

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV: Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. *Свірко С.В.* Розвиток форм облікової реєстрації у практиці діяльності бюджетних установ України // Вісник. Економіка. Вип. 53. — К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2001. — С. 50—54.
3. Первое бухгалтерское совещание с участием представителей губернского и уездных земств и заведующих окладной частью Киевской губернии 4—8 апреля 1912 г. — 1912. — С. 18.
4. *Грасс В.* Материалы по организации однотипного счетоводства в уездных земствах. — 1913. — 116 с.
5. *Галаган А.М.* Государственное счетоводство. — 1928. — С. 33.
6. *Дедков Е.П.* Развитие бюджетного учёта. — 1962. — С. 72, 78.
7. Инструкция по бухгалтерскому учёту по двойной системе в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах. — 1939. — С. 68.
8. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 рр.: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34: Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 657

М.В. Дунаєва, старший викладач кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНЮВАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

АННОТАЦИЯ. В статье рассматривается порядок оценки производственных запасов. Главное внимание уделяется выбору правильной оценки запасов, так как точное формирование себестоимости их списания влияет на величину прибыли.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: запасы, оценка, классификация, активы, материалы, себестоимость, отчетность.

ABSTRACT. The order of estimation of production supplies is examined in the article. Main attention is spared the choice of correct estimation of supplies, because the exact forming of prime price of their writing influences on a size arrived.

KEY WORDS: supplies, estimation, classification, assets, materials, prime price, accounting.

АНОТАЦІЯ. У статті розглядається порядок оцінки виробничих запасів. Головна увага приділяється вибору правильної оцінки запасів, оскільки точне формування собівартості їх списання впливає на величину прибутку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: запаси, оцінка, класифікація, активи, матеріали, собівартість, звітність.

Запаси є найважливішою частиною оборотних активів підприємства і займають особливе місце у складі майна та велику частку у структурі витрат підприємства та обов'язково враховується при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та інформації про його фінансовий стан. Важливе значення для правильного обліку має порядок оцінки запасів. Вартісна оцінка активів господарюючого суб'єкта дозволяє нам отримати узагальнене уявлення про всі господарські процеси, явища і події в рамках одного підприємства. Вона служить базою для виявлення витрат, включення їх у ціну товарів, продукції, робіт, послуг, формуванню фінансових результатів і відіграє рішучу роль у процесі фінансування і кредитування виробничих запасів. Саме визначення «оцінка» — це процес формування інформації, яка включається у фінансову звітність у вартісному вираженні.

Коли об'єкт матеріальних запасів береться на облік, у першу чергу вирішується питання його оцінки.

У процесі оцінки виникає багато труднощів, так як вартість — абстрактний єдиний показник, на який впливає багато факторів (фінансовий, технічний, комерційний, культурний і соціальний). Виходячи з цього, для того, щоб обрати одиницю та метод виміру вартості потрібно вирішувати питання, якому із факторів віддати перевагу.

На сьогоднішній час порядок оцінки виробничих запасів регламентується національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси». Згідно з цим Положенням придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю, яка визначається залежно від джерел надходження запасів.

На підприємство запаси можуть надходити як такі, які придбані за плату, придбані в результаті обміну на інші активи, ви-

готовлені власними силами, внесення засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, безоплатного одержання, отримання у процесі ремонту, від забракованих виробів і зворотних відходів виробництва.

Правильна оцінка запасів є дуже важливою, оскільки точне формування собівартості їх списання впливає на величину прибутку. Оцінка виробничих запасів у першу чергу пов'язана з визначенням собівартості продукції. У бухгалтерському обліку оцінка виробничих запасів можлива: за первісною вартістю, за чистою реалізаційною вартістю, за справедливою вартістю та за фінансовою (обліковою) вартістю.

Вартісна оцінка активів господарюючого суб'єкта служить базою для визнання витрат, включення їх у ціну товарів, продукції, робіт, послуг і формування фінансових результатів.

Оцінка запасів займає провідне місце в системі нормативного регулювання їх бухгалтерського обліку. Згідно П(С)БО 9 «Запаси» оцінку запасів за їх окремим видати слід розглядати на наступних етапах їх руху:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату балансу.

Порядок оцінки запасів залежить від багатьох факторів, основних з яких є обране підприємством система обліку запасів. Для відображення запасів та одержання інформації про їх наявність і рух підприємства можуть застосовувати системи постійного (яка характерна для базового підприємства) чи періодичного обліку, обумовивши своє рішення в наказі про облікову політику.

Сутність кожної із систем обліку відображається в назві: при системі постійного обліку надходження та витрачання запасів обліковуються постійно, щодня, при системі періодичного обліку при складанні звіту (раз на рік, квартал, місяць). При застосуванні періодичної системи обліку виробничих запасів оцінка вартості залишків запасів проводиться в кінці облікового періоду, що потребує проведення інвентаризації. При застосуванні постійної системи така оцінка ведеться протягом всього облікового періоду. Постійна система обліку запасів вимагає більших витрат.

Основою достовірності визначення вартості запасів є вартість їх придбання або їх собівартість. Первісна вартість запасів визначається залежно від способу їх надходження на підприємство.

При придбанні виробничих запасів у сторонніх підприємств (постачальників) вони зараховуються за первісною вартістю, яка включає в себе: суми, що сплачуються згідно з договором поставки, суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємством та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання.

При виготовленні виробничих запасів вони зараховуються за первісною вартістю, яка визначається сумами прямих і непрямих витрат на їх виготовлення (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші прямі витрати та загально виробничі витрати).

При внесенні (передачі) засновниками (учасниками) підприємства в якості внеску до статутного капіталу та при безоплатному одержанні вони зараховуються за первісною вартістю, яка визначається як справедлива вартість.

При придбанні виробничих запасів через обмін на подібний актив вони зараховуються за первісною вартістю, яка визначається як балансова вартість. Якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то вартість запасів визначається їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

При придбанні виробничих запасів через обмін на неподібний актив вони зараховуються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості запасів, збільшення (зменшення) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана в процесі обміну.

Не включається до первісної вартості запасів, а належить до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові витрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» передбачені такі методи оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продаж та іншому вибутті:

- ідентифікованої собівартості;

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Доцільність використання різних методів для визначення собівартості запасів визначається підприємством. Не може бути підставою для застосування різних методів визначення собівартості одного виду виробничих запасів, різниця в географічному місцезнаходженні запасів і в податкових правилах.

Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і розрахунок собівартості здійснюється за кожною відповідною одиницею запасів. За методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів оцінюються виробничі запаси, які відпускаються та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного. Цей метод є найточнішим для визначення фінансових результатів, оскільки кожна партія запасів обліковується за ціною свого придбання.

Метод середньозваженої собівартості є більш простим у використанні.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці матеріальних виробничих запасів. При використанні цього методу особливістю обліку є визначення середньої ціни. Так, середньозважена ціна може визначатися один раз за звітний період або при кожному надходженні матеріалів, тобто ціна змінюється з врахуванням ціни та обсягу останньої партії.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) базується на припущенні, що виробничі запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Метод ФІФО є досить об'єктивним, простим, перешкоджає завищенню чи заниженню ціни запасів відпущених у виробництво.

Нормативні затрати — це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які базуються на нормах використання матеріалів, праці і нормальної виробничої потужності. Метод оцінки нормативних затрат використовується для наявності і руху готової продукції і незавершеного виробництва.

Оцінка за методом ціни продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торго-

вельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Вибір методу оцінки матеріальних виробничих запасів має значний вплив на суму оподаткованого прибутку. Використання різних методів приводить до різного розміру балансового прибутку. Вибір методу оцінки є елементом облікової політики підприємства і не підлягає змінам без вагомих підстав. При виборі методу оцінки виходить з інтересів користувачів. Неможливо сказати, що один із методів є кращим, необхідно враховувати до яких наслідків приводить використання того чи іншого методу, з точки зору оподаткування. Кращий метод — це той метод, що відповідає політиці ціноутворення. Обрані методи розкриваються у примітках до фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 9, запаси відображаються в звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів — це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізації. Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат завершення виробництва і збут.

Інформація, яка представляється в балансі підприємства, має недолік, який пов'язаний з оцінкою майна. Вартість, яка вказана в балансі для активів виробництва дуже часто не співпадає з справедливою вартістю активів. Вона не показує поточну вартість активів підприємства. У більшості країн у відповідності з загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності притримуються правил первісної («історичної») вартості. Тобто активи «заносяться до книги» по фактично оплаченій за них ціні, незалежно від строку давності чи їх вартості на теперішній час.

Спеціалісти в галузі обліку наголошують про необхідність переоцінки активів за поточними цінами. Це значить, що оцінка в балансі повинна бути максимально наближена до реальної вартості майна на даний момент. Для цього потрібно: чи застосовувати поточну ринкову вартість чи враховувати ймовірні витрати й доходи від майбутніх операцій, відобразити коливання цін і т.д. Але при вири-

шення цього питання відсутня єдина думка у відношенні вибору бази зусиль і способів застосування поточних цін.

Первісна вартість цілком приємна для країн зі стабільним рівнем цін. Але застосування цього методу оцінки в умовах високої інфляції не дасть достовірної картини становища майна, капіталів і обов'язків підприємства. Облік інфляційного впливу на оцінку є однією із проблем міжнародного фінансового обліку. Дивлячись на застосування зусиль і розроблені міжнародні стандарти з обліку інфляції одного рішення по цій проблемі не досягнуто, а сама необхідність показувати інфляційні коливання цін у бухгалтерському обліку визнається далеко не всіма.

Деякі бухгалтери віддають перевагу чистій вартості реалізації (ліквідаційній вартості). Ця оцінка майна з точки зору його продавця за мінусом будь-яких витрат на реалізацію з обліком необхідного для цього часу. Але аргументом на користь первісної вартості є те, що при виборі методу оцінки вирішальне значення мають наступні обставини: підприємство, яке представляє звітність, буде працювати необмежено довгий час, достатній для виконання поточних планів і погашення своїх зобов'язань. Тому в бухгалтерському обліку при оцінці майна і заборгованості організації традиційно віддається перевага первісній вартості перед чистою реалізаційною вартістю.

Таким чином, питання про вибір оцінки як єдиного орієнтира в силу впливу багатьох факторів залишається відкритим.

На підставі викладеного можна зробити наступні висновки:

— у процесі діяльності суб'єктів господарювання фактична собівартість запасів підлягає суттєвим коливанням. Тому для їх оцінки на конкретну дату необхідно користуватися різними методами;

— вибір методу оцінки здійснюється господарюючим суб'єктом самостійно в рамках прийнятої облікової політики, що впливає не тільки на величину витрат виробництва, продажу чи собівартість, але й на прибуток і суму сплачуваних податків. У стандартах бухгалтерського обліку відображаються загальні принципи оцінки запасів і, відповідно, кожна галузь має свою специфіку, яку потрібно враховувати.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 зі змінами і доповненнями.

2. Під редакцією Добровського В.М. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: Навчальний посібник. — К.: А.С.К., 2009 — 976 с.

3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник. — К.: Лібра, 2004. — 880 с.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 330.332

Л.В. Івченко, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку
підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ШЛЯХИ ЗАЛУЧЕННЯ ДОДАТКОВИХ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

АННОТАЦИЯ. В статье рассматриваются источники финансирования инвестиционных ресурсов и их структура.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: источники финансирования капитальных вложений, собственные, заемные и привлеченные источники, целевой государственный кредит, инвестиционный лизинг, эмиссия акций предприятия, эмиссия инвестиционных сертификатов.

ABSTRACT. The article review the sources of financing of investment resources and it's structure.

KEY WORDS: sources of funding for capital investments, own and borrowed sources, целевой государственный кредит, investment leasing, share issue of the company, issue of investment certificates.

АНОТАЦІЯ. У статті розглядаються джерела фінансування інвестиційних ресурсів та їх структура.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: джерела фінансування капітальних вкладень, власні, позикові та залучені джерела, цільовий державний кредит, інвестиційний лізинг, емісія акцій підприємства, емісія інвестиційних сертифікатів.

Для організації ефективного обліку інвестицій важливе значення має класифікація інвестицій, яку необхідно здійснювати, виходячи з різних критеріїв — об'єкту вкладення, суб'єкту інвестування, характеру участі в інвестуванні, форми власності інвестицій, терміну інвестування, ступеня ризику, регіональної ознаки, форми власності інвестиційних ресурсів, рівня прибутковості, організаційної форми інвестицій і галузевої спрямованості. Фінансування капітальних вкладень здійснюється за рахунок трьох основних груп коштів: власних, позикових і залучених (рис. 1).

Структура джерел фінансування капітальних вкладень підприємства залежить від багатьох факторів, зокрема: від оподаткування