

властивості, як точність, репрезентативність, своєчасність, змістовність, доступність, стійкість, вірогідність.

Отже, основні принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані: вони забезпечують виконання в мікроеkonomічному середовищі його функцій – інформаційних, контрольних і загальноekonomічних. Пропонуємо до принципів бухгалтерського обліку включити принцип документування, який забезпечує якість облікової інформації.

1. Безручук С. П. Документування як основний принцип забезпечення якості облікової інформації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/7342/1/13.pdf>.

2. Бородин В. В. Основные положения по документированию и документообороту в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iovpani.spb.ru/attachments/>.

3. Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації / Оксана Володимирівна Будько // Економічний аналіз : зб. наук. праць / редкол. : С. І. Шкарабан (го- лов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка, 2013. – Т. 14. – № 2. – С. 183–187.

4. Вольська К. О. Розвиток документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: автореф. дис. ... канд. екон. наук / К. О. Вольська. – Житомир, 2015. – 25 с.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV (із змінами та доповненнями).

6. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

7. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Положення від 24.05.95 року № 88 (зі змінами і доповненнями).

8. Сучкова К. М. Особливості документування операцій на будівельних підприємствах та шляхи його поліпшення [Електронний ресурс] / К. М. Сучкова. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/>.

9. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

В.К. Орлова, С.М. Кафка

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ДОСЛІДЖЕННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Оцінка майна підприємства необхідна в процесі господарювання при надходженні і вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як: купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка основних засобів, виділення часток в статутному капіталу при створенні підприємства та в процесі його діяльності, об'єднанні підприємств, встановленні ціни акцій, ліквідації підприємства, виконанні права успадкування; виконанні рішення суду тощо.

Бухгалтерський облік потрібен для того, щоб забезпечити збереження майна власника. Майно можна обраховувати і в натуральних одиницях. В такому випадку на підставі даних обліку власник буде мати інформацію: скільки того чи іншого майна було на початок якогось періоду, скільки і від кого надійшло, скільки куди пішло (вибуло, витрачено) і скільки є на той чи інший момент часу. Тобто тут можна обійтися без грошового вимірника, а значить без оцінки. Хоча це не зовсім так. Сплачувати за отримане з зовні майно, як правило, треба грошима. Тому і тут виникає необхідність в грошовому вимірнику, хоча не майна, а боргу, пов'язаного з майном. Але для вирішення такої задачі бухгалтерського обліку як виявлення фінансового результату (це одна з основних завдань бухгалтерського обліку) без використання грошового вимірника неможливо. Фінансовий результат розраховується як різниця між сумою доходу і величиною витрат, які забезпечили цей дохід. Дохід вимірюється, як правило, в грошах, тому і різноманітні витрати (витрати праці, різних матеріалів, використання

основних засобів і нематеріальних активів та інше) повинні вимірюватися в грошовій одиниці. Якщо з грошовою оцінкою поточних витрат (витрати праці, різних матеріалів та інше), як правило, проблем не буває, то з оцінкою величини капіталізованих витрат (амортизації) можуть бути труднощі.

Поточні витрати виникають і майже одночасно компенсуються в межах одного звітного періоду, а капіталізовані включаються у витрати частинами на протязі багатьох звітних періодів у формі амортизації. В сумі виручки, яка поступає на підприємство, є поточні витрати, тому частина виручки йде на компенсацію цих витрат, а сума капіталізованих витрат (амортизація) залишається на підприємстві, поповняючи розмір його обігових коштів в зв'язку з тим, що раніше обігові кошти були вилучені на придбання основних засобів і нематеріальних активів. Таким чином, на поповнення обігових коштів повинно бути направлено стільки, скільки в свій час було вилучено. Такий баланс порушується в випадку дооцінки основних засобів і нематеріальних активів. Щоб цього не сталося, дооцінку основних засобів і нематеріальних активів не треба амортизувати або не відображати дооцінку на рахунках бухгалтерського обліку. На наш погляд, основні засоби і нематеріальні активи доцільно відображати в обліку за історичною вартістю з врахуванням зносу.

Прагнення досягнути високого ступеня достовірності інформації фінансової звітності привели до плутанини двох важливих понять: грошова оцінка як метод бухгалтерського обліку (бухгалтерський облік не може бути без грошової оцінки всіх об'єктів обліку) і оцінки всіх статей балансу за справедливою вартістю на дату звітності, яка безумовно необхідна, але оцінка статей балансу не повинна відображатися на рахунках бухгалтерського обліку.

В той же час професор Гуцайлюк З. В. зазначає: «Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширилися. Насамперед, вона не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а стала методологічною основою визначення реальної їх вартості» [1, с.14]. Автор зауважує на важливості оцінки в бухгалтерському обліку і ототожнює оцінку як метод бухгалтерського обліку з оцінкою як технічним прийомом.

У бухгалтерському розумінні оцінка є способом вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел, представляючи собою один із методів бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що натуральні показники первинних документів переводяться в грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей.

Основоположні принципи бухгалтерського обліку вимагають грошової оцінки майна і будь-яких господарських операцій (економічних дій на підприємстві). Ці вимоги виникають із суті системи бухгалтерського обліку. Але, коли мова йде про оцінку капіталу (про ціну підприємства), то його оцінка повинна розраховуватися через ймовірну вартість майна на дату звітності і ціна досить часто не пов'язана з предметом, а залежить від багатьох ринкових факторів: модно, чи не модно на даний момент, чи є покупці, від їх купівельної спроможності, якою мірою цей предмет потрібен і т. д. до того моменту, як за цей предмет сплатили або передали право власності згідно договору, в якому вказана ціна, реальну вартість розрахувати неможливо.

Оцінка за собівартістю придбання представляє собою суму грошових коштів або інших цінностей, переданих в оплату отриманих товарів чи послуг. Переваги оцінки за собівартістю придбання полягають в тому, що вона представляє собою ціну реальної угоди і може бути перевірена. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відображено, що історична (фактична) собівартість пріоритетна в оцінці активів підприємства.

Однак потреби користувачів в фінансовій інформації і вимоги до її достовірності зростають. Пошук шляхів задоволення цих вимог породив ідею оцінювати активи, капітал і зобов'язання в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю. Знання про справедливую вартість можна здобути майже виключно в процесі реалізації, чого не відбувається на дату звітності. Щоб забезпечити надійність системи бухгалтерського обліку не можна використовувати будь-які розрахункові ціни, в тому числі прогнозні, стратегічні та інші.

Оскільки різні люди по-різному розуміють значення слова «оцінка», тому не дивно, що вартісна оцінка носить досить у багатьох випадках суб'єктивний характер, а визначення вартості є досить суперечливим питанням. Тому дуже важливо, щоб сторони, що беруть участь у процесі, наприклад, передачі права власності, з самого початку розуміли, які цілі вони прагнуть досягти, і не тільки у зв'язку з внутрішнім суперечним характером цього заходу, але й у зв'язку з тим, що підходи до оцінки розрізняються в залежності від обставин

Нормативними документами з бухгалтерського обліку передбачена обов'язковість переоцінки статей балансу на дату звітності. Проте, як зазначають Шевчук В. та Корягін М. «на сьогодні дискусійними залишається низка питань, пов'язаних із переоцінкою необоротних активів, у тому числі основних засобів як їх основної складової:

- включення до витрат сум уцінки основних засобів або до доходів дооцінки у межах попередньої уцінки, можливе недотримання принципу відповідності доходів і витрат внаслідок такого бухгалтерського відображення;

- необов'язковий характер віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що амортизована, методика такого віднесення, міняючи звіт про фінансові результати» [2, с. 9].

Відображення у звіті про фінансові результати доходів у співставленні з понесеними витратами, є об'єктивним, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат. Віднесення сум дооцінок основних засобів безпосередньо на збільшення нерозподілених прибутків підприємства, що передбачено вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, також викликає дискусії серед вчених. Це пов'язано з тим, що передбачений підхід порушує принцип відповідності доходів і витрат, тому що суми амортизації дооціненої частини вартості необоротних активів включаються до складу витрат звітного періоду, таким чином, зменшуючи фінансовий результат. Дані витрати не є фактично понесеними, тому повинні компенсуватися відповідною статтею доходів.

Логічно здійснювати оцінку об'єктів бухгалтерського обліку за історичною вартістю. Але існує й інша точка зору: для задоволення потреб користувачів в прогнозній інформації про потенційні доходи і вартість підприємства пропонується усунути історичну оцінку як основний принцип бухгалтерського обліку та впровадити концепцію оцінки за справедливою вартістю.

На наш погляд, усунення історичної оцінки в бухгалтерському обліку призведе до його зруйнування. З іншого боку, особливо менеджерам, інвесторам і кредиторам необхідна більш реальна на дату звітності оцінка підприємства, ніж історична. Тому ми пропонуємо дану проблему вирішувати таким чином: бухгалтерський облік вести, використовуючи тільки історичну вартість. На підставі результатів такого обліку складати бухгалтерський баланс, статті якого є основою трансформації історичної вартості в справедливую, а з урахуванням справедливої вартості складати звіт про фінансовий стан підприємства.

Таким чином, в економічній літературі розглядаються декілька підходів до визначення оцінки, серед яких основними виступають економічний і бухгалтерський.

Економічний підхід передбачає оцінку за ринковими цінами, максимально наближену до реальності. Бухгалтерський підхід полягає в розрахунку оцінки на основі затратного способу. Економічний підхід є корисним для розуміння сутності оцінки, бухгалтерський – для розуміння логіки та порядку їх практичного обчислення [3].

1. Гуцайлюк З.В. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З.В. Гуцайлюк // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2007. – № 10. – с. 11-17.

2. Шевчук В. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / В. Шевчук, М. Корягін // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2012. – № 10. – с. 9-16.

3. Іщенко О.А. Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ / О.А. Іщенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf>

В.М. Пальцан

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ТЕОРЕТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОНЯТТЯ ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Тема фінансових результатів завжди буде актуальною, адже в діяльності будь-якого підприємства прибуток відіграє головну роль. Він є основним джерелом інтенсивного і інноваційного розвитку підприємства, реконструкції виробництва, модернізації його матеріально-технічної бази, покращення соціальних стандартів, рушійною силою розвитку підприємств, регіонів, держави тощо.

Роль прибутку як фінансового ресурсу характеризується саме його використанням на розширення підприємництва. В умовах ринку стабільні позиції мають тільки ті підприємства, що постійно розвиваються, та отримують прибуток.

Першою теоретичною школою, що займалася визначенням прибутку, був меркантилізм, а першу спробу пояснити сутність прибутку зробив Т. Мен у XVI-XVII ст. Олійник О.В., дослідивши їх роботи пише, що меркантилісти стверджували, що прибуток виникає у сфері кругообігу, тобто походження прибутку визвано продажем товару за ціною, вищою за його вартість. Представники цієї школи вважали, що можна купити все, якщо є золото і гроші. Оскільки вони трактували прибуток як різницю між цінами продажу та купівлею товару, то їх помилкою, було те, що вони не враховували витрати, понесені на виробництво продукції. Поняття прибутку як особливої категорії фінансових результатів розглядалось в класичній школі. Такі економісти, як У. Петті, А. Сміт вже досліджували прибуток у зв'язку з факторами зростання суспільного багатства, процесом накопичення капіталу. Вони бачили джерело прибутку не в кругообігу, а у виробництві. Підтримуючи думку Ширягиної О.Є. ми бачимо, що дані вчені також не повністю розкрили сутність прибутку, оскільки вживим є як вхідні ресурси, так і інформація на виході. Важливий внесок у розвиток науки про фінансові результати зробив німецький вчений К. Маркс. Автор розкрив таке основне поняття як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартості робочої сили. Джерелом прибутку К. Маркс вважав додатковий продукт, створений у процесі виробництва й реалізований у сфері обігу. Дана теорія має велике значення і в даний час, тому що підприємство може отримати прибуток тоді, коли вхідні ресурси вкладені у товари і послуги принесуть з часом економічні вигоди і кінцевий результат перевищуватиме початкові витрати на придбання цих ресурсів, виробництво продукції, товарів, надання послуг.

Поняття прибутку в економічній системі існує у зв'язку з наявністю товарно-грошових відносин, появою і розвитком інституту власності, особливо приватної. Перші визначення прибутку збігалися зі значенням валового доходу, який за