

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ОЦІНКИ ПОСТІЙНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ПРОЦЕСУ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Розкрито теоретичні аспекти аудиторської оцінки постійності реалізації елементів обліково-економічної політики щодо процесу ціноутворення, а саме: порядок формування вільних цін на підприємстві, економічна сутність процесу ціноутворення для визначення об'єктів аудиторської оцінки, форми цінової політики і варіанти її здійснення, методика визначення ціни, випадки відхилення від політики ціноутворення

Постановка проблеми. Ціна відіграє центральну роль в системі ринкового механізму і виступає об'єктивною економічною категорією, тобто інструментом, що функціонує тільки на основі економічних законів. В будь-якому суспільстві ціна відображає діючу модель управління, економікою, будучи її похідною. Особливості процесу ціноутворення на конкретному підприємстві повинні бути зображені в його обліково-економічній політиці, ступінь дотримання якої впливає на фінансові результати та ефективність діяльності господарюючого суб'єкта.

Актуальність дослідження полягає в необхідності підтвердження раціональності процесу ціноутворення, його відповідності обліково-економічній політиці підприємства для надання своєчасної, достовірної, повної та неупередженої інформації зовнішнім й внутрішнім користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Стан вивчення проблеми. Складність питання аудиторської оцінки постійності реалізації елементів обліково-економічної політики зумовлюють необхідність і важливість подальшого теоретичного дослідження її економічної сутності щодо процесу ціноутворення.

Мета статті – розкриття теоретичних аспектів аудиторської оцінки постійності реалізації елементів обліково-економічної політики щодо процесу ціноутворення.

Досягнення мети супроводжується рішенням наступних задач:

- розкриття порядку формування вільних цін на підприємстві (процес ціноутворення);
- економічну сутність процесу ціноутворення для визначення об'єктів аудиторської оцінки;
- дослідження форм цінової політики і варіанти її здійснення;
- розгляд методики визначення ціни;
- наведення випадків відхилення від політики ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями ціноутворення займаються переважно науковці-маркетологи (І.К. Салімжанов [1]), а обліковій політиці присвячені праці фахівців з обліку і аудиту (М.С. Пушкara, М.Т. Щирби [4]). Державне регулювання ринку цін базується на антимонопольному законодавстві. Нормативно-правове підґрунтя обліку викладено у Міжнародних стандартах фінансової звітності, Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [2,3], Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, внутрішніх регламентах

облікового процесу на підприємстві. Аудиторська діяльність в Україні регламентована Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості, Міжнародними стандартами аудиту (МСА), Кодексом етики професійних бухгалтерів, Законом України "Про аудиторську діяльність", внутрішніми стандартами аудиторських фірм.

Поєднання аспектів цінової політики та зображення формування ціни під час операцій купівлі-продажу ТМЦ в бухгалтерському обліку, а також аудиторської оцінки відповідності процесу ціноутворення обліково-економічній політиці суб'єкта господарювання визначає прогалини в науковій та практичній галузі та визначає напрями дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження. В умовах ринку переважає децентралізоване ціноутворення. Ринковій моделі відповідають ціни, сформовані на основі попиту і пропозиції. В цьому випадку повністю відсутнє директивне кризне планування. Основним регулятором цін є ринок, затвердження цін державою або іншим централізованим суб'єктом відсутнє.

Базовими вважаються світові ціни. Формування цін здійснюється на рівні підприємства-виробника (фірми), а узгодження їх із замовником (споживачем) здійснюється у момент укладення з ним прямого договору або у момент акту купівлі-продажу. При вільних цінах (рис. 1) надлишок (недолік) доходів відразу відображається на рівні цін, відбувається перерозподіл доходів, змінюються напрями інвестицій і таким чином відновлюється рівновага в економіці. Проте в умовах високої концентрації, спеціалізації виробництва, коли переважає монополізм виробника, на вільне ціноутворення прямо або побічно надає регулююче дію держава.

Цінова політика є важливим елементом загальної і ринкової стратегії підприємства, що поєднує в собі стратегічні і тактичні аспекти. В самому загальному вигляді цінова політика комерційної структури може бути визначена як діяльність її керівництва по встановленню, підтримці і зміні цін на вироблювані товари, діяльність, здійснювана в руслі загальної стратегії фірми і направлена на досягнення мети і задач останньої.

Стратегічні аспекти цінової політики містять договірні заходи щодо встановлення і зміни цін. Вони направлені на регулювання діяльності всієї виробничої і товарозбутової мережі підприємства і на підтримку конкурентоспроможності продукції, товарів і послуг відповідно до мети і задач загальної стратегії фірми, відображаються у бізнес-плані та обліково-економічній політиці господарюючого суб'єкта.

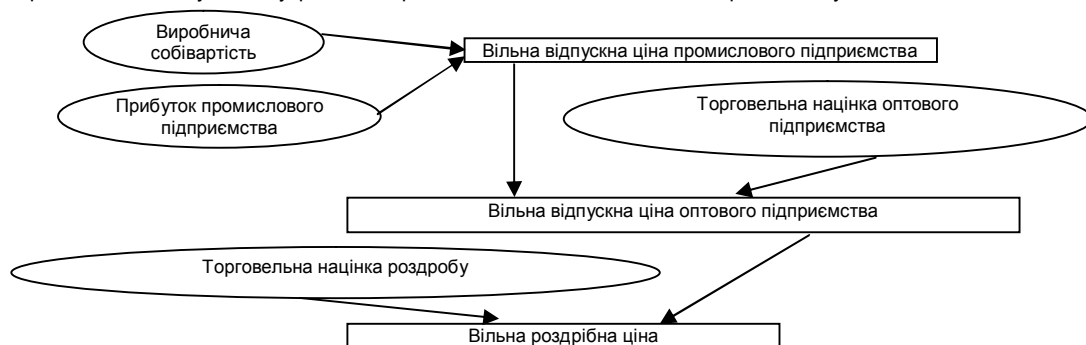


Рис. 1. Структура вільних цін

Тактичні аспекти цінової політики включають заходи короткострокового і разового характеру, що розробляються відділом маркетингу та вносяться до його плану заходів на наступний тиждень (місяць) підприємства. Вони направлені на усунення деформації, яка виникає в діяльності виробничих підрозділів і товарозбутової мережі внаслідок непередбачених змін цін на ринку і (або) поведінки конкурентів, помилок управлінського персоналу, і можуть іноді йти врозрід із стратегічною метою фірми.

Цінова політика покладена в основу процесу ціноутворення підприємства, який складається з шести етапів:

1. Постановка задач ціноутворення припускає ринкове позиціонування, яке визначає стратегія ціноутворення підприємства – забезпечення виживає, максимізація поточного прибутку, завоювання лідерства по показниках частки ринку або по показниках якості товару.

2. Визначення попиту і його еластичності. Для цього використовуються такі прийоми оцінки попиту, як експеримент, пряме інтерв'ю, статистичні висновки. Залежність між ціною і відповідним рівнем попиту зображується на кривій попиту (в звичайній ситуації попит і ціна знаходяться в обернено пропорційній залежності). Попит, як правило, визначає максимальну ціну, яку підприємство може заплатити за свій товар.

3. Оцінка витрат. Мінімальна ціна визначається витратами підприємства (ціна товару за ринкових умов повинна повністю покривати всі витрати по його виробництву, розподілу і збуту, включаючи справедливую норму прибутку за докладені зусилля і ризик).

4. Аналіз цін і товарів конкурентів. На встановлення фірмою середнього діапазону цін впливають ціни конкурентів і їх ринкові реакції, тому для обґрунтованого ціноутворення підприємству необхідно постійно аналізувати ціни і якість товарів своїх конкурентів (ціни товарів конкурентів і товарів-замінників дають середній рівень).

5. Вибір методу ціноутворення. (середні витрати плюс прибуток; аналіз безбитковості і забезпечення цільової прибути; встановлення ціни виходячи з цінності товару, що відчувається; встановлення ціни на основі рівня поточних цін);

Таблиця 1. Економічна сутність процесу ціноутворення для визначення об'єктів аудиторської оцінки постійності реалізації елементів обліково-економічної політики

№	Зміст господарської операції	Вплив на майновий стан і фінансові результати діяльності підприємства (на визначення об'єктів аудиторської оцінки)
1	Придбання ТМЦ за плату	Збільшується обсяг ТМЦ за рахунок зменшення коштів підприємства або збільшення зобов'язань. Це веде до збільшення загальної та швидкої ліквідності підприємства та зменшення абсолютної ліквідності. Складові елементи первісної вартості придбаних ТМЦ – суми: а) сплачені постачальникові відповідно до договору за винятком непрямих податків; б) ввізного мита; в) непрямих податків у зв'язку із придбанням ТМЦ, які не відшкодовуються підприємству; г) транспортно-заготівельних витрат
2	Внесення ТМЦ у статутний фонд	а) погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість ТМЦ; б) суми витрат, перераховані у пп. "б" – "д" п. 1*
3	Безоплатне одержання ТМЦ	а) справедлива вартість товарів; б) суми витрат, перераховані у пп. б) – д) п. 1*
4	Придбання ТМЦ за договорами міні- на подібні активи – на неподібні активи	– балансова вартість переданих товарів. Якщо балансова вартість переданих ТМЦ перевищує їхню справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих ТМЦ визнається їхня справедлива вартість – справедлива вартість отриманих товарів
5	Формування первісної вартості готової продукції	До складу первісної вартості готової продукції включаються прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати, накладні виробничі витрати. Оцінка готової продукції здійснюється через фактичну або нормативну, або планову собівартість.
6	Доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів	До первісної вартості запасів слід включати інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).
7	Нарахування торгівельної націнки	Відповідно нормі прибутку (відсотка торгівельної націнки) збільшується первісна вартість придбаних (виготовлених) ТМЦ. Формується остаточна ціна для продажу ТМЦ, яка повинна забезпечувати покриття прямих та непрямих витрат, і отримання певної частини прибутку.
8	Вибуття ТМЦ через реалізацію (доведення ТМЦ до кінцевого споживача)	Використовуються методи оцінки запасів під час їх вибуття: середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, нормативні затрати, ціни продажів, ФІФО. Зменшуються обсяги ТМЦ, списується собівартість реалізованих ТМЦ, відповідна торгівельна націнка та суми ТЗР, збільшуються абсолютно ліквідні активи (грошові кошти) або дебіторська заборгованість (активи поточної ліквідності), визначається фінансовий результат.

Вважаємо за доречно додатково включати до складу елементів обліково-економічної політики для обґрунтованого процесу ціноутворення на підприємстві наступні положення: складові елементи первісної вартості придбаних ТМЦ та виготовленої продукції (робіт, послуг) з урахуванням особливостей діяльності підприємства (торгівля, виробництво, надання послуг), стратегічні форми цінової політики і варіанти її здійснення; методику визначення ціни (з орієнтацією на витрати або на попит, або на конкуренцію); норму прибутку (відсоток торгівельної націнки); методику розрахунку середнього відсотка торгівельної націнки та порядок її списання з

встановлення ціни на основі закритих торгів). Мета цього етапу – звузити діапазон цін, в рамках якого буде вибрана остаточна ціна товару.

6. Встановлення остаточної ціни ґрунтується на психології ціносприйняття (ціна виступає як показник якості, наявність знижок, різниця між оптовою і роздрібною ціною). При цьому слід дотримуватися антимонопольного законодавства, а саме не допускати: фіксації цін, підтримки роздрібною ціною, цінової дискримінації, необґрунтованого зростання цін, змови з іншими постачальниками даного товару [5, с. 77-84].

Особливе місце під час формування ціни слід відводити обліковій службі, тому що саме бухгалтерія складає первинні кошторисні документи, накопичує та систематизує інформацію про витрати на придбання, постачання, транспортування, фасування, пакування, маркування, зберігання тощо. Саме особливості формування ціни повинні бути викладені в обліково-економічній політиці суб'єкта господарювання.

Відповідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Облікова політика констатує обрану підприємством альтернативу серед способів організації та ведення обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів з урахуванням особливостей та специфіки своєї діяльності, кваліфікації облікового персоналу, наявності комп'ютерної техніки тощо.

Як складові методичного аспекту облікової політики для цілей фінансового та управлінського обліку в науковій літературі [4, с. 70] та відповідному законодавстві [3] згадуються склад первісної вартості придбаних запасів (сировини і матеріалів для виробництва, товарів для перепродажу), методи оцінки вибуття запасів, методи обліку транспортно-заготівельних витрат, порядок визначення первісної вартості готової продукції (робіт, послуг) [2].

Економічну сутність процесу ціноутворення для визначення об'єктів аудиторської оцінки можна систематизувати за змістом господарських операцій (табл. 1).

Економічну сутність процесу ціноутворення для визначення об'єктів аудиторської оцінки постійності реалізації елементів обліково-економічної політики

рахунків обліку; випадки відхилення від політики ціноутворення. Наявність наступних положень дозволить внутрішнім і зовнішнім контролерам (аудиторам) більш ґрунтовно здійснювати аудиторську оцінку щодо постійності реалізації цінової політики.

Розглянемо більш детально запропоновані до включення елементи обліково-економічної політики, що також необхідно перевіряти в ході аудиторської оцінки.

Стратегічні форми цінової політики і варіанти її здійснення безпосередньо витікають з ринкової стратегії господарюючого суб'єкта і відображаються як елемент обліково-економічної політики. Залежно від вживаної

комбінації варіантів ринкової стратегії обирається конкретна форма здійснення цінової політики або відповідна комбінація таких форм:

- досягти такого рівня цін, верхня межа якого забезпечувала б підприємству максимальний прибуток;
- забезпечити підприємству нормальний прибуток (відшкодування витрат виробництва плюс середня норма прибутку);
- вести політику цінової конкуренції;
- здійснювати політику нецінової конкуренції;
- встановлювати ціни на рівні лідера або цін конкурентів;
- забезпечувати престижні ціни, особливо підкреслюючи високу якість товару;
- підтримувати за допомогою цін певний відсоток прибутку на авансований капітал;
- регулювати ціни, що забезпечують стабільність обсягів, номенклатури продукції;
- підтримувати стабільність цін і прибутку шляхом маневрування чинниками виробництва;
- встановлювати ціни з метою витіснення конкурентів з внутрішнього або світового ринку;
- встановлювати низькі ціни з метою проникнення на ринок.

Ціна, що встановлюється підприємством на продукцію або товар, залежить від витрат виробництва, від попиту і пропозиції, від платоспроможності населення, від цінової політики і ринкової стратегії фірми, від якості товару, додаткових послуг і сервісу, від взаємозамінності товарів і, нарешті, від їх життєвого циклу. Всі ці чинники є регулюючими, тобто з їх допомогою відбувається регулювання цін фірмами. Оскільки процес формування цін фірмами знаходиться під впливом великого числа чинників, серед яких підприємство може виникає необхідність у використуванні достатньо гнучких методів ціноутворення і форм здійснення цінової політики, що слід відображати в обліково-економічній політиці. Однак підприємство може впливати на якість продукції, відповідно на витрати виробництва та надання додаткових послуг і сервісу, від чого залежить його цінова політика і ринкова стратегія.

На практиці методика визначення ціни може бути:

- з орієнтацією на витрати;
- з орієнтацією на попит;
- з орієнтацією на конкуренцію.

При **орієнтації на витрати** (витрати плюс прибуток для промисловості; витрати плюс націнка для підприємств торгівлі) методика встановлення ціни наступна: спочатку розраховується повна собівартість одиниці продукції, додаються встановлені процентні відрахування і в результаті виходить ціна. До основних методів встановлення цін відносяться:

1) метод повних витрат, що базується на застосуванні калькуляції з повним розподілом витрат і встановленням ціни за системою "кост-плас", тобто витрати плюс фіксований прибуток;

2) метод прямих витрат, що базується на застосуванні калькуляції по змінних витратах і встановленні ціни за принципом "витрати плюс маржинальний прибуток".

Тобто, вирішальним в діяльності будь-якого підприємства залишається прибуток. Якщо ціна встановлена неопіраючись на прибуток, може дорівнюватися витратам або, взагалі, з'являться збитки діяльності, що є загрозою банкрутства в майбутньому. Більш того, коли ціна рівна витратам, не можна визначити, що є причиною, а що – наслідком. У багатьох випадках витрати виробництва визначаються ринковою ціною, а не навпаки.

Існують наступні методи встановлення ціни з **орієнтацією на попит**:

- дискримінація (встановлення різних цін на різних ринках або сегментах ринку з метою максимізувати прибуток залежно від відмінності в кривих попиту);
- ціноутворення за асортиментною групою товарів (використовування цін для досягнення визначеної мети – отримання прибутку або продажу у межах конкретної асортиментної групи товарів).

При ціноутворенні з **орієнтацією на конкуренцію** (закриті торги) на більшій частині ринку державних установ і деяких інших ринках постачальники запрошуються до участі в торгах на поставки певних видів товарів. Їх пропозиції (тендери) з вказівкою якнайменшої ціни звичайно просять представити до наперед встановленого терміну в опечатаному конверті. Ці конверти розкриваються у присутності цілого ряду осіб, публічно, і найвигідніша пропозиція (з якнайменшою ціною) приймається.

У зв'язку з тим що в даному випадку відсутня можливість подальшого внесення змін в ціну, рішення про призначення ціни частково ґрунтується на власних витратах і в основному – на аналізі можливих пропозицій конкурентів, що включає: аналіз минулих пропозицій конкурентів; аналіз нинішнього стану справ конкурентів (наскільки повний їх портфель замовлень, тобто конкурент, який володіє повним портфелем замовлень, пропонуватиме високі ціни, а конкурент з неповним портфелем замовлень – низькі).

Підприємство може допускати деякі відхилення від політики ціноутворення, що слід зображувати в положеннях обліково-економічної політики:

- заплановані цінові знижки за виконання певних дій (наприклад, за рекламування товару);
- торгові знижки – різниця між роздрібною ціною і більш низькою ціною оптових поставок;
- заплановані знижки з цін як засіб стимулювання збуту;
- незаплановане різке зниження цін – "війна цін" [5, с. 108-117].

Керівництву підприємства слід надавати постійну увагу взаємодії фінансових і маркетингових служб, тому що процес формування цін зазначених служб відрізняється. Маркетологи звичайно починають з визначення ціни для кінцевих споживачів і потім рухаються назад, щоб визначити ціни для учасників каналів руху товару, а також прийняти витрати виробництва і прибуток. Фінансисти ж визначення ціни починають з витрат на придбання, транспортування, фасування і пакування, додають до них прибуток і одержують продажну ціну. Тому керівники фірми повинні підтримувати ухвалення рішень за цінами, що згаджені зі всіма зацікавленими службами і перш за все економічними, що дозволить їм встановити оптимальні ціни на свою продукцію, які будуть покладені в основу прас-листів.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Таким чином, визначальним чинником висловлення незалежної думки аудитора стосовно оцінки постійності реалізації елементів обліково-економічної політики щодо процесу ціноутворення є глибоке знання перевіряючого особливостей згаданого процесу та детальне висвітлення всіх аспектів формування ціни на підприємстві в його обліково-економічній політиці.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40, ст. 365.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 31.12.99 N 318.
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 20.10.99 N 246.
4. *Пушкар М.С., Щирба М.Т.* Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
5. *Салимжанов И.К.* Ценообразование: учебник / И.К. Салимжанов. – М.: КНОРУС, 2007. – 304 с.

ПЕТРЕНКО Світлана Миколаївна – доктор економічних наук, доцент кафедри контролю і аналізу господарської діяльності Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

ГОНТАРЕНКО Ю.О. – студентка Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського