифікованої собівартості	Облік матеріалів та їх зберігання за конкретними партіями Відпущені матеріали, а їх залишок на кінець періоду оцінюються за цінами конкретних партій [5, с. 102]
	Середньозваженої собівартості	Оцінка 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
	ФІФО	Запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відправляються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
	Нормативні затрати	Застосування норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін
	Оцінка за цінами продажу	Заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього % торгівельної націнки
III. На дату балансу		
Найменша вартість	Первісна вартість або чиста вартість реалізації	

Для того, щоб правильно обрати метод, який краще за все застосувати щодо списання виробничих запасів та відобразити в обліковій політиці, необхідно зробити розрахунок результатів списання одних і тих самих запасів різними методами. При цьому, як визначає Н.Горицька, необхідно врахувати всю вагомість даної події, так як зміна облікової політики здійснюється лише у 2 випадках: коли змінюються статутні вимоги та коли це передбачається П(С)БО [7, с.36]. В сучасних умовах господарювання за умов становлення інститутів ринкової економіки виробничі запаси надходять на підприємство за різними цінами, які частіше за все зростають, та від різних постачальників. В залежності від обраного методу розмір витрат матеріалів та величина залишку можуть варіюватися (рис.1).

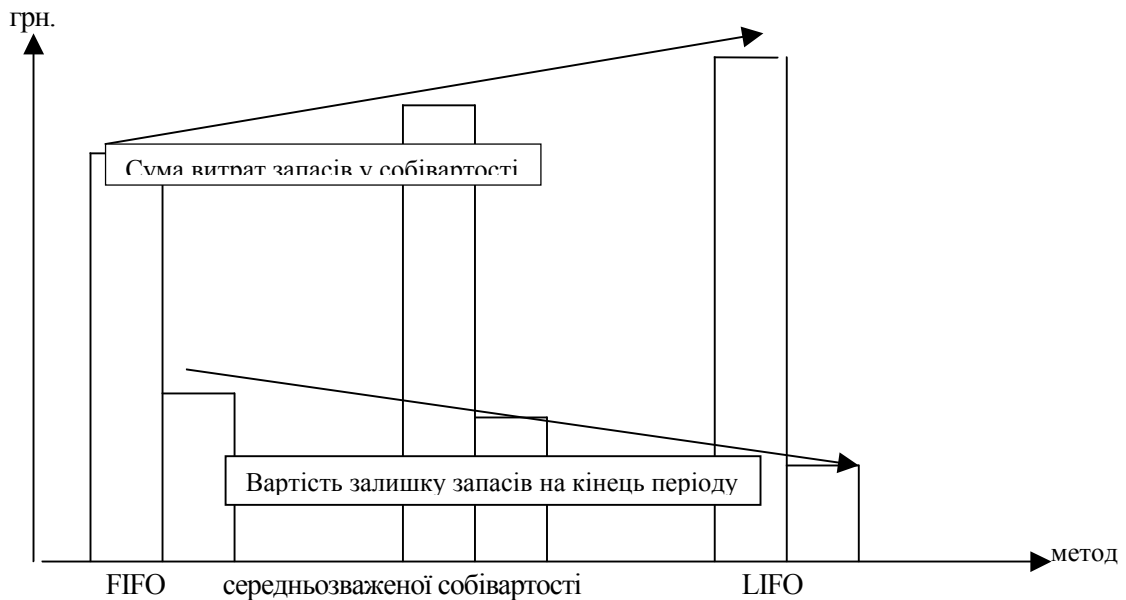


Рис. 1. Графічне відображення особливостей методів оцінки

Так, за умов закупівлі останньої партії запасів за найвищими цінами, що є більш вірогідним, тому що присутній елемент інфляції, найбільший вплив на величину собівартості має використання методу LIFO, а найнижчий – метод FIFO, в той же час, найнижчу величину залишку запасів можливо отримати за методом LIFO, а найбільш наближену до ринкових цін гарантує метод FIFO. Це пояснюється тим, що при методі FIFO відпуск йде починаючи із запасів перших партій надходження, а на складі залишаються запаси з останніх партій, ціни яких відповідно були вищими, ніж перших партій. Можна зазначити, що на гірничозбагачувальних підприємствах, у зв'язку із специфікою виробництва та вимогами П(С)БО 9 „Запаси”, є можливість використовувати один з двох методів оцінки: FIFO або середньозваженої собівартості. Великі темпи інфляції, які спостерігаються в Україні, призведуть до вимивання оборотних коштів у разі використання методу FIFO. Отже, цей метод, навіть при необхідності відображення високих показників прибутку для залучення інвестицій, не є доцільним. За методом середньозваженої собівартості результат є усереднений, цей метод можна вважати доцільним щодо використання на гірничозбагачувальних підприємствах, адже виробництво є масовим і основним елементом, який використовується, є сировина (залізна руда).

Досліджуючи питання обґрунтованого вибору методу оцінки списання запасів, можна виокремити переваги та недоліки кожного з методів (табл. 2).

Наступна оцінка виробничих запасів здійснюється на дату балансу. Так, Соловйова О.В., характеризуючи закордонний досвід, вказує, що компанії повинні відображати кінцеву величину запасів згідно правила нижчої оцінки, суть якої полягає у тому, що за принципом обачності запаси оцінюються та відображаються за найменшою з можливих вартостей: ринковою ціною чи собівартістю [9, с. 115]. Згідно Єфіменку В.І., Лук'яненко Л.І. цей принцип - принцип відображення запасів у балансі - зветься “Принципом меншої вартості”. Якщо ринкова ціна нижча за собівартість запасів, тоді підприємство повинно відображати в обліку витрати (збитки) від знецінення [10, с. 70].

Порівняння методів оцінки запасів

Метод	Переваги	Недоліки
FIFO	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком. 2. Залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності. 3. Вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється. 4. В період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується. 2. В період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків. 3. Завищені фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до “вимивання” оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають. 4. Метод збільшує вплив циклу економічного розвитку на показник доходу
LIFO	<ol style="list-style-type: none"> 1. В умовах інфляції більш дорогі надходження списуються раніше, в результаті чого собівартість завищується, а прибуток та податки зменшуються. 2. В умовах інфляції дозволяє підприємствам зберігати капітали в максимальному обсязі, а також оборотні кошти, які вкладені у виробництво відшкодовуються за рахунок виручки. 3. Запаси повинні відображатися в балансі за найменшою вартістю, що потребує постійних переоцінок, тоді як застосування методу дозволяє цього уникнути, адже запаси на кінець періоду обліковуються за вартістю запасів, що надійшли першими, тобто початкова вартість не буде перевищувати чистої вартості реалізації 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Зменшується прибуток. Це може негативно вплинути на прийняття рішень інвесторами та потенційними кредиторами. 2. Догматичне використання може призвести до фінансових втрат підприємства, так як постійно підтримувати на високому рівні собівартість можна лише за рахунок високих закупівельних цін останніх партій запасів. Використання цього методу змушує підприємство здійснювати нові придбання, як мінімум в незмінних обсягах, а це не завжди може відповідати його економічним інтересам. 3. При зниженні попиту на продукцію, яка продається, і цін, за якими вона реалізується, застосування методу може стати однією з причин перевищення собівартості над виручкою, тобто збитків. 4. В примітках до звітності при використанні методу повинна наводитись різниця між вартістю запасів, яка відображена на дату балансу і найменшої з вартості, обчисленою із застосуванням методів FIFO, середньозваженої собівартості, чистої вартості реалізації. Отже, здійснення таких розрахунків вимагає великих витрат праці та часу.
	Міжнародні стандарти фінансової звітності не рекомендують використання методу LIFO для обліку запасів [8, с.269]	
Середньозваженої собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод є найменш ризикованим, щодо втрат прибутку при різкому коливанні цін. 2. Вартість запасів на кінець періоду, яка визначається за методом середньої вартості, обліковує усі ціни, за якими купувалися товари протягом звітного періоду, і тим самим згладжується зростання та зменшення цін. 3. Метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень. 2. В період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий, в результаті чого сплачуються надлишкові кошти в вигляді податків.

В Україні на сьогоднішній день П(С)БО 9 “Запаси” закріплено правило відображення величини виробничих запасів у балансі, яке відповідає міжнародним стандартам та закордонному досвіду. Запаси відображають в звітності за найменшою з двох оцінок- первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [6].

Значимо, що таке правило характерне та ефективно діє за умов ринкової економіки, тоді як при планово-адміністративній системі вітчизняними економістами воно не визнавалося та вважалося помилковим. Так, наприклад, зазначалося, що при принципі мінімальної оцінки господарські засоби оцінюються за ціною придбання, якщо вона менша від ціни продажу, або за ціною продажу, якщо вона менше за ціну придбання [11, с. 127]. В даному випадку явні витрати маскуються як господарські витрати, а спекулятивний прибуток отримується в результаті виробництва. Ця точка зору була породжена ідеологією. Сьогодні зрозуміло, що для залучення до інвестування підприємств іноземних, вітчизняних інвесторів, кредиторів, потрібна фінансова звітність, яка є реальною без навіть ймовірності завищення активів. У такому разі, застосування принципу найменшої оцінки є реалізацією принципу обачності, який гарантує правильність фінансової звітності.

Отже, вибір методу оцінки використання запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприятиме збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що у підсумку дасть можливість отримати більші прибутки та покращити фінансовий стан підприємства.

Література

1. Закон України від 16.07.1999 р. „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” № 996.
2. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник—К.: “Все про б/о”, 1999.- 228 с.
3. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл.- 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
4. Хорошак О. Проблеми оцінки запасів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку// Економіка. Фінанси. Право.- 2000.- №8.- С. 30-34.
5. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Уч.пособие.-Мн: ИП „Экоперспектива”, 1998.- 238 с.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.
7. Горицкая Н. Примеры применения методов списания запасов в соответствии с Положением (Стандартом) бухгалтерского учета 9 «Запасы»// БНБ.- 2000.-№13(236). –36 с.
8. Грей С., Нидлз Б. Финансовый учет: глобальный подход.-САР, 2004.- 674 с.
9. Зарубежные стандарты учета в отчетности: Учебное пособие при подготовке к квалификационным экзаменам аудитора и профессионального бухгалтера и при повышении квалификации / О.В. Соловьева.-М: Аналитика-Прес, 1998.-288 с.
10. Ефіменко В.І., Лук’яненко Л.І. Облік у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. /За ред. В.І. Ефіменка. –К.: КНЕУ, 2005. -211 с.
11. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1984. -279 с.

УДК 330.142.211.4

Д.Д. Бодрова, студент,
Крымский экономический институт «КНЭУ им. Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМЫ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Общеизвестно, что современное законодательство вынуждает предприятия вести два учета - налоговый и бухгалтерский. Поэтому важно видеть различия между учетом основных фондов в налоговом и в бухгалтерском учете. Основным законодательным актом по ведению бухгалтерского учета основных средств является Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 "Основные средства", утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000 г. № 92 (далее - П(С)БУ-7). Для целей налогообложения основных фондов основными являются Законы Украины "О налогообложении прибыли предприятий" и "О налоге на добавленную стоимость". Наличие неурегулированных противоречий при начислении амортизации в бухгалтерском и налоговом учёте обусловило актуальность темы исследования.

В настоящее время основные средства являются одним из сложных и противоречивых объектов бухгалтерского учета. Это обусловлено наличием двойных требований к учету основных средств, регулируемому Положениями (стандартами) бухгалтерского учета (П(С)БУ) [1, с. 24] и Законом «О налогообложении прибыли предприятий» [2, п. 8.6]. Проблемой является различие в формировании балансовой стоимости в бухгалтерском и налоговом учёте [3, с. 81].

Целью данной статьи является выявление имеющихся проблем амортизационной политики предприятий, а также методов их решения.

Деятельность предприятий должна быть направлена на достижение снижения себестоимости и увеличение получаемой прибыли, однако при наличии жестких рамок налогообложения у предприятий появляется интерес к сокрытию положительных результатов работы и завышению валовых расходов. Именно это противоречие стало причиной того, что сегодня в Украине нормы амортизации основных средств утверждены в Законе "О налогообложении прибыли предприятий", действующем с 1997 г. С введением этого Закона амортизационная политика в Украине стала частью налоговой политики, что сделало ее крайне несовершенной и привело к проблеме снижения