1.Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / Під ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.

Получено 28.04.2004

УДК 657.336.76

П.В.ПАВЛОВ
Хмельницький державний університет

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ РІЗНИХ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ

Розглядаються особливості використання різних методі оцінки запасів, а також вплив факторів на вибір методу. Класифікація факторів дає змогу вивчити вплив окремих груп факторів на вибір того чи іншого методу.

Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації. Навколо цих питань велося багато дискусій, у результаті чого були сформовані різні методи оцінки запасів, що використовувались при їхньому списанні. Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку даного об'єкту, тому що вона впливає на точність фінансових результатів. На сьогодні завдання полягає у визначенні кращого методу в конкретній ситуації.

Результати вивчення літературних джерел [1-4] дають змогу зробити висновок: незважаючи на те, що дослідники торкаються окремих аспектів використання різних методів оцінки запасів при їхньому списанні, відсутні фундаментальні дослідження щодо порядку вибору методу оцінки факторів, що впливають на такий вибір. Це означає, що питання про особливості вибору методів оцінки запасів при списанні розглянуто недостатньо і вимагає уточнень і доповнень.

Відповідно до вимог П(С) БО 9 “Запаси” оцінка запасів здійснюється в трьох випадках: при надходженні, при списанні і на дату складання звітності (на дату балансу).

При виборі варіанта оцінки запасів, що вибули, до уваги приймається широкий спектр факторів: рівень інфляції, фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо.

При цьому умови, в яких функціонує підприємство, є специфічними для кожного господарського суб'єкта. Тому облікова політика, що є інструментом реалізації способів (прийомів) бухгалтерського обліку

(первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування, підсумкового узагальнення), на різних підприємствах буде мати свої особливості. Принципи і правила, що є прийнятними і корисними для управління одним підприємством, можуть негативно вплинути на результати діяльності іншого підприємства. Особливо це стосується питань оцінки запасів при їхньому списанні за одним з методів: ФІФО, ЛІФО, середньозваженої або ідентифікованої собівартостей.

Тому можна виділити окремі групи факторів, що впливають на вибір методу оцінки запасів при їхньому списанні.

Аналіз впливу таких факторів дозволяє стверджувати, що вони порізному впливають на вибір методів оцінки і мають неоднакове значення. Окремі фактори дозволяють вибрати лише один з наведених чинників. Всю сукупність факторів впливу можна поділити на дві групи: зовнішні і внутрішні.

Зовнішні фактори (рис.1) пов'язані з особливостями функціонування економіки країни, розвитку ринкових відносин, системи оподаткування тощо.

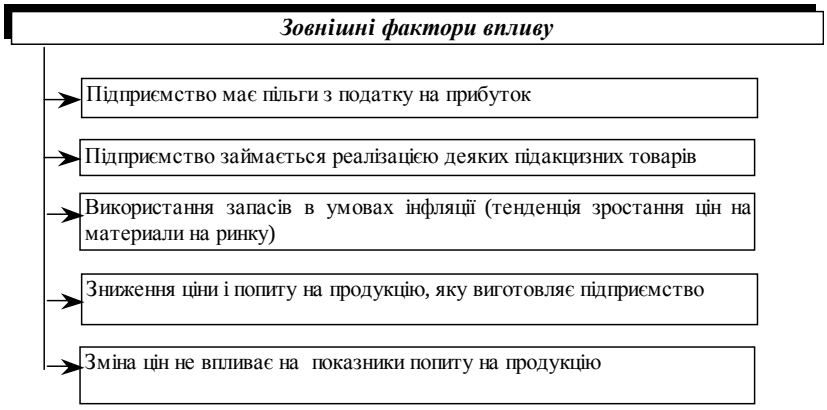

Рис. 1 – Зовнішні фактори впливу на вибір методів оцінки запасів при їхньому списанні

Істотне значення в процесі вибору методу оцінки мають особливості оподаткування. Так, якщо підприємство має пільги з податку на прибуток, у нього не виникає потреби в зменшенні розміру оподатковуваного прибутку шляхом завищення собівартості. Це дозволяє підприємству використовувати метод ФІФО.

Якщо підприємство займається реалізацією підакцизних товарів, воно прагне збільшити їхню собівартість для відповідного збільшення торгової націнки на ці товари, для чого застосовується метод ЛІФО.

Проблема використання методів оцінки пов'язана також з невідповідністю мети податкового й управлінського обліку. Несумісні чи конфліктні моменти податкового й управлінського планування пов'язані з фіктивним керуванням господарськими операціями (часто податкове планування проводиться винятково в облікових цілях без реальної зміни господарських операцій на підприємстві). Тут і виникає необхідність вибору оптимального методу оцінки запасів.

Значний вплив на вибір методу оцінки має ситуація, що складається на ринку, де підприємство купує виробничі запаси та реалізує готову продукцію. При цьому важливе значення має вплив таких факторів, як зміна ціни на виробничі запаси, а також зміна ціни і попиту на готову продукцію підприємства.

В умовах ринку при збільшенні інфляції чи зниженні цін підприємства можуть використовувати відповідно варіант оцінки запасів ЛІФО чи ФІФО. Ці варіанти широко використовуються в міжнародній практиці бухгалтерського обліку.

Оцінка запасів може проводитися за собівартістю перших за часом придбання товарно-виробничих запасів (метод ФІФО). При цьому необхідно враховувати зміну ціни на виробничі запаси на ринку. Так, при її постійному зростанні рекомендується застосовувати метод ЛІФО, що дозволяє підприємству заощадити кошти, отримані з виторгу, для придбання наступних партій виробничих запасів. Якщо ж ціна на виробничі запаси на ринку зменшується, кращим вважається використання методу ФІФО. Це дає можливість використовувати більш дорогі партії виробничих запасів, що були придбані раніше. При цьому собівартість готової продукції підприємства буде зростати, Виняток складає випадок, коли підприємство є монополістом на даному ринку, тоді зміна цін не буде впливати на попит споживачів і підприємство може використовувати метод ЛІФО для оцінки запасів.

Якщо брати до уваги, що найточнішим є фінансовий результат, отриманий у результаті порівняння поточної собівартості товарів з їх поточною продажною вартістю, то можна вважати, що ЛІФО має явну перевагу над методом ФІФО, оскільки дозволяє співвідносити ці величини (поточну (ринкову) вартість запасів і поточну (ринкову) вартість продажу).

Оцінка запасів за поточною (ринковою, сформованою на даний момент) вартістю дає можливість підприємству в умовах підвищення цін поповнювати свої запаси без пошуку додаткових джерел для поповнення оборотних коштів.

Метод ЛІФО за будь-яких коливань цін передбачає, що собівартість реалізованої продукції (товарів) буде відповідати рівню цін на

момент продажу, він показує менший валовий прибуток у період інфляції і великий – у період дефляції, що дозволяє згладити вплив факторів підвищення і спаду в економіці країни.

Метод ЛІФО дозволяє відображати залишки запасів за цінами перших закупівель, тобто їхня балансова оцінка не збігається з їх реальною вартістю: у період інфляції вона виявляється заниженої, у період дефляції – завищеної в порівнянні з їх поточною ринковою вартістю.

Зазначені вище обставини, що виникають у зв'язку з коливанням цін, необхідно враховувати при аналізі показників балансу. Тому потрібно в примітках до звітності, згідно з вітчизняними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, відзначати, який з методів оцінки вибуття запасів використовується підприємством у звітному періоді.

При цьому необхідно враховувати наявність недоліків, пов'язаних із впливом зовнішніх факторів економічного життя держави на показники валового прибутку підприємства. Так, в умовах постійного зростання цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Якщо враховувати, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також і ціни на реалізований товар, то при використанні методу ФІФО показник валового прибутку, відображений у Звіті про фінансові результати, можна вважати завищеним.

В умовах постійного зниження цін спостерігається зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок використання методу ФІФО і змушеного зниження відпускних цін на реалізовану продукцію (товари), виявляється в звітності заниженим.

Одночасно, якщо запаси, що здобуваються в умовах постійного зростання цін, будуть обліковуватися за методом ФІФО і списуватися в реалізацію за найменшими цінами, то запаси, що залишаються на балансі, будуть оцінені по вартості, більш наближеній до ринкової. Це говорить про те, що при аналізі балансу такого підприємства показники власних коштів, оборотного капіталу і коефіцієнт покриття будуть більш реальними в порівнянні з тим, якби підприємство використовувало для оцінки запасів метод ЛІФО.

Матеріально-виробничі запаси можуть оцінюватися підприємством за середньозваженою собівартістю. Вона обчислюється (по кожній обліковій одиниці виробничих 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.

Метод оцінки за ідентифікованою собівартістю передбачає визначення витрат за кожною конкретною одиницею використаних виробничих запасів. Він обирається підприємством при закупівлі оздоблю-

вальних матеріалів – фарби, побілки, шпалер тощо для ремонту. Якщо обсяг ремонту невеликий, то на практиці номенклатура матеріалів буде незначна, тому для цієї групи запасів може бути прийнятий метод оцінки за собівартістю кожної одиниці. Також цей метод використовується при обліку дорогих матеріалів. Наприклад, для будинку моделей (ательє) – дороге натуральне хутро, для збиральних підприємств – номерні електронні деталі (плати і т.п.).

Крім зовнішніх факторів на вибір методу оцінки виробничих запасів при їхньому списанні впливають внутрішні фактори, що визначаються організаційними особливостями господарського суб'єкта, а також специфікою технології, що використовується підприємством у виробництві (рис.2).

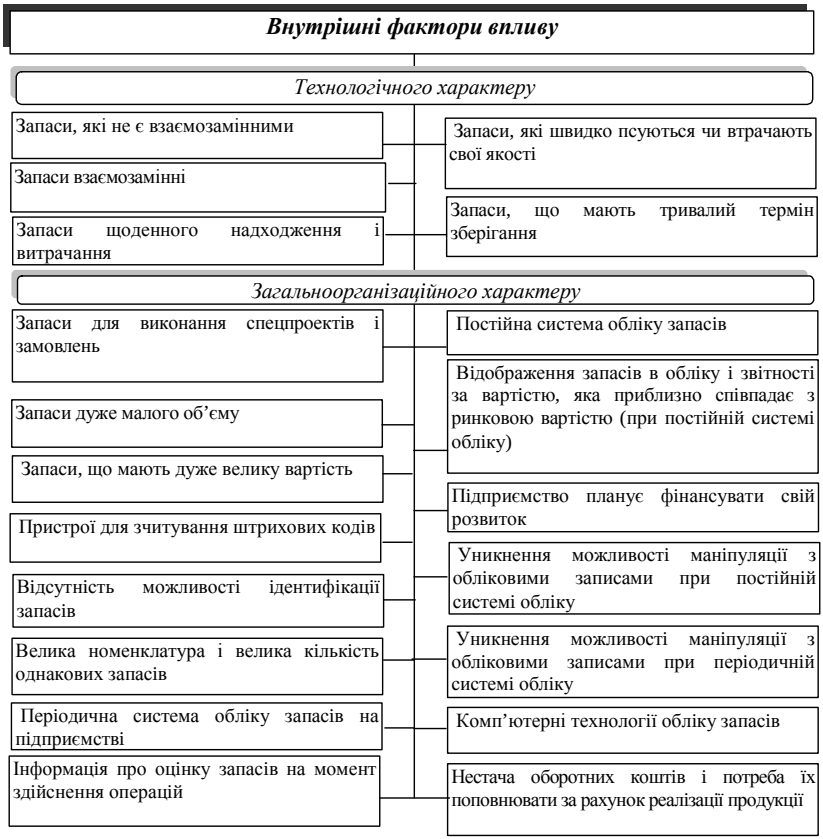

Рис. 2 – Внутрішні фактори впливу на вибір методу оцінки запасів при їхньому списанні

Проаналізуємо особливості впливу внутрішніх факторів на вибір методу оцінки запасів при їхньому списанні.

Серед факторів загальноорганізаційного характеру можна виділити такі, що дозволяють застосовувати лише один з можливих методів оцінки запасів або здійснювати вибір з декількох варіантів методів. Наприклад, використання підприємством виробничих запасів в особливому порядку для виконання спецпроектів і замовлень дає йому можливість простежити, які одиниці запасів були використані для даного замовлення і яку вартість вони мають. У такій ситуації можливе застосування методу оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю. Даний метод також дозволяє використовувати застосування підприємством пристроїв для зчитування штрихових кодів. Крім того його можна застосовувати у випадку використання господарським суб'єктом малих обсягів запасів.

Якщо ж запаси мають велику вартість чи не можуть звичайним чином заміняти один одного, тоді метод ідентифікованої собівартості є єдино можливим – інші методи в таких випадках не застосовуються.

На фактори, які ускладнюють або унеможливлюють застосування методів оцінки запасів, потрібно звернути особливу увагу.Так, при використанні підприємством великої кількості і номенклатури однакових запасів застосування методу ідентифікованої собівартості є складним і неефективним .

Метод середньозваженої собівартості застосовується у випадках використання підприємством періодичної системи обліку запасів, при якій даний метод є простим у застосуванні і досить діючим для надання інформації в управлінських цілях. Таким чином, метод застосовується, коли господарському суб’єкту потрібно одержати інформацію щодо оцінки запасів у момент безпосереднього здійснення операцій. Крім того, він дозволяє виключати можливість маніпуляції обліковими записами.

Можна також застосовувати метод середньозваженої собівартості, якщо підприємство використовує взаємозамінні запаси або відсутня можливість ідентифікації одиниць запасів.

Недоцільно застосовувати метод середньозваженої собівартості, якщо господарський суб'єкт використовує постійну систему обліку запасів чи якщо особливості технологічного процесу зв'язані з щоденним надходженням і витратою запасів. Це робить використання даного методу неефективним і трудомістким.

Якщо виробничий процес пов'язаний з використанням виробничих запасів, які швидко псуються чи втрачають свої властивості, доцільне використання методу ФІФО. Він дозволяє наблизити вартість запасів,

що відображаються в обліку і звітності, до їх поточної ринкової вартості.

Особливе значення надається методу ФІФО, коли власник приймає рішення про фінансування подальшого розвитку господарського суб'єкта: оцінюючи виробничі запаси за собівартістю перших за часом надходження одиниць, штучно зменшується собівартість готових виробів. Якщо ж не зменшувати продажної вартості готових виробів, підвищується розмір прибутку, отриманий від реалізації продукції, що використовується для формування власного капіталу підприємства.

Метод ЛІФО вибирають підприємства, які згідно з технологією використовують запаси тривалого терміну зберігання. Крім того, досить велику роль даний метод відіграє у процесі прийняття управлінських рішень. Керівництво суб'єкта господарювання може прийняти рішення щодо застосування методу ЛІФО, якщо в процесі діяльності виникають проблеми з вільними оборотними коштами. Застосування даного методу, особливо в умовах високої інфляції, дозволяє штучно підвищити собівартість готової продукції, що збільшує її продажну вартість і, відповідно, виторг від реалізації. Виторг, отриманий від реалізації продукції, збільшує обсяг оборотних коштів. Однак необхідно враховувати, що розмір прибутку, отриманого від реалізації готових виробів, буде зменшуватися, що негативно вплине на можливість фінансування розвитку підприємства.

Поряд з цим певне значення мають фактори, що дозволяють застосовувати кілька методів оцінки, тому виникає можливість вибору одного з них – найменш трудомісткого і найбільш ефективного.

Важливе значення має застосування підприємством комп'ютеризованих технологій обліку запасів. Точна інформація про види, якісні і технічні характеристики запасів дозволяє з однаковою легкістю використовувати кожний з методів оцінки запасів, причому з найменшими витратами праці і часу.

Здійснюючи вибір між методами оцінки ФІФО або ЛІФО, необхідно враховувати вплив як внутрішніх, так і зовнішніх факторів.

Метод ФІФО дозволяє відобразити в обліку і звітності вартість запасів, що приблизно дорівнює поточній ринковій вартості, а також дає можливість підвищити розмір прибутку з метою фінансування наступного розвитку підприємства. Особливо ефективний даний метод, якщо підприємство використовує запаси, які швидко псуються або втрачають свої властивості.

В інших випадках, зокрема за наявності у підприємства проблем з вільними оборотними коштами і потрібно їхнє поповнення, використовується метод оцінки запасів ЛІФО.

1.Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.

2.Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80 с.

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

4.Грачова Р. Дозапасалися // Дебет - Кредит. – 2001. – №46. – С. 17-22.

Отримано 27.04.2004

УДК 657.25

О.В.ШКУРКО
Харьковская национальная академия городского хозяйства

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ОПЕРАТИВНОЙ АРЕНДЫ НЕЖИЛЫХ ПОМЕЩЕНИЙ

Рассматривается комплекс хозяйственных отношений в условиях оперативной аренды нежилых помещений. Предлагается дифференцировать ряд операций в составе арендной платы, в частности, затраты на возмещение эксплуатационных расходов арендодателю.

Арендные отношения в условиях рынка стали одним из ключевых видов взаимодействия хозяйственных субъектов. Этому вопросу посвящено целый ряд законодательных актов Украины [1,2], а также публикации известных ученых В.А.Карпенко [3], В.Н.Игнатенко [4], М.М.Ким, В.А.Йолкина [5], Г.М.Давидов, И.К.Дрозд [6].

На практике учет арендных операций достаточно четко регламентирован как для арендодателей, так и для арендаторов. Согласно плану счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999г., №291 и зарегистрированного в Министерстве юстиции Украины 21 декабря 1999г. №892/4185, операции оперативной аренды учитываются по счетам, приведенным в таблице.

Приведенная схема проводок очевидна и не вызывает сомнений в случае аренды транспортных средств, машин, оборудования, отдельно стоящих зданий или целостных имущественных комплексов. Это обусловлено тем, что все эксплуатационные расходы по содержанию и техническому обслуживанию арендуемых необоротных активов арендатор берет на себя и соответствующие затраты отражает в бухгалтерском учете обычным способом в рамках своей уставной деятельности.

Однако, в случае аренды нежилых помещений, которые являются частью жилых или гражданских зданий, вопрос об эксплуатационных расходах необходимо рассматривать с учетом того, что общие затраты