

фактична перевірка, порівняння, опитування, документальна перевірка, вибіркоче дослідження, камеральна перевірка. Комплексна інвентаризація основних засобів та перевірка в обліку відхилень, виявлених за раніше проведеними інвентаризаціями проводиться згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (Наказ МФУ від 02.09.2014 р. № 879). При цьому акцентується увага на наявність технічних паспортів, недіючого, некомплектного та надлишкового обладнання, що важливо в умовах нестабільних економічних відносинах. Необхідно з'ясувати обставини і причини відхилень, доцільно вказати рекомендації по їх усуненню, а також перевірити включення неоприбуткованих основних засобів в податковий дохід підприємства. На даному етапі перевірки також здійснюється оцінка матеріально-технічної бази підприємства. Результати перевірки доцільно оформлювати робочою документацією аудитора.

Аудит організації обліку базується на вивчені: а) наказу про облікову політику підприємства, компанії; б) перевірці правильності віднесення основних засобів у складі активів в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 і податковому – Податкового кодексу України (ПКУ); в) класифікації основних засобів в бухгалтерському обліку згідно діючого Плану рахунків – 10 груп і податкового обліку згідно ПКУ – 16 груп; г) достовірності строку корисної експлуатації обладнання, транспортних засобів та інше; д) правильності визначення ліквідаційної вартості основних засобів; е) наявності і виконання графіку документообігу. При перевірці, індексації і переоціненні основних засобів (ОЗ) доцільно провести аналіз обґрунтування проведення індексації і їх переоцінки та відображення змін вартості в інвентарних картках, облікових регістрах. Аудит первинних і зведених документів здійснюється шляхом співставлення каналів надходження основних засобів (рахунок 63, 68, 372 та інші), наявності комісії по їх руху, повного змісту первісної вартості, якості складання документів, вивчення законності та доцільності вибуття засобів, повноти оприбуткування повернутих відходів (металу, запчастин та інше). При проведенні даного етапу аудиту труднощі, недоліки виникають найчастіше по перевірці якості складання типових форм первинних документів, показники яких застарілі, не відповідають вимогам діючих нормативних документів та складу первісної вартості. Тому аудитору необхідно розробляти робочі документи з перевірки історичної, справедливої вартості основних засобів.

1. *Основи аудиту: навч. посіб. / С. І. Дерев'яно, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.*

2. *Практичний аудит: анфАС та ПРОФІль / А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелєєв, К. Утенкова; за ред. В. Ю. Лісіної. – Х.: Фактор, 2010. – 720 с.*

3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р.*

**Н.І. Синькевич**

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

## **ОБ'ЄКТИ ОЦІНКИ В КОНТЕКСТІ ТЛУМАЧЕННЯ ЕТАПІВ ОБЛІКОВОГО ЦИКЛУ**

Реформування бухгалтерського обліку в Україні вимагає удосконалення методології у напрямку використання нових видів оцінок та методів їх розрахунку. Поява нових об'єктів обліку вимагає адаптації існуючих методик оцінки та розробки нових дієвих методик що забезпечить формування інформації для задоволення інтересів суспільства, інвесторів, уряду та інших користувачів, що приймають рішення.

Все це обумовлює необхідність розробки шляхів гармонізації національних стандартів оцінки та національних стандартів бухгалтерського обліку спрямованих на узгодженість, комплементарність та наближеність до міжнародних стандартів фінансової звітності, що сприятиме зростанню фінансових потоків та захисту інтересів інвесторів.

Оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку бере участь у формуванні обліково-економічної інформації на всіх етапах облікового процесу, починаючи із складання первинного документа і завершуючи бухгалтерською звітністю.

Під обліковим процесом (циклом) у бухгалтерській довідковій літературі розуміють сукупність облікових процедур, що здійснюються в певній послідовності в кожному обліковому періоді. Зазвичай включає наступні процедури: реєстрацію операцій в облікових регістрах, складання Головної книги (оборотного балансу), заключного балансу, фінансових звітів та інших форм звітності.

Поняття облікового циклу зустрічається частіше у зарубіжних бухгалтерських виданнях, де до нього включають серію кроків, що відбуваються з моменту здійснення операції (транзакції) до її включення до фінансової звітності.

Подібне тлумачення облікового циклу наводить К. М. Нарібаєв: обліковий цикл «складається з ряду процедур, що виконуються в визначеній послідовності – вимірювання та збір первинної інформації, її класифікація і запис в конкретні матеріальні носії, обробка та отримання зведених даних та складання звітних форм. Таким чином, цикл охоплює час від моменту отримання вихідних даних до моменту отримання балансу або, дорівнює проміжку часу від балансу до балансу» [6].

Досліджуючи послідовність реалізації облікового циклу, слід відмітити, що його традиційно поділяють на окремі стадії: визнання, оцінка, фіксація та проведення аналізу операцій на базі первинних документів, реєстрація операцій в Головному журналі, перенос проводок до Головної книги, корегування (трансформація) обліку в кінці звітного періоду за допомогою формування Трансформаційної таблиці, закриття рахунків в кінці звітного періоду, формування фінансової звітності (табл. 1) [9].

Таблиця 1

Стадії облікового процесу

Стадія	Сутність
Проведення аналізу операцій на базі первинних документів	Ідентифікація господарської операції, проведення її аналізу, надання грошового вимірника (оцінка), реєстрація у первинному документі
Реєстрація операцій в Головному журналі	Відображення операцій у Журналі реєстрації господарських операцій за дебетом і кредитом
Перенос проводок до Головної книги	Рознесення операцій за відповідними рахунками Головної книги
Формування пробного балансу	Підготовка пробного балансу з метою перевірки балансового рівняння
Коригування (трансформація) пробного балансу	Корегування пробного балансу в кінці звітного періоду за допомогою формування трансформаційної таблиці
Закриття рахунків в кінці звітного періоду	Закриття тимчасових рахунків, зокрема доходів і витрат
Формування фінансової звітності	На основі відкоригованого пробного балансу формується остаточний баланс та інші форми звітності

Використання поняття «стадія» для розмежування окремих процедур облікового циклу є вмотивованим, оскільки стадія визначається як певний відрізок процесу, що вирішує окреме завдання, а тому є логічно завершеним. Подібної думки дотримується і Шпак В. А.: «якщо етапи обліку показують черговість здійснення процедур та рівень оброблення (систематизації, узагальнення) облікової інформації, то стадії облікового процесу характеризують лише порядок послідовного виконання облікових процедур, тобто їхню черговість у межах певного етапу: стадія документації, стадія облікової реєстрації, стадія звітності».

Поставивши у відповідність окремими стадіям облікового циклу конкретні елементи методу бухгалтерського обліку можна визначити місце і роль оцінки, що знаходиться на перетині вказаних понять. На початку облікового циклу оцінка має першочергове значення, оскільки надає різномірним господарським операціям єдиного грошового виразу з використанням необхідного методу оцінювання. Надалі у ході формування пробного балансу перевіряється відповідність обраних оцінок обліковій методології: концептуальній основі складання і подання фінансової звітності, використовуваним стандартам для обліку того чи іншого об'єкта.

Оцінка має значну роль під час трансформації пробного балансу насамперед для об'єктів бухгалтерського обліку, грошові потоки, вигоди та зобов'язання за якими потребують розподілу за звітними періодами, а також врахування впливу подій після дати балансу [1]. Таким чином на етапі коригування пробного балансу відбувається врахування впливу облікових оцінок на формування фінансової звітності та зростає необхідність адекватного професійного судження бухгалтера для забезпечення реалістичності, єдності, достовірності таких оцінок. У ході закриття рахунків оцінюється фінансовий результат (прибуток чи збиток) з яким завершує свій обліковий цикл суб'єкт господарювання. Формування фінансової звітності пов'язане передусім з наведенням статей звітних форм у певній нормативній оцінці, а також згідно з критерієм суттєвості та прийнятим рівнем агрегації.

Оцінка різних об'єктів обліку – активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів – визначається у відповідних стандартах обліку. Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). Оцінка придбання здійснюється за *первісною вартістю*, яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою він зараховується на баланс підприємства. [2]

Інформація про всі об'єкти бухгалтерського обліку повинна бути подана у вартісному вираженні перед тим, як дістане своє відображення в системі рахунків. Кожен об'єкт бухгалтерського обліку має специфічні особливості оцінки. Отже кожен такий об'єкт є одночасно і об'єктом оцінки. Ф.Ф. Бутинець вважає, що в "бухгалтерському обліку оцінка його об'єктів починається з класифікації". Таким чином дослідження методологічних засад оцінки в бухгалтерському обліку має також включати визначення предмета і класифікація його об'єктів.

Різні види активів та пасивів з метою відображення у звітності повинні оцінюватися по-різному. Наприклад, обладнання, класифіковане як основний засіб, буде оцінюватися за різницею первісної вартості та зносу, а класифіковане як оборотний актив - за найменшою з двох оцінок: вартістю придбання чи ціною реалізації.

Мають місце випадки, коли вартість об'єкта обліку вказана на самій цінності (на векселі, марці тощо). Така вартість має назву номінальної. Так, наприклад, оцінка зобов'язань дебіторів підприємства і зобов'язань перед кредиторами здійснюється за номінальною вартістю відповідно до сум, вказаних в документах (рахунках-фактурах тощо). Акціонерний капітал представляє собою номінальну вартість всіх акцій.

Питання вибору методики оцінки є важливими та підлягають вирішенню, ґрунтуючись на професійному судженні бухгалтера, його компетенції.

Однією із функцій оцінки є визначення фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Визначення фінансового результату здійснюється за допомогою зіставлення доходів і витрат, які в свою чергу є також об'єктом оцінки. Підходи до оцінки доходів і витрат залежать від обраної в бухгалтерському обліку концепції фінансового результату та мети з якою він

розраховується. Результативність діяльності виражається через два показники: економічний і бухгалтерський прибуток.

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, який визначається за даними обліку. Його методика спрямована на те, щоб власники могли отримати інформацію про прибуток на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори, не вдаючись у особливості діяльності підприємства. Проте доходи і витрати, які мають альтернативний характер і могли б бути наслідком прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами та витратами визнаними в бухгалтерському обліку, використовуються у визначенні економічного прибутку, який має на меті відобразити максимальні вигоди використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства. Отже, необхідна розробка окремої концепції оцінки об'єктів обліку, яка була би прийнятною для відображення фінансового стану підприємства, для визначення його прибутку, для інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень всіма користувачами інформації.

Таким чином оцінка є способом узгодження цілей підприємства та задоволення потреб держави та бізнесу. Оскільки держава через нормативні документи визначає методи оцінки об'єктів, а суб'єкти господарювання обирають той чи інший прийнятний для них метод, то компроміс досягається при формуванні облікової політики підприємства. Тому оцінка об'єктів обліку характеризується багатоваріантністю і диференційованим підходом до її визначення з врахуванням конкретних ситуацій. Сучасна система бухгалтерського обліку передбачає обрання єдиної базової оцінки відповідно до певної концепції збереження капіталу, а саме історичної чи поточної вартості.

1. Жук В.М. *Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. –454 с.*

2. Шпак В. А. *Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак. – Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 450-453.*

**М. В. Скочиляс, І. І. Подоляк**

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

## **СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Бухгалтерський облік має давню історію. Найперші письмові згадки про облік датуються XIV століттям. Першопричиною виникнення бухгалтерського обліку є матеріальне виробництво, яке забезпечує існування суспільства. Історія вказує, що понад сімдесят тисяч років бухгалтерський облік формувався як практика, а за останні три тисячоліття як теоретична система знань. Засновником бухгалтерського обліку вважають Луку Пачолі, який в 1494 р. видав книгу «Трактат про рахунки і записи», хоча першим написав про подвійну бухгалтерію Б. Котрулі в 1458 р.

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин є адекватне відображення (облік) господарської діяльності суб'єктів господарювання. Його зміст і завдання обумовлені способом виробництва, рівнем розвитку продуктивних сил та станом виробничих відносин.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність.