

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу  
Укоопспілки «Полтавський університет  
економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. Є.А. Карпенко

«10» грудня 2020 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «Оцінка в бухгалтерському обліку:  
проблеми теорії та практики»**

(за матеріалами ТОВ «Інтелект», м. Білгород-Дністровський)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

**за освітньою програмою «Облік і аудит»**

**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи Товстолик Марія Олександрівна**

\_\_\_\_\_ 07.12.2020 р.

**Науковий керівник к.е.н., доцент Ночовна Юлія Олександрівна**

\_\_\_\_\_ 07.12. 2020 р.

**Полтава – 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ</b> .....	8
1.1. Історія розвитку оцінки в бухгалтерському обліку.....	8
1.2. Суть і призначення оцінки в бухгалтерському обліку.....	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку в ТОВ «Інтелект».....	22
Висновки за розділом 1.....	31
<b>РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ</b> .....	33
2.1. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку.....	33
2.2. Методичні підходи до оцінки в бухгалтерському обліку підприємства.....	47
2.3. Вплив методів оцінки на показники фінансової звітності підприємства.....	58
Висновки за розділом 2.....	69
<b>РОЗДІЛ 3. РОЛЬ ТА МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</b> .....	71
3.1. Значення облікової оцінки в системі управління підприємством.....	71
3.2. Використання методів оцінки в управлінні активами підприємства..	77
3.3. Концепція вартості в системі управління активами підприємства.....	82
Висновки за розділом 3 .....	89
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	91
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	97
<b>ДОДАТКИ</b> .....	108



## ВСТУП

Сучасні тенденції до гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності та відповідними Директивами ЄС загострюють проблеми неузгодженості в оцінці вартості об'єктів обліку підприємства, що виникають внаслідок одночасного застосування вимог різних нормативно-правових актів, якими регулюється здійснення господарської діяльності, ведення обліку, складання звітності та оподаткування в Україні.

З одного боку, оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, що дає можливість визначити вартість активів, зобов'язань та власного капіталу, здійснити їх ідентифікацію, визнання та відображення в обліку і звітності підприємства. З іншого боку, оцінка виступає надсучасним ефективним інструментом управління вартістю бізнесу, нарощування фінансового потенціалу, підвищення ділової активності та економічної безпеки, розробки стратегії подальшого розвитку з урахуванням етапів життєвого циклу підприємства. За таких обставин важливість отримання достовірної та релевантної інформації про вартість наявних об'єктів обліку на підприємстві при прийнятті управлінських, інвестиційних та фінансових рішень обумовлює необхідність проведення комплексних наукових досліджень з метою удосконалення теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів оцінки у бухгалтерському обліку.

Вагомий внесок у розробку та удосконалення теоретичних основ та практичних аспектів облікової оцінки зробили такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як І. О. Бланк, М. І. Бондар, С. Ф. Голов, Д. О. Грицишен, В. В. Євдокимов, І. В. Жиглей, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, В. В. Ковальов, М. Д. Корінько, М. В. Корягін, Р. В. Кузіна, Л. Г. Ловінська, Н. О. Лоханова, Н. М. Малюга, Т. Г. Маренич, Д. Міддлтон, О. Г. Мендрул, Ю. О. Ночовна, В. Ф. Палій, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, І. М. Рєпіна, К. В. Романчук, А. В.

Озеран, Н. А. Сиротенко, В. В. Скоробогатова, Ю. Б. Слободяник, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, І. В. Супрунова, Г. Б. Тітаренко, Л. В. Чижевська, Н. Г. Чумаченко, Е. С. Хендріксон, О. М. Хорин, В. О. Шевчук, І. Й. Яремко та інші. Проте неузгодженість методичних підходів до визначення облікової оцінки у міжнародних і національних стандартах бухгалтерського обліку, податковому законодавстві залишається однією з головних проблем при формуванні показників фінансової звітності у ринкових умовах господарювання на відміну від директивних, коли ціни і методи оцінки були визначені чітко та однозначно. Водночас практика діяльності вітчизняних підприємств вказує на невирішеність проблеми належної взаємодії системи управління з бухгалтерським обліком у частині інформаційного забезпечення прийняття рішень, зокрема, оцінки вартості окремих об'єктів обліку як для внутрішніх потреб, так і для формування показників офіційної фінансової звітності.

Основними проблемами в обліковій оцінці до сьогодні залишаються: необхідність узагальнення сучасних підходів до розкриття сутності поняття «оцінка» та класифікації її видів з урахуванням інформаційних потреб системи управління підприємством; визначення ролі і місця оцінки в системі управління підприємством; обґрунтування облікової оцінки як важливого елементу професійного судження бухгалтера; аналіз нормативно-правового забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку, звітності та оподаткуванні з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів; обґрунтування необхідності усунення впливу податкового законодавства на оцінку та формування єдиного законодавчого та нормативно-правового простору щодо облікової оцінки; формування концептуальних підходів до формування облікової політики підприємства у частині оцінки різних об'єктів обліку; встановлення впливу методів оцінки на достовірність показників фінансової звітності та оцінку фінансового стану підприємства; обґрунтування логічного взаємозв'язку між оцінкою в обліку, звітності, аналізі та управлінні вартістю підприємства; удосконалення організаційно-методичного забезпечення

оцінки при обґрунтуванні оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень; удосконалення методичних підходів до оцінки у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у контексті забезпечення економічної безпеки та антикризисного управління підприємства.

Вирішення зазначених проблем обумовлює актуальність обраної теми дипломної роботи та сприяє підвищенню якості взаємодії систем бухгалтерського обліку та управління щодо визнання та оцінки об'єктів обліку з метою зменшення негативного впливу невизначеності та ризику, притаманним сучасним умовам функціонування підприємства.

Дипломна робота виконана в межах науково-дослідної теми кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» на тему „Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій” (номер державної реєстрації 0115U002543).

Метою дипломної роботи є удосконалення теоретичних, організаційних та методичних аспектів оцінки в бухгалтерському обліку, розробка практичних рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності управління конкретного підприємства.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі сформульовані та вирішені такі завдання:

- досліджено історію розвитку оцінки в бухгалтерському обліку;
- узагальнено сучасні підходи до трактування сутності поняття «оцінка», її призначення та класифікації в бухгалтерському обліку;
- дано характеристику фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства та постановки обліку на ньому;
- визначено роль і місце облікової оцінки в системі управління підприємством;
- здійснено критичний аналіз нормативно-правового та інформаційного забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку;

- охарактеризовано сучасні методи оцінки в бухгалтерському обліку, встановлено їх вплив на показники фінансової звітності підприємства;
- розкрито значення облікової оцінки в управлінні підприємством та використання методів оцінки в управлінні активами.

Об'єктом дослідження є процес оцінки різних об'єктів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні засади та організаційно-методичне забезпечення облікової оцінки у системі управління підприємством.

Суб'єктом дослідження обрано ТОВ «Інтелект», яке здійснює свою діяльність у сфері виробництва безалкогольних напоїв та мінеральних вод.

У дипломній роботі використано такі загальнонаукові та спеціальні методи: історичний, логічний, наукової абстракції та конкретизації – при розкритті сутності різних понять та обґрунтуванні результатів дослідження; системний підхід, порівняння та класифікації – для аналізу та узагальнення показників, що характеризують сучасний стан оцінки та функціонування досліджуваного підприємства; індукції та дедукції – при вивченні нормативно-правових актів з питань оцінки в бухгалтерському обліку підприємства; прийоми табличного і графічного подання результатів дослідження, групування – для узагальнення впливу методів оцінки на результати діяльності підприємства та показники фінансової звітності; структурно-логічний метод – для розробки рекомендацій щодо удосконалення теоретичних, організаційних і методичних положень облікової оцінки досліджуваного підприємства.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, міжнародні та вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, дані Державної служби статистики України, наукові публікації вітчизняних і зарубіжних вчених, Інтернет-ресурси, дані бухгалтерського обліку, фінансова звітність та внутрішні розпорядчі документи досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення облікової оцінки досліджуваного підприємства, її впливу на прийняття управлінських рішень.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що обґрунтовані положення, висновки та практичні рекомендації щодо організаційних аспектів та методичних прийомів облікової оцінки окремих об'єктів досліджуваного підприємства можуть бути впроваджені в діяльність різних суб'єктів господарювання, які зобов'язані формувати фінансову звітність відповідно до національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

За результатами дослідження опубліковано тези «Проблеми оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку і звітності» *[подано до друку у матеріалах XVI Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці» (30 листопада - 4 грудня 2020 р., м. Ірпінь)]*.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

#### 1.1. Історія розвитку оцінки в бухгалтерському обліку

Дослідження розвитку наукової думки щодо оцінки вказує на те, що необхідність оцінювання майна існує з часів виникнення обміну, з появою монет – універсального еквівалента обміну [67, с. 135-138]. З того часу перед людиною стоїть питання: за якою вартістю оцінювати товари, продукцію та інші засоби.

Значний внесок у розвиток історичної думки до питання оцінки здійснено Я. В. Соколовим. Вивчення результатів його напрацювань щодо розвитку бухгалтерських шкіл світу дозволили визначити тенденції розвитку оцінки [74, с. 163-170]:

– XV – XVIII століття: товари в Італії й Німеччині оцінювались за ринковою вартістю, у Франції – за собівартістю або за продажними цінами, як максимально можливими, так і поточними;

– IX по XX століття: розвиток наукових думок стосовно оцінки в Німеччині. Суттєвий внесок у розвиток теорії оцінки в бухгалтерському обліку було здійснено такими вченими, як Ф. Ляйтнер, І. Коверо, Ф. Фельдендорф, Ф. Штромбек, І. Фішер, Ф. Гюглі, В. Осбар, І. Крайбіг та інші. Так, І. Фішером вперше було чітко визначено ідею оцінки за собівартістю. Різні модифікації оцінки за собівартістю запропонував В. Осбар. Однак всі варіанти не задовольняли більшість бухгалтерів того часу, бо оцінка за собівартістю призводила до незіставності цінностей, збільшувала актив прихованими збитками, а іноді призводила до занижування прибутку.

Я. В. Соколов окремо відзначив суб'єктивістський підхід до оцінки, розпочатий Б. Больцано, відповідно до якого одні й ті самі засоби можуть

мати різну вартість залежно від значення, яке вони мають для торгівельної, виробничої та іншої діяльності конкретного підприємства та розвинутий І. Крайбігм, який вважав, що різні цінності слід відображати в різній оцінці. Так, основні засоби спочатку оцінюються за собівартістю, а потім за залишковою вартістю або залежно від придатності для виробництва; матеріали і напівфабрикати – за собівартістю; товари і готова продукція – за ціною продажу. І. Коверо пропонував класифікувати оцінку за такими методами: купівельна (фактична) ціна; купівельна ціна на день складання балансу; продажна ціна на випадок ліквідації; звичайна ціна продажу; мінімальна ціна. А. Кальмес був продовжувачем школи суб'єктивних оцінок, його внесок у визначення нормальної облікової ціни є актуальним і в сучасних умовах. Джерелом облікових цін, на думку А. Кальмеса, можуть бути як ціни придбання, так і ціни продажу, але за всіх обставин вони повинні забезпечувати стабільність економічної інформації, сталість, хоча й уявну, фінансових результатів. Слід зауважити, що оцінка була одним з найважливіших питань, які розглядалися теоретиками і практикаками з обліку Німеччини того часу;

– перша половина XIX століття: відзначається, на думку Я. В. Соколова, формуванням російської школи бухгалтерського обліку, до основоположників якої він відніс К. І. Арнольда, І. Ахматова, Е. А. Мудрова, І. С. Вавілова. У 1809 році в наукових працях К. І. Арнольда постає питання про визначальну роль порядку оцінки речей та майнових відносин. Він критикував прибічників оцінки товарів за купівельними цінами чи за собівартістю і відстоював оцінку за поточними цінами. У свою чергу, І. Ахматов у цей період надрукував працю, де пропонується вести облік натурально-вартісним способом. Е. А. Мудров, на відміну від К. І. Арнольда, вважав, що при оцінці товарів слід покладатися на принцип собівартості. Цієї ж думки дотримувався Л. І. Гомберг. Він вважав, що теоретично виключно правильною може бути оцінка матеріальних цінностей лише за собівартістю, пов'язуючи оцінку з цілями, надав їй такої класифікації: первісна; ринкова;

відновлювальна; номінальна; експертна (страхівна, заставна); promemorie – для пам'яті (номінальна оцінка, вона не має ні економічного, ні юридичного сенсу); залишкова (економічна, фінансова); правова. Російська бухгалтерія завдяки працям Л. І. Гомберга, на погляд Я. В. Соколова, вийшла на світову арену і почала впливати на розвиток європейського обліку. Зазначимо, що до революції 1917 року документів, які б регулювали склад звітності, її структуру, склад статей та способи їх оцінки, не існувало, хоча й були спроби знайти компромісне рішення щодо встановлення загальних правил обліку, які впливали на розмір прибутку. Взагалі необхідність складання звітності була викликана появою акціонерних товариств наприкінці XIX ст.;

– XX століття характеризується поживленням розвитку наукової думки щодо оцінки майна в Німеччині, Франції, США та інших англomовних країнах. Важливо відмітити здобутки у розвитку облікової оцінки Ж. Б. Дюмарше, який, обґрунтовуючи зв'язок політичної економіки та обліку, визначив, що їх предметом є «*valuer*». Під цим словом, на його думку, політекономія розуміє вартість, а облік – оцінку. Він стверджував, що оцінка виступає предметом, а не метою обліку, тому вона не є плодом творчості бухгалтера, а дозволяє поєднати різні об'єкти у сфері бухгалтерського обліку, носить загальний характер, властива всім об'єктам субстанція [74, с. 335-337].

Окремо Я. В. Соколов відзначив значущість праці О. М. Галагана «Основні положення обліку майна у післяреволюційний період» (1918 р.), де було запроваджено вимогу грошової оцінки всіх видів майна за ринковими цінами на дату інвентаризації, а якщо її встановити неможливо – то за собівартістю [74, с. 451].

Періоди історичного розвитку країни суттєво впливали на підходи до визначення оцінки в системі бухгалтерського обліку. Так, якщо наразі оцінка визнана складовою методу бухгалтерського обліку, і такі підходи мають коріння від середини XX ст., то був період, коли П. В. Мезенцев та П. П. Німчинов заперечували це. У зв'язку з цим вважаємо слушною думку

Л. Г. Ловінської, яка пояснює ситуацію, що склалася з даного питання, характерними особливостями державного устрою того часу, зокрема, обмеженням товарно-грошових відносин, відсутністю приватної власності, централізованим управлінням бухгалтерським обліком. На її думку, в умовах, коли оптові та роздрібні ціни не змінювалися десятиріччями, чинники інфляції, реальна вартість товарів не враховувались у ціноутворенні, облікові, планові та нормативні оцінки, визначені на їх підґрунті, не відображали реального стану речей, фактична собівартість не віддзеркалювала справжніх суспільних витрат і була умовною, оцінка, дійсно, виконувала функцію загального знаменника у відображенні різноманітних об'єктів у бухгалтерському обліку [82, с. 11-12].

За радянських часів і до кінця ХХ ст. облік в Україні вели переважно від імені та за дорученням держави й застосовували оцінку майна за первісною вартістю, яка не дозволяє враховувати зміни у реальній вартості наявних активів суб'єктів господарювання на момент складання балансу.

Навчальна література того періоду таку ситуацію визначала, як відповідну основним вимогам – реальності та єдності. При цьому, як стверджувалось, реальність полягала у тому, що в основі оцінки було закладено середню фактичну собівартість, а єдність – у повсюдній одноманітності грошової оцінки на однорідні предмети. Так, І. В. Малишев відзначав, що за умов соціалістичного господарства відсутні причини для викривлення оцінки матеріальних цінностей, у той час, як у капіталістичних умовах це відбувається через відсутність належного державного регулювання та через прагнення завуалювати зміст звітності для створення найвигіднішої інформації щодо діяльності підприємств [86, с. 95-96].

Варто відзначити, що вже наприкінці 80-х та на початку 90-х років ХХ століття ставлення до оцінки, її організації на підприємствах почало змінюватись у зв'язку з розширенням кола власників, які з'явилися внаслідок так званої перебудови економічних відносин, що відбувалась у той період. Так, А. Т. Образовський зазначав, що в умовах повного господарського

розрахунку та орендного підряду оцінка матеріальних цінностей у поточному обліку відбувається за планово-обліковими цінами, які розробляються бухгалтерією та затверджуються керівництвом, а наприкінці періоду коригуються до фактичних цін [15, с. 167].

Цікавими, у зв'язку з вищевикладеним, на наш погляд, є результати дослідження В. В. Скоробогатової, яка зазначала, що особливістю радянського обліку є те, що активи обліковувались без урахування критерію їх корисності та дійсної вартості. Бухгалтерський облік не відображав реальної вартості активів підприємства, а звітність містила спотворені показники та не задовольняла інформаційні потреби власників (учасників) підприємства, кредиторів та інвесторів [64, с. 22-23].

В англomовних країнах до організації обліку був не державний, регулюючий підхід, а професійний. Облік в цих країнах, як зазначав Я. В. Соколов, ведеться для задоволення інформаційних інтересів інвесторів та кредиторів. При відображенні фактів господарської діяльності в Латинській Америці стоїть основна мета – відобразити інфляційні процеси, тому побудова методології обліку забезпечує саме це [74, с. 42].

Проблема впливу інфляційних процесів на показники фінансової звітності турбувала вчених в різні часи, в різних країнах світу. Бухгалтери США на початку 60-х років прийшли до висновку, що не можна ігнорувати вплив інфляції на фінансову звітність. У зв'язку з цим було проведене спеціальне наукове дослідження, результати якого були надруковані у 1963 році у доповіді про наукову роботу бухгалтерів Accounting Research Study (ARS) «Доповідь про вплив змін цін на фінансові показники». У наступні роки економіка США була під впливом значних інфляційних процесів. Рада розробки принципів обліку (Accounting Principles Board) у червні 1963 року надрукувало Положення 3 «Корегування фінансової звітності у зв'язку з загальною зміною рівня цін», яке носило консультативний характер. У ньому розглядався порядок складання фінансової звітності, виправленої з урахуванням загального рівня цін. У 1976 році Комісія з цінних паперів і

бірж (Securities and Exchange Commission), одна з державних організацій, яка найактивніше впливала на розробку стандартів обліку США, поставила питання стосовно ширшого висвітлення даних щодо поточного відшкодування собівартості запасів, зношених і амортизованих активів, які використані у виробництві, а також стосовно собівартості реалізованої продукції і резервів на амортизацію. Результатом вказаних вимог у 1979 році стало Положення 33 «Фінансова звітність і ціни, які змінюються», розроблені Радою розробки стандартів фінансового обліку. Цей документ діяв протягом п'яти років і вимагав надання інформації щодо впливу інфляції та інших цінових змін з використанням двох моделей обліку інфляції: «первісна вартість/постійні ціни» та моделі «поточна вартість». Положення 82, яке було випущене у 1984 році, виключало необхідність складання звітності за першою моделлю, оскільки вважало, що відомості за двома різними методами зменшують корисність інформації. Положення 89 «Фінансова звітність і ціни, які змінюються», яке вийшло у 1986 році замінило Положення 33 і визначило добровільність щодо надання інформації стосовно поточної вартості в постійних цінах [6, с. 66-69].

Отже, у світовій обліковій практиці існує ряд підходів до виправлення перекручувального впливу інфляційних процесів на дані бухгалтерського обліку. Два основних з них: оцінка об'єктів бухгалтерського обліку в грошових одиницях однакової купівельної спроможності та переоцінка об'єктів бухгалтерського обліку до поточної вартості.

Перший підхід базується на розумінні капіталу як вкладених у фірму грошових коштів (пасив), відповідно до другого підходу під капіталом слід розуміти майнову масу, тобто набір матеріальних і нематеріальних цінностей (актив). Перша методика пропагується прибічниками концепції фінансової природи капіталу, вкладеного в той чи інший бізнес, згідно з якою, абстрагуються від предметно-речовинної структури активів підприємства. Акцент здійснюють на загальну оцінку капіталу фірми у цілому з урахуванням купівельної спроможності грошової одиниці, її коливань у часі,

що характеризуються зміною індексу середнього рівня цін. Зміст цієї методики обліку впливу зміни цін полягає в періодичному перерахунку за індексом цін активів і зобов'язань підприємства з урахуванням купівельної спроможності грошової одиниці. Всі операції відображаються в поточному обліку за фактичними цінами, але при складанні звітності дані корегуються на індекс загального рівня цін. У результаті досягається тимчасова упорядкованість елементів кожної статті балансу і звіту про фінансові результати, що дозволяє зіставляти витрати, які відносяться до різних періодів здійснення. Друга методика пропагується прибічниками предметно-речовинної структури капіталу, вкладеного в той чи інший бізнес. Сутність цієї методики полягає в перерахунку всіх статей звітності, базуючись на ціни продажу. Головна проблема використання цієї методики полягає у складності та суб'єктивності формування поточних оцінок статей [62; 82, 68, 72, 76; 29, 38, 39].

В Україні перші зміни почали відбуватись на початку 90-х років ХХ століття, коли було затверджено оновлені форми фінансової звітності, де з'явилися такі об'єкти обліку, як нематеріальні активи, цінні папери тощо. Перехід від планово-розподільчої до ринкової економіки спонукав до перегляду методологічної основи обліку, уточнення його об'єктів, технології збору та обробки даних, визнання та оцінки об'єктів обліку.

Таким чином розвиток суспільних відносин, світова економічна інтеграція поступово призвели до необхідності стандартизації підходів до оцінки об'єктів обліку на міжнародному рівні. Наразі оцінка виступає одним з найголовніших інструментів задоволення інформаційних потреб системи управління, сучасного економічно і соціально розвинутого суспільства.

## 1.2. Суть і призначення оцінки в бухгалтерському обліку

Визнання об'єктів обліку відповідно до Концептуальних основ фінансової звітності (КОФЗ) є процесом включення їх до статей фінансової звітності, яка відповідає визначенню елемента та таким критеріям:

- є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею;
- стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити. Крім того, визнання передбачає словесний опис статті та грошову суму із включенням її до підсумку звіту.

Документом зазначено, що визнання лише встановлює основні ознаки об'єктів обліку, тому не всі з них будуть відображені у звітності, а лише ті, що відповідатимуть згаданим критеріям визнання [33].

Проте до сьогодні серед науковців виникають непорозуміння та неоднозначність щодо визнання окремих об'єктів обліку. Так, К. В. Романчук виокремлює три групи проблем: концептуальну відмінність, що простежується в національних нормативних документах; розрив у розвитку методології бухгалтерського обліку, правового інструментарію та превалюючої економічної теорії; складність використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн [53, с. 228]. Автор встановила наявність взаємозв'язку між системою права (зокрема, підходами до трактування прав власності) та концепцією визнання, що прийнята як базова в КОФЗ. Нею було виокремлено концепцію контролю, яка властива країнам англосаксонських країн та закладеної в КОФЗ концепції власності – характерної країнам з континентальною системою права. Концепція контролю розглядає визначальними критеріями визнання можливість їх контролю суб'єктом господарювання, що не пов'язано з наявністю права власності на такі активи та можливістю отримання економічних вигід від використання активів у майбутньому. Одним з найважливіших недоліків, з

позиції застосування в Україні, на її думку, є відсутність чітких критеріїв контролю [53, 34, 15, 13].

Л. Г. Ловінська стверджує, що порядок визначення первісної вартості у процесі визнання об'єктів обліку залежить від його виду та шляху надходження на підприємство. При цьому нею зазначається, що вид активу впливає на склад витрат, які включаються до первісної вартості, а спосіб надходження – на підхід до обчислення первісної вартості [82, с. 75].

С. Я. Король, у свою чергу, при визнанні пропонує здійснювати аналіз і контроль фактів господарського життя не тільки на предмет їхнього впливу на потенційну вигоду, але й на дотримання принципів соціальної відповідальності [60, с. 266-267].

Таким чином, процес визнання є вкрай важливим і має займати належне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства. З цього приводу В. О. Шевчук зазначає, що лише за умов адекватного визнання об'єктів облік, контроль та аналіз здатні ефективно виконувати покладені на них функції в системі управління економікою сучасних підприємств. На його думку, саме належна ідентифікація є запорукою визнання та оцінювання цих об'єктів і отримання господарюючими суб'єктами очікуваних економічних вигід від їх ефективного використання [27].

Під ідентифікацією С. Ф. Голов пропонує розуміти виявлення наслідків господарських операцій, тобто зміни у складі та структурі активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, а, у зв'язку з цим, під визнанням – прийняття на баланс або списання з балансу певних об'єктів, їх позабалансового обліку та розкриття у Примітках до фінансових звітів. Ним запропоновано алгоритмізацію процесу судження щодо визнання та оцінки активів, як найпростішої форми змісту поняття, логіки мислення, в якій стверджується чи заперечується певна дія пізнання [18, с. 257].

Представлений алгоритм описує процес визнання об'єктів обліку в узагальненому вигляді, виходячи з визначення наведеного в КОФЗ. Разом з цим автором зазначалось, що суб'єктом професійного судження є не лише

бухгалтер, а відповідно до положень МСФЗ і керівництво інших підрозділів та підприємства. [18, с. 257].

Враховуючи зазначене вище, Тимощенко Ю.М. запропоновано розширити алгоритмічний процес шляхом введення додаткових кроків, які враховують вплив управлінських рішень на процес визнання, зокрема, автор розкриває процеси прийняття рішень щодо ідентифікації об'єктів шляхом визначення їхньої класифікаційної приналежності та визначення методів оцінки їх вартості на дату балансу. Запропонований алгоритм відрізняється тим, що може бути застосований до всіх об'єктів обліку незалежно від класифікаційної приналежності і не лише при першому визнанні, а й до об'єктів обліку, наявних на звітну дату; носить циклічний характер, оскільки при підготовці фінансової звітності критерії визнання активів потребують обов'язкового підтвердження.

Критична оцінка результатів дисертаційних досліджень вітчизняних вчених щодо оцінки в системі бухгалтерського обліку вказує на значний розвиток теорії, методології та організації оцінки як елементу методу [12, 27, 41, 46, 63, 65, 83], а також на розвиток оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку [12, 43, 46, 88]. У таблиці 1.1 представлено основні характеристики оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз підходів науковців до питання оцінки в бухгалтерському обліку дає можливість відзначити наявне превалювання тлумачень її як елементу методу бухгалтерського обліку (додаток Ж).

Особливий підхід до оцінки було запропоновано І. В. Супруною [81], а згодом підтримано й іншими авторами – Д. О. Грицишеним, С. Г. Бевзенком, О. С. Горайєм [24]. Йдеться про те, що вони пропонують розглядати оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку, який має дві важливі особливості:

- 1) виступає окремою підсистемою – має об'єкт, суб'єкт, власний метод та мету;
- 2) є певним процесом.

## Основні характеристики оцінки в системі бухгалтерського обліку [84]

№ з/п	Характеристики оцінки	Джерела						
		Корягін М. В.	Ловінська Л. Г.	Маренич Т. Г.	Супрунова І. В.	Бродська І. І.	Свірко С. В.	Грицишен Д. О. та інш.
1	Складова методу бухгалтерського обліку	+	+	+		+		+
2	Загальний вимірник всіх господарських засобів, джерел, процесів			+	+	+		+
3	Передумова функціонування інших елементів методу бухгалтерського обліку			+			+	
4	Складний процес внаслідок можливості вуалювання та маніпулювання її результатами	+						
5	Іманентна складова системи бухгалтерського обліку	+				+		
6	Один з первинних прийомів специфічної інформаційної системи забезпечення управління економічними суб'єктами та процесами						+	
7	Сприяє узгодженню цілей підприємства, держави та бізнесу	+		+				
8	Орієнтована на задоволення потреб практики	+						
9	Сприяє реалізації цілей бухгалтерського обліку	+	+					+
10	Виступає передумовою обліку		+					
11	Є передумовою проведення економічного аналізу	+						
12	Виступає результатом обліку		+			-		
13	Є базовим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності			+				

Т. Г. Маренич вважає достатньо дискусійним в економічній літературі питання щодо визначення понять «оцінка» та «оцінювання», на її погляд

переважають підходи на оцінку як на методичний інструмент вартісного вираження господарських фактів, явищ і процесів [29].

Визначення дефініції «оцінка» не має містити деталізацію та процедуру, як це запропоновано рядом авторів. Пов'язуємо це з тим, що дане поняття універсальне і стосується різних елементів фінансової звітності, у тому числі і активів, зобов'язань, доходів, витрат.

Окремої уваги заслуговує термін «облікова оцінка», який набув розповсюдження з упровадженням в практику українських підприємств П(С)БО, МСБО, МСФЗ, МСА, де даний термін згадується та розкривається його значення. Зауважимо, що погляди науковців і підходи, викладені вказаними нормативними документами, на дане питання різняться (додаток И). Так, національними положеннями [17, 34] під обліковою оцінкою пропонується розуміти попередню оцінку, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Дане трактування підтримується Я. В. Шеверью, крім того він зазначає, що облікова оцінка розкривається в обліковій політиці підприємства й безпосередньо пов'язана з оцінкою в бухгалтерському обліку, а через невизначеність підприємницької діяльності не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, а тільки попередньо оцінені [25].

Цікавими є висновки Д. М. Ісаєва, який пояснював різноманіття термінів «облікова оцінка» (accounting estimate), «розрахункова оцінка», «оцінюване значення», «умовні оцінки», «прогнозні оцінки» об'єктивними умовами – суперечностями техніки визначення облікових оцінок. Це, на його погляд, потребує виокремлення таких оцінок у самостійний напрям формування облікової інформації – естимацію. На наш погляд, у даному випадку варто дослуховуватись до прибічників поглядів тих науковців, які заперечують необхідність введення додаткової термінології, сформованої на основі слів іноземного походження, які не несуть суттєвого розвитку облікової науки. Поряд з цим, він пропонує авторське визначення даному

поняттю: «облікова оцінка – результат професійного судження стосовно ймовірного розрахунку вартості активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат або їх характеристик та властивостей з урахуванням невизначеності наявних умов чи майбутніх очікувань та неможливості їх абсолютного визначення» [46].

І. В. Супрунова [81] зазначає, що оцінювання виступає процесом визначення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Слушною, на наш погляд, є думка автора, стосовного того, що поняття облікової оцінки є вужчим за оцінку. Разом з цим запропоноване розуміння трактування змісту поняття «облікова оцінка», який викладений в П(С)БО 6 [34], певною мірою неповне, зокрема, в частині заперечення застосування облікової оцінки до активів і пасивів. Значна частина витрат і доходів безпосередньо пов'язана із застосовуваними до активів обліковими оцінками при підготовці звітності. Крім того, твердження автора про те, що облікова оцінка орієнтована на майбутні звітні періоди, суперечить приведеному стандартом визначенню, де чітко зазначається про те, що така оцінка застосовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

На наш погляд, варто виокремлювати поняття «облікова оцінка» і розуміти під ним термін, представлений МСА 540, де облікова оцінка (accounting estimate) – це наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, яка виміряна за справедливою вартістю у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших сум, які потребують оцінювання. Крім стандарту, на дане визначення спирається фінансово-економічний словник [43, с. 502].

Поряд з цим необхідно зазначити, що неприйнятним є ототожнення понять «оцінка», «грошова оцінка», «облікова оцінка», «бухгалтерська оцінка», що допускається в наукових працях низки авторів [65, 68, 84].

З викладеного можна зробити висновок, що облікова оцінка є професійним судженням бухгалтера про вартість об'єкта, яка визначена за

методами, передбаченими бухгалтерськими стандартами і обліковою політикою, та ґрунтується на принципах формування фінансової звітності та професійної етики. Важливо, що при визначенні вартості об'єктів обліку оцінювачем (суб'єктом оціночної діяльності), вона стає обліковою оцінкою виключно за рішенням бухгалтера, прийнятим з урахуванням вище згаданих принципів.

Важливим підтвердженням даної думки, на наш погляд, є результати дисертаційного дослідження М. В. Корягіна, який зазначав, що облікова оцінка є динамічною системою, яка постійно розвивається та вдосконалюється відповідно до умов її застосування і вимог, що висувуються до неї користувачами, у безперервному процесі її видозміни. Він виокремив три фактори, що впливають на оціночну методологію, яка використовується в обліку: господарська діяльність підприємства, що утворює набір об'єктів обліку; національне облікове інституційне середовище; інтереси користувачів облікової інформації [65].

Крім того, підходи до розкриття сутності облікової оцінки, приведені в МСА 540 [46], вказують на те, що процес визначення облікової вартості характеризується суб'єктивністю, оскільки на нього значно впливають фактори невизначеності. У зв'язку з цим, на наш погляд, поняття «оцінка» та «облікова оцінка» не є тотожними.

Досліджуючи розвиток підходів до оцінки, доходимо висновку, що вони знаходяться в органічному зв'язку з особливостями національного характеру, історією, цінностями тієї країни, яка вивчається. Питання застосовуваних методів оцінки хвилювали дослідників впродовж усього досліджуваного періоду, подібна дискусія в Україні була розпочата на початку ХІ ст. й досі триває. Адже, реформи, які відбувались в інституті власності, в системі організації бухгалтерського обліку в Україні сьогодні, пов'язані зі зміною основного зацікавленого в доречній, неупередженій, доцільній, та правдивій інформації користувача. Розвиток фондового ринку,

міжнародна інтеграція постійно вимагають нових, більш якісних підходів до інформаційного забезпечення власника капіталу, акціонера.

В сучасних наукових публікаціях оцінка розглядається, перш за все, як елемент методу бухгалтерського обліку. Вважаємо, що беззаперечною є приналежність оцінки до складу елементів методу бухгалтерського обліку, але, разом з тим, оцінка не є виключно бухгалтерським методом, так як вона притаманна й статистиці, аналізу, фінансам, господарському праву. Такий підхід обґрунтовується, тим, що історично бухгалтерський облік як наука з'явився першим, а потім виникла необхідність відокремлення фінансів підприємства, фінансового аналізу, фінансового менеджменту тощо. Проте, враховуючи тенденції розвитку світової економіки та нашої країни, особливо гостро постає необхідність детальнішого дослідження облікової оцінки в системі управління сучасним підприємством.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку в ТОВ «Інтелект»**

ТОВ «Інтелект» є суб'єктом малого підприємництва, створеним відповідно до рішення зборів засновників підприємства (протокол № 7 від 04. 12. 2006 року) на засадах угоди між засновниками, шляхом об'єднання їх майна та ведення спільної підприємницької діяльності.

ТОВ «Інтелект» розташоване у м. Білгород – Дністровському, вул. Провадійська, буд. 9 та зареєстроване у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Товариство створено на невизначений строк для ведення підприємницької діяльності з метою отримання прибутку та наступного його розподіл між учасниками.

Підприємство займається виробничою діяльністю. До основних видів виробничої діяльності ТОВ «Інтелект» відносяться:

- виробництво безалкогольних напоїв;
- виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки;
- виробництво мила та мийних засобів, засобів для чищення та полірування;
- технічні випробування та дослідження.

Основний вид діяльності досліджуваного підприємства згідно з КВЕД 11.07 «Виробництво безалкогольних напоїв: виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки».

Підприємство має власний Статут та інші установчі документи: установчий договір, свідоцтво про внесення у єдиний реєстр юридичних осіб, свідоцтво про постановку на облік у податковому органі юридичної особи.

Розмір зареєстрованого статутного капіталу підприємства в грошовому еквіваленті складає 1401,3 тис. грн. Він може поповнюватись за рахунок додаткових внесків учасників товариства. Збільшення та зменшення розміру статутного капіталу підприємства проводиться за рішенням власників, шляхом внесення змін до Статуту ТОВ «Інтелект».

Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Інтелект» за 2017-2019 роки, проаналізовані за даними фінансової звітності суб'єкта малого підприємства (додатки А,Б,В), наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Інтелект»  
за 2017-2019 рр.**

Показники	Роки			Відхилення (+,-) 2019 р. від			
	2017	2018	2019	2017 р.		2018 р.	
				сума	%	сума	%
Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) (без ПДВ) тис. грн	19627,6	22970,8	23247,2	+3619,6	118,4	+276,4	101,2
Інші операційні доходи, тис. грн	76,2	51,2	799,1	+722,9	в 10,5 разів	+747,9	в 15,6 разів
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн	6608,7	7570,8	8342,3	+1733,6	126,2	+771,5	110,2
Інші операційні витрати, тис. грн	6479,3	10475,7	11217,9	+4738,6	173,1	+742,2	107,1
Фінансовий результат до оподаткування (збиток), тис. грн	6615,8	4975,5	4486,1	-2129,7	67,8	-489,4	90,2
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	6027,0	4286,4	3788,7	-2238,3	62,9	-497,7	88,4
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	236,3	279,2	327,7	+91,4	138,7	+48,5	117,4
Фондовіддача, грн	83,06	82,27	70,94	-12,12	85,4	-11,33	86,2
Середньоспискова чисельність працівників, осіб	25	25	25	-	-	-	-
Продуктивність праці, тис. грн \ чол.	785,1	918,8	929,9	+144,8	118,4	+11,1	101,2

Як свідчать дані табл. 1.2, ТОВ «Інтелект» у 2019 році збільшило доходи (виручку) від реалізації продукції на 18,4% у порівнянні з 2017 роком та на 1,20% у порівнянні з 2018 роком.

Протягом досліджуваного періоду підприємство було прибутковим, але за три роки рівень прибутковості зменшився на 37,1% у порівнянні з 2017 роком та на 11,6% у порівнянні з 2018 роком.

Кінцеві результати діяльності характеризуються не лише абсолютними показниками прибутку або збитку. Адже здатність генерувати прибуток впливає на короткострокову ліквідність або платоспроможність підприємства. У цьому зв'язку розглядається такий аспект діяльності підприємства як рентабельність. Це і якісний, і кількісний показник ефективності діяльності підприємства.

До основних показників рентабельності, що використовувалися у ході аналізу фінансового стану ТОВ «Інтелект», належать: рентабельність активів; рентабельність власного капіталу; рентабельність діяльності. Дослідження зазначених показників рентабельності дає змогу комплексно оцінити ефективність господарської діяльності підприємства (табл. 1.3).

*Таблиця 1.3*

**Показники рентабельності ТОВ «Інтелект» за 2017-2019 рр.**

Показники	Роки			Відхилення	
	2017	2018	2019	2019 р. від 2017 р.	2019 р. від 2018 р.
Рентабельність активів	134,97	40,04	32,03	- 102,94	- 8,01
Рентабельність власного капіталу	149,26	45,87	35,49	-113,77	- 10,38
Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком	30,71	18,66	16,30	-14,41	- 2,36

Зменшення рівня рентабельності активів ТОВ «Інтелект» може свідчити про скорочення попиту на продукцію підприємства й про не ефективне використання активів.

Рентабельність власного капіталу досліджуваного підприємства теж має тенденцію до зниження. Це є негативним фактом, бо максимізація цього

показника – головне завдання керівництва підприємством. На таке значення показника вплинуло те, що ТОВ «Інтелект» за весь період отримало недостатньо прибутку.

Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком знизилась, з 30,71% у 2017 р. до 16,30% у 2019 р., а саме на 14,41 п.п. протягом всього періоду, що аналізується, тобто рівень прибутку на одиницю виручки поступово зменшувався. Вплинуло на таке значення показника те, що у 2018 та 2019 рр. підприємство працювало менш прибутково, найбільшим прибуток був у 2017 році, він становив 6027,0 тис. грн.

Фондовіддача показує віддачу вкладених у підприємство основних засобів. За досліджуваний період фондовіддача зменшилася на 14,5% у порівнянні з 2017 роком та на 13,77 % у порівнянні з 2018 роком, що свідчить про зменшення ефективності використання матеріально-технічної бази підприємства.

Продуктивність праці працівників за досліджуваний період збільшилася на 18,44% у порівнянні з 2017 роком та на 1,2 % у порівнянні з 2018 роком, що свідчить про більш ефективну працю персоналу.

Ефективність господарської діяльності вимірюється одним з двох способів, що відображають результативність роботи підприємства відносно або величини авансованих ресурсів, або величини їх використання (витрат) в процесі виробництва. Ці показники характеризують ступінь ділової активності підприємства.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті виявляється перш за все у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності підприємства – це дослідження динаміки і рівнів різних коефіцієнтів і рентабельності, а також оборотності. Дані показники є відносними підсумками діяльності підприємства у фінансовому вираженні.

Метою аналізу ділової активності ТОВ «Інтелект» є визначення динамічності його розвитку та аналіз швидкості обороту засобів підприємства.

Проведення аналітичних досліджень ділової активності підприємства дає змогу оцінити, наскільки ефективно сформована структура їх капіталу, як складаються їх взаємовідносини з постачальниками та замовниками, а також з комерційними банками.

Для оцінки рівня ефективності використання ресурсів підприємства, як правило, використовують різні показники оборотності. Показники оборотності мають важливе значення для оцінки фінансового стану підприємства, тому що швидкість обороту засобів безпосередньо впливає на його платоспроможність. Крім того, збільшення швидкості обороту засобів, за інших рівних умов, відображає підвищення виробничо-технічного потенціалу підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

#### Показники ділової активності ТОВ «Інтелект» за 2017-2019 рр.

Показники	Значення показника за роками			Абсолютне відхилення, тис. грн.	
	2017	2018	2019	2019р. до 2017р.	2019р. до 2018р.
Коефіцієнт оборотності активів	4,395	2,146	1,966	-2,429	-0,180
Період одного обороту обігових коштів (днів)	83	170	186	+103	+16
Коефіцієнт оборотності запасів (оборотів)	28,098	18,536	5,471	-22,627	-13,065
Період одного обороту запасів (днів)	13	20	67	+54	+47
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (оборотів)	109,713	140,968	103,968	-5,745	-37,000
Період погашення дебіторської заборгованості (днів)	3	3	4	+1	+1
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	50,007	17,322	20,175	-29,832	+2,853
Період погашення кредиторської заборгованості (днів)	7	21	19	+11	-3
Період операційного циклу (днів)	16	23	71	+55	+48
Період фінансового циклу (днів)	9	2	53	+44	+51

Коефіцієнт оборотності активів характеризує ефективність використання підприємством наявних у розпорядженні ресурсів, незалежно

від джерел їх придбання. Даний коефіцієнт показує, скільки разів за рік здійснюється повний цикл виробництва та обігу, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку. Коефіцієнт оборотності активів зменшувався протягом всього періоду, що аналізується, з 4,395 у 2017 р. до 2,146 у 2018 році та до 1,966 у 2019 році (на 2,429 пунктів за весь період), тобто зменшилась швидкість обороту усіх мобільних (як матеріальних, так і нематеріальних) засобів. Зменшення цього показника негативно характеризує ділову активність підприємства.

Тривалість одного обороту обігових коштів збільшилася з 83 днів у 2017 році до 170 днів у 2018 році та до 186 днів у 2019 році, тобто в цілому на 103 дні.

Коефіцієнт оборотності запасів відображає швидкість реалізації запасів. Загалом, чим вище показник оборотності запасів, тим менше коштів знаходиться в цій найменш ліквідній групі активів. Особливо актуальним є підвищення оборотності та зниження запасів при наявності значної заборгованості в пасивах підприємства. Коефіцієнт оборотності запасів у 2017 році становив 28,098 та зменшився у 2018 на 9,562 та становив 18,536. У 2019 році показник скоротився до 5,471 що є позитивним моментом. Період одного обороту в 2017 році 13 днів, у 2018 році збільшився до 20 днів, а у 2019 році зріс до 67 днів.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує масштаби неплатежів. Вважається, що чим більше значення цього показника, тим більші можливості підприємства по сплаті своїх зобов'язань перед кредиторами. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості з початку збільшився з 109,713 (у 2017 році) до 140,968 (у 2018 р.), тобто на 31,255 п., в наступному році різко скоротився до 103,968, тобто відбувалося прискорення сплати підприємству боргів. Зниження цього показника у 2019 р. порівняно з 2017 р. пояснюється зростанням іншої поточної дебіторської заборгованості. В цілому дебіторська заборгованість збільшилася - це негативна тенденція, адже підприємству не повертаються борги.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує, скільки потрібно оборотів для оплати виставлених рахунків. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості у 2018 році зменшився на 32,685 і становив 17,322 порівняно з 2017 р., коли він складав 50,007, тобто на 16,5%. Це негативний момент, який свідчить про прискорення сплати кредиторської заборгованості підприємством. У порівнянні з 2018 роком показник збільшився на 2,853 (16,5%). Період погашення кредиторської заборгованості у 2019 році склав 18 днів, що на 11 дні більше у порівнянні з 2017 роком та на 3 дні менше у порівнянні з 2018 роком.

На ТОВ «Інтелект» період операційного циклу в 2019 році становив 71 днів, що на 48 дні (в 2,1 рази) більше у порівнянні з 2018 роком та на 55 днів (в 3,4 рази) більше у порівнянні з 2017 роком. Таким чином, збільшення періоду операційного циклу є негативним моментом.

Період фінансового циклу ТОВ «Інтелект» в 2019 році становив 53 днів, що на 51 днів (в 25,5 рази) більше у порівнянні з 2018 роком та на 44 дні (в 4,9 рази) більше у порівнянні з 2017 роком.

Збільшення періоду операційного циклу є негативним моментом, адже є свідченням збільшення проміжку часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

В цілому більшість показників, що характеризують ефективність діяльності досліджуваного підприємства, в т.ч. використання виробничих і фінансових ресурсів, зменшилась, що загалом є негативною тенденцією. Рівень ділової активності ТОВ «Інтелект» можна охарактеризувати як низький.

Бухгалтерія підприємства складається з однієї людини, яка виконує свою роботу згідно з посадовою інструкцією головного бухгалтера. Головний бухгалтер забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; організує контроль за

відображенням на рахунках всіх господарських операцій. Бухгалтером здійснюється чіткий контроль за всіма господарськими операціями та за наявністю і рухом засобів підприємства, що дає змогу керівництву підприємства приймати правильні управлінські рішення (додаток М).

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня державної реєстрації підприємства. Власники несуть повну відповідальність за організацію та достовірність бухгалтерського обліку, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

ТОВ «Інтелект» здійснює бухгалтерський облік, складає фінансову, податкову та статистичну звітність в порядку, визначену чинним законодавством України. Бухгалтерський облік і фінансова звітність ведуться у відповідності до Наказу про облікову політику (додаток К).

Наказ про облікову політику ТОВ «Інтелект» передбачає забезпечення незмінності відображення господарських операцій та оцінку майна на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Облікову політику товариство застосовує таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали концептуальним основам організації обліку і складання звітності, а підходи та методи для ведення бухгалтерського обліку та подання інформації у фінансових звітах, були найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

Перевірки фінансово-господарської діяльності здійснюються органами державної податкової служби, іншими державними органами в межах їх компетенції, ревізійною комісією підприємства та аудиторськими організаціями. На вимогу власника може бути проведено аудиторську перевірку річної фінансової звітності із залученням професійного аудитора, не пов'язаного з майновими інтересами з товариством чи його учасниками.

## Висновки за розділом 1

Розвиток суспільних відносин, світова економічна інтеграція поступово призвели до необхідності стандартизації підходів до оцінки об'єктів обліку на міжнародному рівні. Наразі оцінка виступає одним з найголовніших елементів методу бухгалтерського обліку та інструментів задоволення інформаційних потреб системи управління, сучасного економічно і соціально розвинутого суспільства. Періоди історичного розвитку кожної країни суттєво впливали на підходи до визначення оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Вітчизняні вчені пропонують розглядати оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку, який має дві важливі особливості:

- 3) виступає окремою підсистемою – має об'єкт, суб'єкт, власний метод та мету;
- 4) є певним процесом.

При цьому варто виокремлювати поняття «облікова оцінка» і розуміти під ним термін, представлений МСА 540, де облікова оцінка (accounting estimate) – це наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, яка виміряна за справедливою вартістю у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших сум, які потребують оцінювання.

Облікова оцінка є професійним судженням бухгалтера про вартість об'єкта, яка визначена за методами, передбаченими бухгалтерськими стандартами і обліковою політикою, та ґрунтується на принципах формування фінансової звітності та професійної етики. Важливо, що при визначенні вартості об'єктів обліку оцінювачем (суб'єктом оціночної діяльності), вона стає обліковою оцінкою виключно за рішенням бухгалтера, прийнятим з урахуванням вище згаданих принципів.

Досліджуване підприємство - ТОВ «Інтелект» є суб'єктом малого підприємництва, створеним відповідно до рішення зборів засновників

підприємства на засадах угоди між засновниками, шляхом об'єднання їх майна та ведення спільної підприємницької діяльності.

Основний вид діяльності досліджуваного підприємства згідно з КВЕД 11.07 «Виробництво безалкогольних напоїв: виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки».

Протягом досліджуваного періоду підприємство було прибутковим, але за три роки рівень прибутковості зменшився на 37,1% у порівнянні з 2017 роком та на 11,6% у порівнянні з 2018 роком.

Зменшення показників рентабельності ТОВ «Інтелект» може свідчити про скорочення попиту на продукцію підприємства й про не ефективне використання активів.

Збільшення періоду операційного циклу є негативним моментом, адже є свідченням збільшення проміжку часу між придбанням запасів та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції.

В цілому більшість показників, що характеризують ефективність діяльності досліджуваного підприємства, в т.ч. використання виробничих і фінансових ресурсів, зменшилась, що загалом є негативною тенденцією. Рівень ділової активності ТОВ «Інтелект» можна охарактеризувати як низький.

ТОВ «Інтелект» здійснює бухгалтерський облік, складає фінансову, податкову, статистичну звітність в порядку, визначену чинним законодавством України. Бухгалтерський облік і фінансова звітність ведуться у відповідності до Наказу про облікову політику. Облікову політику товариство застосовує таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали концептуальним основам організації обліку і складання звітності, а підходи та методи для ведення бухгалтерського обліку та подання інформації у фінансових звітах, були найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

#### **2.1. Нормативно-правове та інформаційне забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку**

У питаннях організації бухгалтерського обліку на підприємстві основоположним є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 р., який визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Усі підприємства незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність відповідно до Закону. Однак це не єдиний документ, який регламентує організацію бухгалтерського обліку. Сучасна національна система бухгалтерського обліку динамічно розвивається й на сьогоднішній день складається з підсистем, які можна згрупувати за ознакою регуляторного органу, що встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (табл. 2.1).

Суб'єктами нормативного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна служба статистики України, Державна податкова служба України, Національний банк України та інші державні органи.

Таблиця 2.1

**Структура нормативного регулювання бухгалтерського обліку  
в Україні**

<b>Рівень</b>	<b>Нормативне регулювання</b>
Перший рівень	Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, закони України
Другий рівень	Постанови Кабінету міністрів України
Третій рівень	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативні документи, затверджені Міністерством фінансів України
Четвертий рівень	Нормативно-правові акти (інструкції, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, затверджені на основі НП(С)БО (П(С)БО)
П'ятий рівень	Рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку та облікової політики

Отже в Україні сформовано п'ятирівневе нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, до першого рівня зазвичай включають Господарський кодекс України (ГКУ) та Закони України. Вважаємо це цілком справедливим, оскільки одним з напрямків державного контролю та нагляду за господарською діяльністю суб'єктів господарювання, з визначених ГКУ, який безпосередньо стосується оцінки, є «збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей суб'єктами господарських відносин – за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності» [22]. Це дає підстави стверджувати про загальнодержавне значення якості інформації, яка формується на підприємствах і відображається не лише у фінансовій звітності, а й у поточному обліковому процесі. Виконання даного завдання досягається шляхом встановлення ГКУ вимог щодо суб'єктів господарювання: «вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також

вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [22].

На зміст фінансових звітів та підходи до формування конкретних статей у вітчизняній практиці впливають форма власності, організаційно-правова форма господарювання, а також розмір підприємства. Це впливає на основу формування показників фінансової звітності – нормативну базу, застосування, якої визначається кожним суб'єктом господарювання самостійно. Передбачено можливість формування показників за методиками вітчизняного законодавства – відповідно до національних положень бухгалтерського обліку або за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Так, відповідно до статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансову звітність складають і подають юридичні особи, тобто, фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності до інформаційної бази не потрапляють. Крім того, українським законодавством передбачена можливість підготовки фінансової звітності за спрощеними методиками для підприємств, які класифікуються як малі та мікро, а починаючи з 2009 року з'явилась можливість спрощеної підготовки фінансової звітності у підприємств, які її складають відповідно до вимог МСФЗ. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видала «Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств», яким зазначається що він може використовуватись суб'єктами, які не є емітентами публічних фінансових інструментів, а складають фінансову звітність загального призначення. При цьому стандартом не встановлюються критерії віднесення підприємств до малих чи середніх, кожна держава самостійно повинна уточнювати коло підприємств, які матимуть право застосування цього стандарту.

Українським законодавством передбачено кілька підходів до визначення класифікаційних груп підприємств за розмірами (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Характеристика типів підприємств за розмірами згідно з  
чинним законодавством України**

№	Показник	Тип підприємства			
		Мікро	Мале	Середнє	Велике
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 2):					
1	Балансова вартість активів, євро*	< 350 тис	< 4 млн	< 20 млн	> 20 млн
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро*	< 700 тис	< 8 млн	< 40 млн	> 40 млн
3	Середня кількість працівників, осіб	< 10	< 50	< 250	> 250
Господарський кодекс України (стаття 55):					
4	Річний дохід від будь-якої діяльності, євро*	≤ 2 млн	≤ 10	≤ 50 млн	> 50 млн
5	Середня кількість працівників, осіб	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250
Податковий кодекс України (стаття 291):					
6	Обсяг доходу, грн	–	–	–	≤ 5 млн**

При цьому слід наголосити на існуванні особливої групи підприємств, які відповідно до Господарського кодексу України та згідно зі статусом, визначеним Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», є суб'єктами малого підприємництва та за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мають право на окремий порядок формування показників і склад фінансової звітності. Крім того, з набранням чинності Податкового кодексу України було виокремлено групу підприємств, організацію обліку і подання звітності яких регламентовано податковим законодавством.

Представлене групування підприємств набуло широкої критики. Так, Ю. Б. Слободяник та Н. А. Сиротенко вважають недоречною наявність двох різних класифікацій у зв'язку з тим, що Державна служба статистики України при аналізі статистичних даних керується вимогами ГКУ, що призводить до порушення зіставності даних і зменшення їх корисності для зацікавлених

користувачів. На їх думку, існує значна вірогідність виникнення проблем у тієї частки підприємств, що потрапляють одночасно до різних груп цих двох класифікацій [66].

Тому вважаємо за доцільне до першого рівня регулювання включити і Податковий кодекс України, з набуттям чинності якого істотно змінився податковий облік. Він багато в чому наблизився до бухгалтерського, як це й передбачалося в завданнях, що висувалися до нього, але це не звільнило підприємства від необхідності вести одночасно два види обліку.

Адже, ПКУ визначено коло суб'єктів, на яких поширюється той чи інший порядок організації обліку на підприємствах та подання фінансової звітності, а також встановлені особливості організації та ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку. Зокрема, визначено порядок відображення уцінок та дооцінок основних засобів при визначенні суми фінансового результату для оподаткування, а також певні обмеження в порядку нарахування амортизації.

Міжнародний досвід, статистичні показники розвитку суб'єктів господарювання в Україні дають підстави стверджувати, що малі та середні підприємства є основними рушіями зростання економіки. Саме тому вони заслуговують на особливу увагу з боку держави щодо регулювання їх діяльності, у тому числі й у сфері ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Аналіз показників діяльності підприємств з розподілом на великі, середні та малі вказує на їх значущість для країни. Останніми роками в Україні частка великих підприємств не перевищує 0,01 %, у той час, як малі складають більше 95 %. Питома вага працівників, зайнятих на малих підприємствах, сягає 26 %, а обсяг реалізованої ними продукції (товарів, послуг) у 2018 році склав 19,2 % та демонструє тенденцію до зростання. Тому інформація щодо їх діяльності є важливою як для прийняття управлінських рішень, так і для аналізу соціально-економічного розвитку країни.

Разом з тим важливо зазначити, що класифікація суб'єктів господарювання, визначена Господарським кодексом України, не може бути застосована для формування рішення щодо нормативної основи складання фінансової звітності. Оскільки коло суб'єктів та зміст фінансової звітності визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також Податковим кодексом України.

Дані про об'єкти обліку, що наводяться у фінансовій звітності та у регістрах оперативного обліку, представляються, здебільшого, у вартісному вираженні. Крім того, важливо відмітити, що відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним з інструментів забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств є інвентаризація, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка [36].

Методологічні засади формування інформації про окремі об'єкти обліку та їх оцінку регулюються відповідними П(С)БО та Податковим кодексом України.

Зазначена нормативна база, за ідеєю її створення, повинна була об'єднати правила та алгоритми формування інформації щодо вартості активів, зобов'язань, доходів і витрат підприємств та часу їх відображення як у податкових, так і в облікових документах і звітах. Проте стовідсоткового збігу не відбулось.

ПКУ містить багато різних термінів та вимог щодо оцінки окремих об'єктів, що суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національним положенням і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Було б доцільніше, на нашу думку, повністю використовувати термінологію бухгалтерського (фінансового) обліку з метою скорочення кількості можливих помилок у зв'язку з необхідністю ведення паралельно фінансового і податкового обліку, які крім подвоєння обсягів роботи, ще можуть привести й до фінансових санкцій через помилки у визначенні податкових зобов'язань.

На наш погляд, саме оцінка займає важливе місце в визначенні достовірної інформації, щодо неї НП(С)БО 1 має ряд застережень, які викладені у формі основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

- історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [15].

Зазначені принципи прямо встановлюють правила формування вартості об'єкту обліку. Крім того, принцип послідовності також суттєво впливає на застосовувані облікові оцінки, оскільки його зміст полягає в тому, що передбачається «постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності». Оскільки облікова політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності», а чотири з десяти принципів прямо по'язані з обліковою оцінкою, отже, і даний принцип також має суттєвий вплив на облікову оцінку активів. Тому можемо стверджувати, що п'ять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності впливають на облікову оцінку вартості різних об'єктів.

Кажучи про визначення вартості об'єктів, слід розглянути такі основні аспекти:

- порядок формування і складові первісної вартості, яка визначається при отриманні об'єкта на підприємство різними способами: придбання за

кошти, обмін, отримання безоплатно, виготовлення власними силами, внесок до статутного капіталу;

– порядок визначення вартості активів на звітну дату. У даному випадку слід розглядати, по-перше, амортизацію, яка не змінює прямо первісну вартість, але впливає на суму, яка відображається в балансах під назвою «залишкова вартість», а у ПКУ згадується як «балансова», і по-друге – переоцінку.

Щодо первісної вартості, порядок її визначення практично співпадає в обох видах обліку, крім випадків, коли витрати на придбання не можуть бути включені у зв'язку з податковими обмеженнями чи заборонами. Особливо слід відмітити, що у ПКУ крім бухгалтерської «справедливої вартості» використовується «звичайна ціна» для тих об'єктів, які зараховуються в інший спосіб ніж придбання за кошти чи виготовлення.

Слід також зазначити, що в результаті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами фінансової звітності стало можливим застосування справедливої вартості в національних П(С)БО. Так, поняття «справедлива вартість» зустрічається практично у всіх визначеннях активів (основні засоби, запаси, нематеріальні активи тощо).

Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки МСФЗ, НП(С)БО та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо визначення справедливої вартості. Тому тенденції поширення оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймаються у розвинутих країнах і країнах з перехідною економікою.

Однак, незважаючи на певні недоліки використання методу справедливої вартості, які пояснюються передусім відсутністю активного ринку та практичного досвіду використання, найбільш розвинені системи МСБО і US GAAP орієнтовані на широке використання саме цього виду вартості.

У МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», прийнятого Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності, справедлива вартість

визначена як ринкова оцінка, а не оцінка, яка формується з урахуванням специфіки підприємства. Також вказується, що ця ціна може бути отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання при проведенні операції на добровільній основі на основному (або найбільш вигідному) ринку на дату оцінки в поточних ринкових умовах (вихідна ціна) незалежно від того, чи є така ціна безпосередньо що спостерігається або розраховується з використанням іншого методу оцінки. Однак за деякими активами та зобов'язаннями під час спостереження може бути встановлено, що ринкові операції або ринкова інформація можуть бути відсутні. Проте, мета справедливої вартості – визначити ціну, по якій проводилася б операція, яка здійснюється на організованому ринку, з продажу активу або передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки в поточних ринкових умовах [9].

Норми прийнятого стандарту широко обговорюються і критикуються прихильниками оцінки за історичною вартістю через побоювання обов'язкового застосування справедливої вартості до всіх об'єктів обліку. На наш погляд, детальний опис особливостей і методик визначення справедливої вартості, представлених в окремому документі, позитивно вплине на якість підготовленої інформації про вартість майна господарюючих суб'єктів. Разом з тим вважаємо обґрунтованою існуючу точку зору на те, що повний відхід від оцінки за історичною вартістю в деяких випадках може призвести до втрати зв'язку з фактично понесеними витратами, що мають документальне підтвердження, до неможливості аналізу і контролю вартості активів ретроспективно.

Крім того, необхідно зазначити, що з набуттям чинності МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» поняття справедливої ціни розглядається у контексті формування первісної вартості. Даний стандарт описує порядок визначення справедливої вартості при первісному визнанні. Зазначається, що коли придбано актив в операції обміну такого актива, ціна операції – це ціна, сплачена за придбання актива (тобто ціна входження). З протилежного боку,

справедлива вартість актива – це ціна, яка була б отримана за продаж актива (тобто ціна виходу). Суб'єкти господарювання не обов'язково продають активи за цінами, сплаченими при їх придбанні. У багатьох випадках ціна операції дорівнюватиме справедливій вартості. Наприклад, це може бути у випадку, коли на дату операції операція придбання актива відбувається на ринку, на якому актив був би проданий. Визначаючи, чи дорівнює справедлива вартість при первісному визнанні ціні операції, згідно з МСФЗ 13, суб'єкт господарювання має врахувати всі чинники, характерні для даної операції та актива. Стандартом передбачені випадки, коли ціна операції може не представляти справедливую вартість актива при первісному визнанні:

- це операція між пов'язаними сторонами, хоча ціна в операції зі зв'язаною стороною може бути використана як вхідне дане для оцінки справедливої вартості, якщо суб'єкт господарювання має свідчення того, що операція була здійснена на ринкових умовах;

- операція відбувається під тиском, або продавець вимушений прийняти ціну в операції. Наприклад, це може бути у випадку, коли продавець зазнає фінансових труднощів;

- одиниця обліку, представлена ціною операції, відрізняється від одиниці обліку для актива, оціненого за справедливою вартістю. Наприклад, це може бути у випадку, якщо актив або зобов'язання, оцінене за справедливою вартістю, є одним з елементів в операції (наприклад, в об'єднанні бізнесу), операція включає незаявлені права та пільги, які оцінюються окремо відповідно до іншого МСФЗ, або ціна операції включає витрати на операцію;

- ринок, на якому відбувається операція, відрізняється від головного ринку (чи найсприятливішого ринку). Наприклад, такі ринки можуть відрізнятися, якщо суб'єкт господарювання є дилером, який здійснює операції з клієнтами на роздрібному ринку, а головний (чи найсприятливіший) ринок для операції виходу – дилерський ринок, на якому працюють інші дилери.

Згідно з чинним законодавством визначення справедливої вартості об'єктів обліку здійснюється із залученням професійних оцінювачів. Так, Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 висуває вимоги обов'язкового проведення оцінки експертами в наступних випадках:

- при створенні підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що перебуває в комунальній власності;
- при реорганізації, банкрутстві, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);
- при виділенні або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);
- при визначенні вартості внесків учасників та засновників господарського товариства, якщо до зазначеного товариства вноситься майно господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника зі складу такого товариства;
- при приватизації і другому відчуження у випадках, встановлених законом, оренди, обміну, страхування державного майна, майна в комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;
- при переоцінці основних фондів для цілей бухгалтерського обліку;
- при оподаткуванні майна відповідно до закону [42].

Як бачимо, перелік ситуацій, що вимагають залучення професійного оцінювача, досить широкий, до того ж охоплює значну кількість операцій з державним майном.

Складніше представлене питання переоцінки об'єктів, яка докорінно відрізняється в системах податкового та фінансового обліку. За ПКУ до 2018 року переоцінка проводилась індексацією вартості основних засобів, що

амортизується, і залежала від індексу інфляції за рік. Проіндексована вартість основних засобів значно відрізняється від їх справедливої вартості. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації.

На нашу думку, ні в якому разі індексацію не можна прирівнювати до переоцінки, так як вона фактично лише коригує вартість основних засобів на коефіцієнт інфляції, а фактичну вартість основних засобів можна визначити лише шляхом проведення переоцінки кожного окремого об'єкта. До того ж, національні стандарти не передбачали подібної зміни вартості, ними регламентована переоцінка до справедливої вартості.

Тому, вважаємо, що доцільнішим було б проводити переоцінку об'єктів основних засобів лише шляхом приведення їх залишкової вартості до справедливої. Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів активів, що переоцінюються, при цьому якщо остання істотно відрізняється від його балансової вартості, необхідно проводити подальшу переоцінку, яку рекомендується повторювати раз на рік. У разі незначних коливань справедливої вартості достатньо проводити переоцінку раз на 3-5 років.

Операції з переоцінкою впливають і на суму накопиченої амортизації об'єкта. Так, на дату переоцінки даний показник може бути перерахований пропорційно до зміни балансової вартості основного засобу так, що його балансова вартість після переоцінки дорівнюватиме сумі переоцінки або виключеної з балансової та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу.

Характеризуючи сучасний стан організації процесу оцінки, важливо відзначити, що на законодавчому рівні поряд з переоцінкою передбачений особливий порядок відображення зміни вартості основних засобів для цілей оподаткування прибутку підприємства. У чинній редакції ПКУ відмінено індексацію основних засобів, яка не забезпечувала виконання принципу

достовірності інформації й не могла бути використана у бухгалтерському обліку з метою формування інформації для оприлюднення у фінансовій звітності. Разом з тим закладена ПКУ методика відображення переоцінки також не спонукає підприємства до визначення справедливої вартості.

Так, передбачено, що переоцінка для цілей оподаткування прибутку підприємств відображається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, що передбачає збільшення фінансового результату до оподаткування на суму уцінки та зменшення його на суму дооцінки. У результаті переоцінка не враховується при нарахуванні амортизації необоротних активів та при розрахунку податку на прибуток підприємств. Окремим листом [11] податкова обґрунтовує таку позицію так, що зазначене коригування призначене нівелювати вплив на розрахунок податку на прибуток підприємств результатів переоцінки, проведеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, оскільки вона може ґрунтуватись на припущеннях, які враховують суб'єктивні судження та не відображають реальну вартість необоротних активів.

Зауважимо, що відповідно до міжнародної практики при здійсненні переоцінки будь-якого об'єкта необоротних активів переоцінці одночасно з ним або в стислий термін підлягає весь клас, до якого належить зазначений об'єкт. Тому, для раціоналізації організації процедури переоцінки основних засобів пропонуємо об'єднати всі основні засоби, які є у підприємства, у групи відповідно до чутливості до зміни їх справедливої вартості. Наприклад, чутливість зміни вартості основних засобів, які віднесені до груп «Електронна техніка» до зміни ринкових умов буде значно вищою, ніж у інших груп, таких як «Будівлі і споруди», «Транспортні засоби», «Обладнання», «Меблі», у зв'язку з високою швидкістю морального зношення. Такі об'єкти варто переоцінювати щорічно.

Порядок нарахування амортизації також має відмінності. Податковий кодекс України та П(С)БО однаково визначають п'ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості,

прискореного зменшення залишкової вартості та виробничий. Слід відзначити, що у стандарті розкриті особливості, порядку нарахування амортизації на бібліотечні фонди та малоцінні необоротні активи – може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

Відповідно до правил бухгалтерського обліку, на відміну від податкових, підприємства мають право самостійно обирати методи нарахування амортизації. У свою чергу, ПКУ вводяться обмеження, які стосуються:

- мінімально допустимих строків корисного використання об'єктів залежно від групи (від 2 до 20 років);

- можливості застосування тих чи інших методів для окремих груп основних засобів. Так, наприклад на тимчасові нетитульні споруди, предмети прокату, інвентарну тару, інші основні засоби амортизація може нараховуватись лише прямолінійним або виробничим методами.

Така ситуація призводить до заниження вартості основних засобів, викривлення показників фінансового стану та, через відсутність амортизаційних нарахувань, до завищення фінансових результатів діяльності.

Отже, можна зробити висновок про позитивність напрямку реформ у системі бухгалтерського обліку, які відбулись у зв'язку з набуттям чинності Податкового кодексу України й дозволили значно зблизити податковий і фінансовий облік. Разом з цим результати аналізу стану діючого законодавства, його впливу на облікову оцінку різних об'єктів вказує на те, що податкові обмеження в оцінках негативно впливають на якість фінансової звітності.

## 2.2. Методичні підходи до оцінки в бухгалтерському обліку підприємства

Оцінка як процес визначення вартості об'єктів обліку спрямована на певні умови використання її результатів. Саме тому при проведенні оцінки визначається конкретний вид вартості, від якого й залежить комплекс методичних підходів, методів та оціночних процедур – база оцінки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

### Рекомендовані види оцінки вартості активів згідно з національними стандартами

№ з/п	Вид оцінки	Визначення
1	Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів
2	Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
3	Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації(ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання
4	Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
5	Залишкова вартість	Різниця між первісною вартістю необоротних активів та сумою нарахованої (накопиченої) амортизації
6	Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
7	Вартість використання	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації
8	Чиста вартість реалізації активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
9	Балансова вартість активу	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
10	Дисконтована або теперішня вартість	активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства.

База оцінки залежить від мети, з якою проводиться оцінка, особливостей об'єкту, а також враховуються законодавчі та нормативні обмеження й вимоги. Найчастіше визначається первісна або ринкова вартість, але у випадках, коли ліквідація або реорганізація відбувається з ініціативи суду, в рішенні якого зазначається про іншу базу оцінки або відповідно до вимог чинного законодавства. Так, наприклад, у випадку приватизації, відчуження майна державними підприємствами, примусового продажу через механізми виконавчого виробництва оцінка вартості активів, з метою визначення стартової ціни для проведення аукціону, здійснюється за ринковою вартістю [89, с. 106].

Разом з цим, на нашу думку, недостатньо визначити вартість об'єкту бухгалтерського обліку за справедливою, ліквідаційною чи теперішньою вартістю тощо. Застосування тієї чи іншої вартості повинно бути обґрунтованим й носити системний характер. Для цього слід розробити обґрунтування застосовуваних методів оцінки вартості об'єктів обліку підприємства залежно від їх впливу на показники фінансової звітності.

Отже, основна складність облікової оцінки полягає у виборі виду, за допомогою якого слід вимірювати об'єкти. Разом з цим слід зазначити, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Основні фактори, що впливають на обрання тих чи інших методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку представлені на рис. 3.1.

Називаємо їх факторами внутрішнього впливу у зв'язку з тим, що у більшій чи меншій мірі вони залежні від прийнятих рішень управлінського персоналу, а не ті, що мають характеристики непереборного характеру, коли підприємство не в силах вплинути на їх поведінку, наприклад, інфляція, політика, погодні умови тощо. Пропонуємо їх розділити на дві групи.



**Рис. 2.1. Фактори впливу на вибір методів облікової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку [95]**

Перша група – організаційно-правові фактори. Сюди відносяться форма власності, організаційно-правова форма господарювання, розмір підприємства, вид діяльності, система оподаткування, а також обрана підприємством концептуальна основа підготовки фінансової звітності. Для підприємств в Україні передбачено можливість вибору: міжнародні стандарти, національні стандарти, а для окремої категорії, мікропідприємств – податкове законодавство.

Друга група – фактори розвитку. У першу чергу, йдеться про інформаційні запити користувачів облікової інформації – власників, управлінського персоналу. Запити, як правило, мають певне підґрунтя, яке, на нашу думку, зумовлене стратегією розвитку підприємства, а також етапом

життєвого циклу, у якому підприємство перебуває у конкретний момент часу.

Крім того, суттєвий вплив на можливості обтання тих чи інших методів оцінки із альтернативних чинить рівень розвитку інформаційно-технологічного забезпечення підприємства. Даний аспект важливий як на стадії вибору методів, коли підприємство розглядає варіанти та розраховує показники з метою обґрунтування найбільш ефективного, так і на стадії їх застосування. Наявність автоматизованих робочих місць та застосування спеціалізованих бухгалтерських програм значно розширюють можливості у задоволенні інформаційних запитів користувачів бухгалтерської інформації.

Аналіз літературних джерел дозволив виокремити найбільш затребувані методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства [18; 56, с. 164-166]:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення облікової вартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- метод амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичність й порядок проведення переоцінки необоротних активів;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг;
- перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу;
- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку тощо.

Так наприклад, дебіторська заборгованість розкривається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, базуючись на оціночних даних – з урахуванням резерву сумнівну боргів, який розраховується

підприємствами самостійно, спираючись на правила, встановлені ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість», та включається до складу операційних витрат.

Зокрема, стандартом передбачено можливість визначення резерву сумнівних боргів методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості або застосування коефіцієнта сумнівності. При цьому за методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів. При застосуванні коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату. Для розрахунку коефіцієнта сумнівності підприємство самостійно обирає один із способів:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

Отже, після первісного визнання дебіторська заборгованість згідно з вітчизняною практикою оцінюється за чистою реалізаційною вартістю, а за МСФЗ – за амортизованою собівартістю. Під амортизованою собівартістю фінансового активу слід розуміти суму, за якою фінансовий актив оцінювали при первісному визнанні мінус будь-яке часткове списання (прямо чи через застосування рахунку резервів) на зменшення корисності або неможливість інкасації. Виходячи з цього, на думку авторів монографії за редакцією проф. А. А. Пилипенка [75, с. 105], в практиці оцінки дебіторської заборгованості існують певні відмінності вітчизняного досвіду від міжнародного.

Важливість достовірного відображення дебіторської заборгованості загострена наявними проблемами неплатежів, які, на думку С. М. Сердечної, визначають облік дебіторської заборгованості як одне з найбільш складних і суперечливих питань. Питання формування й аналізу облікової інформації в управлінні дебіторською заборгованістю є актуальними через його вплив на грошові потоки, на спроможність до своєчасних розрахунків та забезпечення операційної діяльності, економіку суб'єкта господарювання в цілому [56, с. 122].

Визначення облікової оцінки вартості запасів на підприємстві відбувається від надходження – визначається первісна вартість, до вибуття – визначається облікова оцінка вартості вибуття запасів. Крім того, якщо запаси наявні на дату складання фінансової звітності, їх оцінюють на дату балансу. Виходячи з порядку визначення фінансового результату, на його розмір впливає саме визначена вартість вибуття. Разом з цим слід відмітити, що при проведенні підготовчих робіт до складання фінансової звітності щодо запасів може бути прийняте рішення щодо уцінки чи дооцінки до рівня первісної вартості, що також береться до уваги при розрахунку результатів діяльності.

Зупинимось детальніше на тих аспектах, які мають суттєве значення для показників фінансової звітності. Так, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку надають можливість підприємствам маневрувати методами оцінки вибуття запасів й таким чином впливати на результати діяльності підприємства.

Зокрема, ПСБО 9 «Запаси» передбачає можливість обирати один з методів вибуття запасів:

– *ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів*. Даний метод точно відображає сутність операцій, оскільки ним передбачено списання конкретного об'єкту запасу за його первісною вартістю. Головним недоліком є те, що він трудомісткий, необхідний лише в тих галузях, де запасами виступають унікальні об'єкти, наприклад, дорогоцінне каміння

тощо. З іншого боку, якщо на підприємстві присутня повна автоматизація облікового процесу, у тому числі і на складах, де відбувається та контролюється рух запасів, то даний метод може бути застосований;

– *середньозваженої собівартості*. Визначення вартості кожної одиниці запасів відбувається діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітньому місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітньому місяці запасів. Цей метод є найпоширенішим у практиці діяльності суб'єктів господарювання через його достатню простоту у розрахунках;

– *метод ФІФО*. При визначенні вартості вибуття за цим методом, припускають, що об'єкти обліку використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства, тобто запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;

– *нормативних затрат*. Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості. Даний метод достатньо точно відбиває стан використання запасів і вартісні показники на кінець періоду, коли всі планові розрахунки доведені до фактичних, а для прийняття управлінських рішень він доводить точними лише кількісні показники. Слід відмітити, що метод застосовується на підприємствах зі складним технологічним циклом;

– *ціни продажу*. Даний метод заснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані), які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Необхідно відзначити, що в літературних джерелах описані й інші різновиди методів оцінки вибуття запасів. Нами представлені лише ті, які передбачені П(С)БО 9 «Запаси». Крім зазначених, у міжнародній практиці розповсюджений метод ЛІФО. Його методика полягає у тому, що запаси використовуються у зворотній послідовності, від тієї, у якій вони надходили до підприємства, тобто запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. Наразі даний метод заборонений для використання у багатьох країнах, у тому числі й в Україні. Хоча у першій редакції стандарту і до 2004 р. було дозволено його використання, проте з 2005 р. підприємства вже не могли його застосовувати. Основною причиною, якою обґрунтовується таке рішення, є те, що при застосуванні методу ЛІФО в умовах зростання цін відбувається штучне заниження розміру прибутку, що сприяє маніпулюванню показником фінансового результату [52].

Від вибору методу оцінки вибуття запасів значною мірою залежить результативність діяльності підприємств. Науковці, які досліджували це питання, однак не у своїй думці. Особливо актуально це питання для тих підприємств, які працюють у галузях з високим рівнем матеріаломісткості.

Так, І. Й. Яремко відзначив, що візуально «привабливі» бухгалтерські методи, а насправді суто математичні алгоритми (ФІФО, ЛІФО) через викривлену оцінку здатні позбавити економічної природи не тільки власні об'єкти – вартість виробничих запасів, а транзитно інші показники в обліковій системі. До таких показників він відносить сукупні витрати, собівартість, фінансові результати, оцінку економічної одиниці [32].

Отже, проведений аналіз вказує на наявну залежність можливого впливу методів оцінки вибуття запасів на показники фінансового стану від періоду обороту запасів на підприємстві та рівня інфляції в країні. Вважаємо, що залежно від галузі та особливостей діяльності подібні розрахунки можна здійснювати з використанням курсу валют, індексу змін цін на товари у будь-якій галузі. Визначення методу оцінки вибуття запасів належить до категорії

попередніх оцінок, які характеризуються певною прогнозованістю управлінського персоналу щодо фактів господарської діяльності. У таких випадках, згідно з вимогами Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу, попередні оцінки мають ґрунтуватися на обачному судженні управлінського персоналу підприємства, а розрахунок таких оцінок має виконуватися об'єктивно, з огляду на досвід аналогічних операцій та, у деяких випадках, навіть спиратися на звіти, підготовлені незалежними експертами [30]. На наш погляд, застосування запропонованого підходу у повній мірі реалізує висунуті вимоги та має позитивно вплинути на об'єктивність підготовленої інформації для оприлюднення у фінансовій звітності, а також для використання керівним персоналом у поточній діяльності при прийнятті рішень.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;
- зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;
- прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

- кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

- виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Для інших видів необоротних активів П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачені наступні методи нарахування амортизації (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

### Методи нарахування амортизації інших необоротних активів

Вид необоротних активів	Нормативно-правовий акт	Методи нарахування амортизації
Інші необоротні матеріальні активи (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	П(С)БО 7 «Основні засоби»	– прямолінійний; – виробничий
Малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди	П(С)БО 7 «Основні засоби»	– прямолінійний; – виробничий; – метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); – метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта
Нематеріальні активи	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий

Розмір амортизаційних відрахувань залежить від строку корисного використання об'єкта необоротних активів, обраного підприємством.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) необоротних активів слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта;
- інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта необоротних активів може переглядатися в разі зміни очікуваних економічних вигод від їх використання.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

- величина що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства,
- величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Малоцінні необоротні активи і бібліотечні фонди не переоцінюються, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці

використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Застосовувані методи нарахування амортизації по-різному впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, подібні розрахунки приводились у роботах І. О. Бланка [7, с. 51-58], М. І. Бондаря [10], Л. Г. Ловінської [82, с. 127-131] та інших вчених. Вважаємо особливо гострим значення амортизаційних відрахувань як важеля управління ефективністю їх використання та забезпечення своєчасного оновлення на підприємстві, підняте у працях вчених. Оскільки даний процес знаходиться у площині взаємодії систем бухгалтерського обліку та управління, він потребує розгляду у контексті формування облікової політики підприємства, застосування професійного бухгалтерського судження.

### **2.3. Вплив методів оцінки на показники фінансової звітності підприємства**

Вивчення структури фінансової звітності підприємств з урахуванням їх класифікації на великі, середні, малі та мікропідприємства виявило необхідність дослідження впливу методів оцінки на відображення вартості окремих об'єктів різних суб'єктів господарювання.

Для великих та середніх підприємств передбачена єдина форма балансу (звіту про фінансовий стан), а для мікропідприємств, малих підприємств, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні», непідприємницьких товариств, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємств, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Крім того, як вже зазначалось вище, коло підприємств, які мають право на особливий спрощений порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, визначено ПКУ. Кодексом встановлено підприємства, які мають право подавати спрощений фінансовий звіт та організувати бухгалтерський облік в особливому порядку – без ведення подвійного запису, але з обов'язковою умовою відображення доходів і витрат згідно з вимогами податкового законодавства, а не П(С)БО. Так, відповідно до підпункту 3 п. 291.4 ПКУ до таких суб'єктів господарювання належать ті підприємства, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн грн. Обмеження до застосування спрощеного ведення обліку та подання фінансової звітності поширюється на ті підприємства, які обрали за основу організації обліку міжнародні стандарти фінансової звітності. З метою визначення стану методичного забезпечення відображення вартості активів у фінансових звітах підприємств проаналізуємо зміст їх показників (табл. 2.5).

Отже, форми балансу (звіту про фінансовий стан) для підприємств, які формують фінансову звітність відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» різняться як за змістом, так і за формою.

Таблиця 2.5

**Зіставність активів балансу (звіту про фінансовий стан)  
підприємств з урахуванням їх поділу на великі, середні, малі та  
мікропідприємства**

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»	
<i>Баланс великих, середніх підприємств (ф. № 1)</i>	<i>Баланс малого підприємства (ф. № 1-м)</i>	<i>Баланс мікропідприємства (ф. № 1-мс)</i>
<b>I. Необоротні активи</b>		
Нематеріальні активи		Основні засоби
Незавершені капітальні інвестиції		
Основні засоби		
Довгострокові біологічні активи		
Інвестиційна нерухомість		—
Довгострокові фінансові інвестиції		Інші необоротні активи
- які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	—	
- інші фінансові інвестиції	—	
Інші необоротні активи		
Довгострокова дебіторська заборгованість	Інші необоротні активи	—
Відстрочені податкові активи		—
<b>II. Оборотні активи</b>		
Запаси	Запаси	Запаси
Виробничі запаси		
Незавершене виробництво		
Готова продукція		
Товари		
Поточні біологічні активи	Готова продукція	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги		Поточна дебіторська заборгованість
Дебіторська заборгованість за розрахункам		
Інша поточна дебіторська заборгованість		
<b>Гроші та їх еквіваленти</b>		
Витрати майбутніх періодів		Інші оборотні активи
Поточні фінансові інвестиції		
Інші оборотні активи		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>		—

Аналіз затверджених форм балансу в частині активу дає підстави стверджувати про їх незіставність за формою та змістом. Так, підприємства, які оприлюднюють звітність на загальних підставах, а також малі, формують дані виходячи з трьох розділів: необоротні активи; оборотні активи; необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Одночасно слід зазначити, що для мікропідприємств встановленою формою балансу не передбачено третього розділу – «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття». У той же час, відповідно до даних Державної служби статистики України, частка цих активів на мікропідприємствах у досліджуваному періоді складала від 15,8 % до 24,1 % у структурі всіх підприємств. Дана колізія може бути пояснена розбіжністю у класифікаційних ознаках мікропідприємств, визначених ГКУ, згідно з вимогами якого обробляється інформація Державною службою статистики України, та ознаках мікропідприємств, визначених ПКУ, які формують спрощений фінансовий звіт і взагалі не оприлюднюють дану інформацію окремою статтею у балансі.

Щодо змісту статей звітності також наявні відмінності у підходах до облікової оцінки їх вартості, а також у групуванні інформації про активи. Прикладом є стаття «Основні засоби». Для всіх підприємств передбачено розкриття первісної вартості, суми накопиченої амортизації (для мікропідприємств – зносу) та включення до підсумку балансу за залишковою вартістю. Разом з цим при детальному аналізі національних положень бухгалтерського обліку з'ясовано, що мікропідприємствам передбачена можливість на власний розсуд обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості, чи формувати дану інформацію на загальних підставах. Для суб'єктів господарювання, які подають звітність за формами малих підприємств, методичних особливостей оцінки вартості статей активу не передбачено. У свою чергу, мікропідприємства до даної статті балансу включатимуть інформацію про вартість нематеріальних активів,

довгострокових біологічних активів та незавершені капітальні інвестиції, а решта підприємств – розкриватимуть інформацію за кожним видом активів окремо.

У даній позиції найбільшої уваги, на наш погляд, заслуговує передбачене стандартом включення до статті, яка до підсумку балансу входить за залишковою вартістю, такого активу, як «Капітальні інвестиції». Вважаємо за необхідне відображати інформацію про такі об'єкти окремо у зв'язку з тим, що, по-перше, інформація щодо них є важливою для прийняття рішень користувачами і свідчить про наміри оновлення основних засобів чи нематеріальних активів, а розміщення інформації про капітальні інвестиції разом з введеними в експлуатацію об'єктами вводить в оману і не дозволить прийняти необхідні управлінські рішення. По-друге, через різні методичні прийоми формування вартості щодо активів, введених в експлуатацію і тих, що ще не пройшли всі етапи підготовки до використання за призначенням, а тільки готуються стати основними засобами чи нематеріальними активами, робить інформацію несумірною.

Крім того, «Довгострокові біологічні активи» – об'єкти, до яких при підготовці до складання фінансової звітності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено визначення справедливої вартості, яка зменшується на очікувані витрати на місці продажу, крім випадків, коли справедливу вартість визначити неможливо, а мікропідприємства подаватимуть інформацію про дані активи за первісною (історичною) собівартістю. Застосування різних методичних підходів, які не обґрунтовані економічною доцільністю чи потребами користувачів, при формуванні до однієї статті, на наш погляд, негативно впливає на якість бухгалтерської інформації.

Для малих підприємств для деяких статей активу балансу передбачено також подання інформації у більш узагальненому вигляді, ніж для тих, хто формує її відповідно до НП(С)БО 1. Наприклад, для них відсутня розшифровка до статті «Довгострокові фінансові інвестиції» з поділом на

такі, що обліковуються за методом участі в капіталі та інші фінансові інвестиції, а на мікропідприємствах дана інформація включається до складу «інших необоротних активів» і відображається за історичною собівартістю на відміну від інших підприємств, де відбувається обов'язковий розрахунок залежно від виду інвестиції і визначається вартість або за методом участі в капіталі, або справедлива вартість на дату балансу відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Відстрочені податкові активи малими підприємствами подаються у складі інших необоротних активів, а у балансах мікропідприємствах не передбачені, оскільки ця стаття виникає при розрахунках податку на прибутку, а дані суб'єкти господарювання не платниками цього податку.

На особливу увагу заслуговує порядок формування показників другого розділу активу балансу «Оборотні активи». Якщо проаналізувати стан розміщення цих активів, то бачимо, що великі, середні підприємства та разом малі та мікро володіють ними майже у рівних частках, яка у різні роки коливається біля 30 % з перевагою то у великих, то у середніх підприємств. Враховуючи значущість оперативної та звітної інформації до даної групи активів, розглянуто методичні підходи до формування облікової оцінки їх вартості. Для цього оборотні активи варто розподілити на три основні групи – запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти. Таке групування враховує сутнісні ознаки активів, які лежать в основі методичних прийомів облікової оцінки їх вартості, а також враховують їхню ліквідність, що передбачено формою та структурою балансу.

Першими у даному розділі представлені запаси, які відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

## Види облікової оцінки вартості запасів на дату балансу

Вид вартості	Визначення
<b>П(С)БО 9 «Запаси»</b>	
1. Первісна (історична собівартість)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат;</li> <li>- виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість;</li> <li>- внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість;</li> <li>- одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість;</li> <li>- придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість;</li> <li>- придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів</li> </ul>
2. Чиста вартість реалізації запасів	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахування очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію
<b>П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»</b>	
3. Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
3.1. Готова продукція, товар	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції

Великі та середні підприємства розкривають інформацію про них окремими статтями балансу у розрізі у кожного виду: виробничі запаси,

готова продукція, товари, незавершене виробництво. Крім того, до запасів відносять поточні біологічні активи, до яких застосовується оцінка за справедливою вартістю. Підприємства, які складають баланс малих підприємств, застосовують аналогічні методичні прийоми визначення облікової оцінки вартості активів на дату балансу.

Відмінність полягає у деталізації оприлюдненої інформації. Такі підприємства у статті «Запаси» відображають загальну вартість всіх наявних запасів, а нижче наводять деталізацію щодо наявності готової продукції, товарів, поточних біологічних активів загальною сумою, без зазначення вартості окремих видів.

Мікропідприємства інформацію про запаси подають однією однойменною статтею. Разом з цим порядок визначення облікової оцінки їх вартості заслуговує на окрему увагу, оскільки НП(С)БО 25 містить свій окремий порядок визначення вартості залишків готової продукції та незавершеного виробництва (табл. 2.7).

Аналіз приведених визначень дає можливість стверджувати, що НП(С)БО 25 облікова оцінка готової продукції на мікропідприємствах передбачена за справедливою вартістю. Визначений порядок, який приведено у П(С)БО 19 та НП(С)БО 25, фактично співпадає, хоча і наявні незначні відмінності у формулюванні.

Поряд з цим запропонований порядок визначення вартості незавершеного виробництва – за матеріальними витратами і витратами на оплату праці, містить лише частину витрат, які включались відповідно до методики, визначеної П(С)БО 16 «Витрати», і зовсім відрізняються від методики визначення справедливої вартості незавершеного виробництва, викладеного в П(С)БО 19.

Таблиця 2.7

**Підходи до визначення вартості готової продукції та  
незавершеного виробництва у НП(С)БО на дату балансу**

№ з/п	Нормативний документ	Готова продукція	Незавершене виробництво
1	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»	ціна реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку	за матеріальними витратами і витратами на оплату праці
2	П(С)О 19 «Об'єднання підприємств»	ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів	ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3	П(С)О 16 «Витрати»	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямі матеріальні витрати;</li> <li>- прямі витрати на оплату праці;</li> <li>- інші прямі витрати;</li> <li>- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати</li> </ul>
4	П(С)БО 9 «Запаси»	виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати»	-

Отже, передбачена методика формування вартості статті балансу мікропідприємства «Запаси» включає різні підходи: історичну собівартість – до залишків придбаних цінностей, справедливу вартість – до залишків виробленої готової продукції, а також окремий порядок визначення залишків незавершеного виробництва – за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

Слід пояснити, що застосування оцінки за чистою вартістю реалізації у випадку, коли вона менша за первісну, забезпечує виконання принципу

обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

У випадку, коли малі підприємства згідно з НП(С)БО 25 не визначають собівартість виготовленої продукції, а всі витрати, пов'язані з операційною діяльністю, одразу списують на фінансовий результат, унеможлиблюється визначення вартості залишків готової продукції та незавершеного виробництва за фактичними витратами. Тобто оцінка за історичною вартістю не відбувається, а виявлені залишки готової продукції оцінюються за справедливою вартістю, а залишки незавершеного виробництва – за прямими матеріальними витратами та прямими витратами на оплату праці.

В умовах, коли наявні незначні, але постійні інфляційні процеси, застосування такої методики визначення вартості зазначених активів посилює розбіжність в економічному змісті показників балансів суб'єктів господарювання, у зв'язку з тим, що підприємства, крім мікро, при складанні повного балансу, формують вартість готової продукції відповідно до принципу історичної собівартості.

Крім того, НП(С)БО 25 дозволяє малим підприємствам визначати собівартість залишків незавершеного виробництва та готової продукції й традиційним методом, а це означає, що статистичні дані, сформовані на підставі балансів малих підприємств, не можна вважати складеними коректно.

Дослідження законодавчого регулювання порядку формування показників фінансових звітів суб'єктів господарювання дає підстави стверджувати про те, що фактично спрощення процедур визначення вартості активів не відбувається, оскільки для визначення первісної вартості та вартості на дату складання балансу всі підприємства, незалежно від розмірів, користуються відповідними національними положеннями. Виключення складають такі активи, як готова продукція та незавершене виробництво. Крім того, результати аналізу змісту статей балансу підприємств, які

відповідно до діючого законодавства є суб'єктами малого підприємництва, та решти підприємств, які складають фінансові звіти у повному обсязі, свідчать про те, що законодавчою базою передбачена неспівставність показників їх фінансової звітності через об'єднання інформації про різні активи в одну статтю. Особливо слід відмітити таку недосконалість, як відсутність статистичної інформації щодо фінансових показників діяльності вагової групи суб'єктів господарювання – фізичних осіб.

Найбільшої критики, на нашу думку, незважаючи на незаперечну позитивність можливості спрощення процедур обліку, заслуговує норма НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», що була прийнята внаслідок дії Податкового кодексу. Згідно з цією нормою суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування. Це означає, що в Україні з метою формування показників фінансової звітності одночасно застосовуються норми національних стандартів бухгалтерського обліку, розроблені на основі міжнародних стандартів, та норми Податкового кодексу. Така ситуація поглиблює рівень незіставності показників фінансової звітності. Якщо до цього часу неможливо було порівнювати показники фінансової звітності малих підприємств та середніх і великих через невідповідність за змістом, то зараз це стає неможливим навіть в межах групи «малі підприємства».

На наш погляд, наразі відсутня необхідність для малих та мікропідприємств розробляти окремі форми, де передбачається сумування різних за змістом та порядком визначення їх вартості об'єктів. Можливі спрощення процедур обліку слід спрямувати на зменшення альтернативних підходів до визначення облікової вартості активів, розширення практики застосування справедливої вартості до запасів, інформація про яку є загальнодоступною на дату складання балансу.

## Висновки за розділом 2

Оцінка як процес визначення вартості об'єктів обліку спрямована на певні умови використання її результатів. Саме тому при проведенні оцінки визначається конкретний вид вартості, від якого й залежить комплекс методичних підходів, методів та оціночних процедур – база оцінки. Разом з цим, недостатньо визначити вартість об'єкту за справедливою, ліквідаційною чи теперішньою вартістю тощо. Застосування тієї чи іншої вартості повинно бути обґрунтованим й носити системний характер. Для цього слід розробити обґрунтування застосовуваних методів оцінки вартості об'єктів обліку підприємства залежно від їх впливу на показники фінансової звітності. Основна складність облікової оцінки полягає у виборі виду, за допомогою якого слід вимірювати об'єкти. Разом з цим не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Сучасне нормативно-правове регулювання оцінки в бухгалтерському обліку України структуризовано за ознакою регуляторного органу, що встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, з виділенням п'яти рівнів. Виявлено розбіжності у вимогах щодо порядку оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку на підприємствах та відображення інформації про них у фінансовій звітності, що регулюються Господарським кодексом України, Податковим кодексом України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Проведений аналіз структури активу балансу (зиту про фінансовий стан) підприємств з урахуванням їх поділу на великі, середні, малі та мікропідприємства дав підстави стверджувати про існування негативного впливу норм Податкового кодексу України на якість показників фінансової звітності. Визначено, що у більшій мірі це стосується великих і середніх підприємств та пов'язано з тим, що у структурі активів підприємств частка необоротних активів становить понад 50 % для великих та близько 25-30 % – для середніх підприємств.

Аналіз затверджених форм балансу для підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», в частині активу дав підстави стверджувати про їх незіставність за формою та змістом. Обґрунтовано необхідність змін у методичних підходах до відображення у балансі таких активів, як «Капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Запаси» тощо.

Дослідження законодавчого регулювання порядку формування показників фінансових звітів суб'єктів господарювання дає підстави стверджувати про те, що фактично спрощення процедур визначення вартості активів не відбувається, оскільки для визначення первісної вартості та вартості на дату складання балансу всі підприємства, незалежно від розмірів, користуються відповідними національними положеннями. Виключення складають такі активи, як готова продукція та незавершене виробництво.

За результатами проведеного аналізу залишку запасів залежно від методів оцінки їх вибуття та періоду обороту при різних індексах цін доведено, що якщо на підприємстві коротка тривалість операційного циклу та налагоджена система збуту і період обороту становить до 45 днів, то ні динаміка цін, ні обраний метод оцінки вибуття запасів на показники фінансового стану та результати діяльності суттєвого впливу не чинитимуть.

Доведено наявність залежності можливого впливу методів оцінки вибуття запасів на показники фінансового стану від періоду обороту запасів на підприємстві та рівня інфляції в країні. Запропоновано залежно від галузі та особливостей діяльності подібні розрахунки здійснювати з використанням курсу валют, індексу змін цін на товари.

## РОЗДІЛ 3

### РОЛЬ ТА МІСЦЕ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### 3.1. Значення облікової оцінки в системі управління підприємством

Світова економічна криза останніх років підняла на поверхню проблему неформованої системи управління підприємства. Розглядаючи необхідність і якість взаємодії систем бухгалтерського обліку та управління, на сьогоднішній день, необхідно проаналізувати існуючі підходи до визначення їх понять, змісту і місця на підприємствах та встановити ефективні та найактуальніші напрямки і способи співпраці вказаних систем. Відсутність необхідної інформації, яка б забезпечила ефективне управління, поглиблюється невідповідністю персоналу використовувати в повній мірі інформаційну, контрольну та прогностичну функції обліку. Разом з тим потребує інновацій і облікова система, яка має здійснювати якісне інформаційне забезпечення зростаючих управлінських запитів.

Питання не втрачає актуальності з часом, оскільки пов'язане з розвитком суспільства, науково-технічним прогресом, розширенням напрямків господарської діяльності, появою нових об'єктів обліку. Запити суспільного розвитку спонукають до відповідної адаптації системи управління суб'єктами господарювання, і в тому числі, системи бухгалтерського обліку.

Так, проблему місця облікової інформації в управлінні вивчав видатний український вчений М. Г. Чумаченко. На його думку, інформація є одним з основних понять науки управління, його основою і виступає елементом зв'язку між органом і об'єктом управління. Він підкреслював залежність між розвитком народного господарства і зростаючою роллю інформації в управлінні [83, с. 3].

Серед усіх підходів менеджменту до управління підприємством науковці виокремлюють системний як найбільш повний та комплексний. З погляду системного підходу, система – це впорядкована сукупність елементів, між якими існують певні зв'язки, а зв'язки – це такі поєднання елементів, що впливають на поведінку елементів і системи в цілому [59, с. 240].

Варто відмітити, що на думку А. В. Шайкан, систему бухгалтерського обліку слід характеризувати через сукупність усіх взаємопов'язаних елементів як складових системи. З урахуванням такого підходу система бухгалтерського обліку отримує здатність спостерігати, фіксувати, обробляти, накопичувати, відображати інформацію про сукупність різнорідних об'єктів (фактів, подій, явищ) в усій складності їх взаємозв'язків у межах однієї загальної системи взаємопов'язаних елементів [22].

На думку О. М. Петрука, бухгалтерський облік на кожному конкретному підприємстві є підсистемою управління і являє собою відкриту систему, складові якої залежать від впливу зовнішніх факторів [29, с. 9]. Подібно до того висловлювались і М. С. Пушкар та М. Т. Щирба, які вказували на існування лише видимості незалежності системи обліку від системи управління, а в дійсності остання залежить від інформаційної системи в такій же мірі, як інформаційна система від управління. Саме тому, на думку авторів, між цими системами виникають протиріччя, які повинні періодично усуватись шляхом змін як в системі обліку, так і в системі управління [46, с. 36].

Результативність будь-якої організаційної системи залежить як від рівня збалансованості її основних підсистем, так і здатності менеджменту реалізувати сформований потенціал. Оскільки всі підсистеми взаємопов'язані і взаємозалежні, то із зміною певних параметрів в одній з них, необхідна зміна і в інших підсистемах також [76].

Пошуком сутності та ролі бухгалтерського обліку в системі управління підприємством займались також Я. В. Соколов і В. Ф. Палій. На їх думку,

бухгалтерський облік виступає як «інформаційна система, що реконструює факти господарського життя, в цілях вибору та реалізації управлінський рішень» [23, с. 27-28].

І. В. Малишев зазначав, що господарський облік у процесі практичної діяльності людини є невід'ємною функцією управління, засобом пізнання та уявного (мисленого) узагальнення відтворювальних процесів з метою управління ними [86, с. 5].

Отже, незважаючи на відсутність єдиного підходу серед авторів до визначення місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством, слід відмітити про наявність однаковості науковців щодо існування тісних зв'язків між зазначеними системами, оскільки при розкритті сутності системи бухгалтерського обліку ними згадується система управління як така, що потребує бухгалтерської інформації.

Крім відсутності належних зв'язків між системами бухгалтерського обліку і управління існують й інші суттєві недоліки, які необхідно усувати з практики діяльності суб'єктів господарювання. Так, сучасний стан справ у цьому питанні яскраво характеризується проблематикою, висвітленою одним з лауреатів Нобелівської премії у 2019 р. У роботі Б. Р. Гольстрема (B. R. Holmström) [234, с. 126-127], акцентувалась увага на наявну нестачу даних у системі управління, яка призводить до проявів інформаційної асиметрії, що негативно впливає на розвиток фірм і тому потребує розробки шляхів її усунення. Це не перша така премія, присуджена за дослідження проблем інформаційної асиметрії. Раніше її отримували В. С. Вікрі (W. S. Vickrey) та Дж. А. Міррліс (J. A. Mirrlees) «За фундаментальний внесок у розвиток теорії поведінки економічних агентів в умовах асиметричної інформації» (1996 р.), а у 2001 р. – Дж. Акерлоф (G. Akerlof), М. Спенс (M. Spence), Дж. Стігліц (J. Stiglitz).

Серед вітчизняних вчених дане питання досліджувалось В. В. Євдокимовим. Інформаційна асиметрія в бухгалтерському обліку, на його погляд, проявляється у низькій поінформованості певних учасників

господарських процесів, в основу якої закладений майновий інтерес. Останній проявляється, насамперед, у результатах господарської діяльності, у розподілі яких зацікавлені всі користувачі облікової інформації. Автор зазначав, що майновий характер є найбільш властивою ознакою господарської діяльності, адже він пов'язаний з використанням факторів виробництва та створенням нових благ, отриманням економічних і соціальних результатів. Проте економічний ефект господарської діяльності завжди є найбільш пріоритетним, а тому й відображається в інформаційних запитах користувачів, що виявляються в національній системі бухгалтерського обліку тієї чи іншої країни, призводить до викривлення облікової інформації про розмір зобов'язань, фінансових результатів та вартість майна суб'єкта господарювання [34]. У зв'язку з зазначеним необхідно відмітити, що основним джерелом інформації щодо згаданих об'єктів є фінансова звітність. Все це, на наш погляд, обумовлює необхідність ставлення до оцінки, як до однієї з основних економічних категорій, яка заслуговує на професійне відображення, на прогнозування й інтерпретацію наслідків професійної роботи бухгалтерів на капітал, на ефективні управлінські рішення менеджменту.

Варто зазначити, що останнім часом активізувались дослідження проблем узгодженості системи бухгалтерського обліку з вимогами системи управління у працях як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, але аспекти взаємодії систем обліку і управління щодо них залишаються актуальними. Так, І. О. Бланк стверджує: «Будучи для діяльності підприємства категорією аналогічною за значенням до капіталу, вона не має ні порівняного з нею теоретичного генезу, ні наближеної до неї парадигми» [7, с. 12].

Г. Кірейцев, В. Литвиненко та Н. Мавріна вбачають корінь проблеми у неузгодженості в розкритті сутності понять на загальнодержавному рівні. Вони стверджували, що широко розповсюджене використання в нормативних документах, що регламентують облік, дефініцій, які вкрай не

об'єктивно, обмежено і надто поверхово характеризують складові об'єктів обліку, облікових систем і процедур [51].

Інші автори також досліджували проблему неврегульованості законодавства щодо понятійного апарату [18, с. 235-237; 153, с. 218-223].

Американською групою вчених у складі Б. Нидлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла, які досліджували мету, ціль та методологію обліку та зазначалось, що бухгалтерський облік виступає сполучною ланкою між господарською діяльністю і людьми, які приймають рішення. При цьому дані про господарську діяльність є входом до системи бухгалтерського обліку, а корисна інформація для осіб, які приймають рішення, – виходом з неї. Авторами стверджується, що бухгалтерський облік вимірює господарську операцію шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання; опрацьовує дані, зберігаючи до певного моменту, а потім перероблює таким чином, щоб вони стали корисною інформацією; передає шляхом складання звітів інформацію тим, хто її використовує для прийняття рішень [79, с. 13].

Характеризуючи сучасний стан справ у даній площині, М. І. Бондар відзначив, що бухгалтерський облік наразі є єдиним офіційним інформаційним джерелом результатів господарської діяльності підприємств, але разом з тим автор відмічає слабкі зв'язки з цілями і завданнями менеджменту, невизначеність щодо питань формування структури та змісту облікової інформації [9]. Цю ж проблему – забезпечення обліковою та аналітичною інформацією для досягнення поставлених цілей і завдань на різних рівнях управління, раніше піднімали у дослідженнях М. Д. Корінько та Г. Б. Тітаренко, які зазначали, що бухгалтерський облік, у зв'язку з цим, є найбільш важливим елементом управління господарською діяльністю [59, с. 32].

Тому необхідно, на наш погляд, чітко визначити методологічну базу, яка має задовольняти інформаційні запити при розв'язання завдань управління підприємством.

Завдання управління підприємством представлено у систематизованому вигляді відповідно до застосовуваних методологічних прийомів, при підготовці та подачі інформації системою бухгалтерського обліку (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Облікові методи інформаційного забезпечення виконання завдань управління підприємством [39]**

№ з/п	Завдання управління	Облікові методи інформаційного забезпечення виконання завдань
1	Формування необхідного обсягу і складу активів для забезпечення певних темпів економічного розвитку	Документування, рахунки синтетичного і аналітичного обліку, оцінка, інвентаризація, фінансова звітність
2	Забезпечення максимальної дохідності (рентабельності) активів з урахуванням можливого ступеня фінансового ризику	Оцінка, інвентаризація, фінансова звітність
3	Забезпечення мінімізації фінансового ризику використання активів з урахуванням певного рівня їх дохідності (рентабельності) ризик	Оцінка, фінансова звітність
4	Забезпечення постійної платоспроможності за рахунок підтримання достатнього рівня ліквідності активів	Оцінка, рахунки синтетичного і аналітичного обліку, фінансова звітність
5	Оптимізація обороту активів	Оцінка, фінансова звітність
6	Стимулювання інноваційної складової діяльності підприємства	Оцінка, фінансова звітність
7	Оцінка управлінських рішень стосовно менеджменту активів	Фінансова звітність
8	Контроль за формуванням та використанням активів підприємства	Документування, подвійний запис, рахунки синтетичного і аналітичного обліку, оцінка, інвентаризація
9	Нарощування вартості активів	Оцінка, фінансова звітність
10	Зростання вартості підприємства в цілому	Оцінка, фінансова звітність
11	Забезпечення ефективності розвитку всіх бізнес-процесів підприємства та досягнення необхідної якості активів	Оцінка, інвентаризація, фінансова звітність
12	Оцінка вартості активів	Оцінка, фінансова звітність
13	Управління грошовими коштами та їх еквівалентами	Документування, рахунки синтетичного і аналітичного обліку, інвентаризація, фінансова звітність

Отже, вченими встановлено наявність зв'язків між системами управління та бухгалтерським обліком, які виникають під час реалізації конкретних управлінських завдань. При цьому зазначимо, що в контексті обліку первинними є управлінські рішення. Разом з цим виконання завдань з управління підприємством стає можливим лише за умов забезпечення менеджменту якісною інформацією, яка формується в системі бухгалтерського обліку у натуральному і грошовому вимірниках. За результатами аналізу облікових методів інформаційного забезпечення виконання завдань управління встановлено, що найзатребуванішою є інформація у вартісному вимірі, яка забезпечується оцінкою та надається користувачам у формі фінансової звітності.

### **3.2. Використання методів оцінки в управлінні активами підприємства**

Управління активами підприємства являє собою систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з їх формуванням, ефективним використанням у різноманітних видах діяльності підприємства та організацією їх обороту.

Ефективне управління активами вирішує комплекс проблем стратегічного розвитку підприємства та забезпечує високі результати господарської діяльності. Основи управління активами традиційно пов'язані із здійсненням операційної, фінансової, інвестиційної діяльності підприємства. У зв'язку з цим основна увага в управлінні приділяється забезпеченню ефективності формування активів та їх використання в операційному чи інвестиційному процесі [7, с. 69].

Система управління активами реалізує мету та завдання, які висунуті до неї, через функції, які І. О. Бланк згрупував за такими ознаками:

- функції управління активами як керуючої системи: розробка стратегії розвитку активів підприємства; створення ефективних інформаційних систем управління активами, які б забезпечували обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень; аналіз різних аспектів функціонування активів; планування розвитку та ефективного використання активів; розробка системи стимулювання реалізації управлінських рішень щодо використання активів; контроль за реалізацією прийнятих управлінських рішень щодо використання активів;

- функції управління активами як спеціальна сфера управління підприємством: управління формуванням активів; управління використанням активів в операційному процесі підприємства; управління використанням активів в інвестиційному процесі; управління рухом активів у процесі їхнього обороту; управління фінансовими ризиками, пов'язаними з використанням активів [7, с. 76-81].

Особливої деталізації потребує функція першої групи – створення ефективних інформаційних систем управління активами, які б забезпечували обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень.

Автор розкриває її зміст шляхом формулювання наступних завдань:

- визначення обсягів та змісту інформаційних потреб системи управління активами;

- формування зовнішніх та внутрішніх джерел залучення інформації;

- організація постійного моніторингу основних параметрів розвитку та використання активів підприємства;

- організація постійного моніторингу умов зовнішнього економічного середовища [77].

У свою чергу, В. В. Ковальов ключовим елементом інформаційного забезпечення системи управління в цілому і активів зокрема, визначає

інформаційну базу, яка включає відомості регулятивно-правового й нормативно-довідкового характеру, дані загальноєкономічної, фінансової та внутрішньої статистики, також системи бухгалтерського обліку та несистемні з внутрішніх та зовнішніх джерел [52]. Приблизно аналогічну структуру інформаційного забезпечення апарата управління пропонують й інші автори: Л. А. Бернстайн [6], І. О. Бланк [7, с. 85-92], Р. С. Сайфулін, А. Д. Шеремет [22].

Разом з тим І. О. Бланк стверджує, що зміст системи інформаційного забезпечення управління активами, її широта й глибина визначаються галузевими особливостями діяльності підприємств, їх організаційно-правовою формою, обсягами й ступенем диверсифікації господарської діяльності тощо. Система інформаційного забезпечення управління активами являє собою функціональний комплекс, який забезпечує процес безперервного цілеспрямованого підбору відповідних інформаційних показників, необхідних для здійснення аналізу, планування та підготовки оперативних управлінських рішень за всіма аспектами їх функціонування на підприємстві [7, с. 84-85].

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік є єдиним офіційним інформаційним джерелом щодо результатів господарської діяльності підприємств, на думку М. І. Бондаря, він недостатньо пов'язаний з сучасними цілями і завданнями менеджменту. Професор це пояснює відсутністю чітко визначених вимог менеджменту до формування структури та змісту облікової інформації через багатогранність наукових, методологічних, організаційних та практичних досліджень в сфері економіки, які не скоординовані на вирішення спільного результату [90].

Необхідно відмітити, що загальною інформаційною базою в управлінні активами, на думку більшості науковців, є фінансова звітність. Тому від якості сформованої й поданої в ній інформації залежить можливість прийняття правильних й ефективних управлінських рішень [18]. Саме тому визначення ролі і місця оцінки вартості активів, які є елементами фінансової

звітності та безпосередньо впливають на розмір капіталу, визнаних доходів і витрат, в системі управління підприємством набуває важливого значення.

Наукові дослідження з проблем управління активами останнім часом набули розвитку, разом з цим, ряд напрямків залишаються недостатньо вивченими. Один з них – методи оцінки вартості активів діючих підприємств, їх вплив на фінансові результати діяльності, на показники фінансового стану, на оцінку ринкової вартості підприємства, а також методи амортизації активів та порівняльна ефективність їх застосування, принципи оцінки реальної вартості сукупних активів тощо.

Результати оцінки вартості активів впливають на різні аспекти господарської діяльності підприємства [7]:

- визначають потребу у капіталі, необхідному для формування активів;
- вартість активів впливає на рівень собівартості продукції та цінову політику;
- реальна оцінка вартості активів визначає об'єктивність фінансових результатів діяльності;
- вартість активів використовується під час залучення підприємством кредитів для їх майнового забезпечення;
- оцінка вартості активів є обов'язковою при майновому страхуванні;
- вартість активів являє собою базу для розрахунків з метою оподаткування;
- вартість активів безпосередньо впливає на формування показника ринкової вартості підприємства, який у системі фінансового менеджменту є одним із найважливіших показників;
- об'єктивно визначена вартість активів визначає реальні можливості задоволення претензій кредиторів до підприємства, оголошеного банкрутом.

Сучасний стан розвитку економіки характеризується високою динамікою факторів зовнішнього середовища – кон'юнктури фінансового, товарного ринків тощо, а також нестійкими внутрішніми умовами

функціонування підприємства. Така ситуація обумовлює необхідність забезпечення високого динамізму в системі управління активами, який би врахував зміну вище зазначених факторів, потенціал формування фінансових ресурсів, темпи економічного зростання, форми організації виробничої та фінансової діяльності, фінансовий стан та інші параметри функціонування підприємства.

Враховуючі це, вважаємо за необхідне розширити функції управління активами ще однією – забезпечення застосування адекватних методів оцінки вартості активів з урахуванням етапів життєвого циклу підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Функції управління активами залежно від етапів життєвого циклу підприємства [95]**

№ з/п	Функції управління активами	Етапи життєвого циклу підприємства			
		створення	розвиток	спад розвитку	
				реорганізація	ліквідація
1	Формування необхідного обсягу і складу активів для забезпечення певних темпів економічного розвитку	+	+	+	-
2	Забезпечення максимальної доходності (рентабельності) активів з урахуванням можливого ступеня фінансового ризику	+	+	-	-
3	Забезпечення мінімізації фінансового ризику використання активів з урахуванням певного рівня їх доходності (рентабельності)	-	+	+	-
4	Забезпечення постійної платоспроможності підприємства за рахунок підтримання достатнього рівня ліквідності активів	+	+	+	-
5	Оптимізація обороту активів	-	+	+	-
6	Забезпечення застосування адекватних методів оцінки вартості активів	+	+	+	+

Отже, підготовка кожного управлінського рішення щодо формування активів, їх використання в операційному, фінансовому чи інвестиційному процесі повинна враховувати альтернативні можливості дій. Система критеріїв, яка визначає фінансову ідеологію, стратегію чи конкретну фінансову політику, встановлюється безпосередньо на підприємстві. Будь-які управлінські рішення щодо використання активів у процесі фінансової, інвестиційної чи операційної діяльності не повинні суперечити головній меті діяльності підприємства та стратегічному напрямку його розвитку, оскільки можуть підірвати економічну основу їх ефективного використання у наступному періоді. Ефективна система управління активами, організована з урахуванням зазначених принципів, складає основу розвитку підприємства, досягнення необхідних кінцевих результатів господарської діяльності, а також постійного підвищення його ринкової вартості. Реалізація кожної вище зазначеної функції неможлива без проведення достовірної облікової оцінки вартості активів, яка б відповідала основним принципам управління.

### **3.3. Концепція вартості в системі управління активами підприємства**

Значну роль в системі управління активами підприємств відіграє концепція їх вартості. Міжнародні стандарти оцінки визначають, що вартість є економічним поняттям, що встановлює зв'язок між товарами й послугами, доступними для придбання, з одного боку, і тими, хто їх купує, з іншого. В стандартах зазначається, що професійні оцінювачі уникають вживання неуточненого терміну «вартість», замінюючи його прикметниковим сполученням, що конкретизує, яка саме вартість мається на увазі. Вартість –

не факт, а оцінка цінностей конкретних товарів і послуг в конкретний момент часу відповідно до встановленого визначення вартості. [99].

У свою чергу, О. Г. Мендрул зазначає, що вартість є економічною категорією, яка характеризує грошовий зв'язок між товарами й покупцями або продавцями й відбиває погляди ринку на користь від володіння товаром. Ціна, на його думку, виступає похідною від вартості. Вона, як і вартість, вказує на грошовий зв'язок, але виключно на належний товару конкретними покупцем і продавцем [95, с. 10].

Економічне поняття вартості виражає ринковий погляд на вигоди, що отримує власник товару або той, хто отримує послугу, на момент оцінки [99].

На сучасному етапі відсутні єдині підходи до визначень та застосувань методів оцінки вартості активів не лише серед науковців, а й в нормативних та законодавчих документах. Національні положення, як і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не містять окремого визначення поняття вартості, а приводять його зміст, поєднуючи з видом вартості.

Так, національний стандарт з оцінки майна і майнових прав визначає вартість як еквівалент цінності об'єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей [40].

Різні суб'єкти ринку залежно від їх мети можуть розглядати вартість активів з різних позицій: як дохід від подальшого володіння або дохід від продажу. Найпоширенішим видом вартості є ринкова, яка застосовується на всіх етапах життєвого циклу активу на підприємстві.

Ринкова вартість, визначена професійним оцінювачем, буде називатись оціночною вартістю, а у випадку визначення її для цілей формування показників фінансової звітності – справедливою вартістю, а після процедур доведення історичної (фактичної) вартості до справедливої – переоціненою вартістю.

Вид вартості активів або ж підприємства в цілому залежить від категорії користувачів, для яких здійснюється оцінка (Додаток Н). Н. М. Малюга відмічала, що розгляд даного питання у практичному аспекті

дозволяє виокремити багато видів вартості майна, кожному з яких відповідає власне визначення. При цьому вона відзначає, що вартість одного й того ж майна може визначатись по-різному залежно від обставин, які визначають мету оцінки [69, с. 107].

І. О. Бланк стверджує, що вартість активів представляє собою їх грошову оцінку, за якою вони обліковуються й використовуються у процесі господарської діяльності.

Слід зазначити, що якість представленої інформації про вартість активів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності останнім часом піддається суворій критиці, як серед вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Ще на початку 2000-х років Г. Леман зазначав, що звітні дані мають мало спільного з розумним поглядом на істинне фінансове здоров'я підприємства. Пізніше, Д. Панков, погоджуючись з даною думкою, зазначив, що події, пов'язані зі світовою фінансовою кризою, вказують на те, що удосконалення звітності, які відбуваються за ініціативи міжнародної бухгалтерської спільноти, поки що не приносять належного результату [24].

Як підсумок, слід зазначити, дослідження існуючих теорій при підході до визначення вартості активів та обґрунтування застосовуваних методів оцінки у сучасному менеджменті, який орієнтується на реальну вартість активів, дають підстави стверджувати про необхідність подальших розробок рекомендацій з використання адекватних методів оцінки вартості активів в системі управління підприємством, спрямованого на реалізацію стратегії розвитку підприємства.

В. В. Євдокимов відзначив, що удосконалення теорії, методології та організації бухгалтерського обліку повинно йти шляхом зниження інформаційної асиметрії на ринках. Одним з напрямків ним було запропоновано розробку державної бухгалтерської політики в сфері гармонізації облікових підсистем підприємства, що дасть можливість узгодження показників різних видів бухгалтерської звітності й відповідно сприятиме забезпеченню прозорості діяльності суб'єктів господарювання

перед учасниками господарської діяльності, а на рівні суб'єкта господарювання – гармонізацію облікової політики з політикою економічної безпеки підприємства, що дозволить зберегти конкурентні переваги на відповідному рівні [34]. У зв'язку з цим вважаємо перспективним напрямком виявлення невідповідностей у законодавстві в частині облікових оцінок вартості активів та формування способів їх усунення, а також розробку практичних рекомендацій з зазначеної проблеми з метою підвищення рівня економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Більшість авторів, аналізуючи спроможність бухгалтерського обліку забезпечувати інформаційні потреби системи управління, обмежуються критикою застосовуваних оцінок за історичною собівартістю. У той час, як проблеми оцінки вартості активів значно ширші і криються не лише у виді вартості, яка виступає базою, а й в облікових оцінках, які вимагають швидкого реагування не лише бухгалтерської служби, а й системи менеджменту підприємства (методи амортизації, методи оцінки вибуття запасів, методи нарахування резерву сумнівних боргів, переоцінка необоротних активів). Крім того, існують застереження, що оскільки економічний ефект господарської діяльності відображається в інформаційних запитах користувачів, як пріоритетний, то це призводить до викривлення облікової інформації про розмір зобов'язань, фінансових результатів та вартість майна суб'єкта господарювання. Наслідком цього є відсутність достатнього рівня інформації про реальний фінансовий стан підприємства та вартість бізнесу.

Вартість бізнесу – це термін, широко вживаний в управлінні, який визначає загальний стан підприємства у довгостроковій перспективі. В економічному сенсі це поточна вартість майбутніх благ від володіння бізнесом; сума дисконтованих грошових потоків, що генеруються підприємством. У зв'язку з необхідністю керування процесами, що впливають на вартість бізнесу, виник окремий напрям управління - ватрісно-орієнтоване управління.

Вартісно-орієнтоване управління – це підхід до управління, націлений на максимізацію вартості бізнесу. Сутність концепції полягає у тому, що управління підприємством у довгостроковій перспективі повинно бути спрямоване на підвищення вартості підприємства. Стратегія, цілі, бізнес-процеси, показники оцінки діяльності, винагороди визначаються на основі аналізу їх впливу на зміну вартості для акціонерів.

Концепція вартісно-орієнтованого управління виникла у 80-х рр. в США. Згодом ця концепція стала популярною у Європі, Канаді, Японії, Австралії, Туреччині та інших країнах. Інтерес до даної концепції викликаний прагненням збалансувати інтереси усіх зацікавлених сторін (акціонерів, кредиторів, співробітників, постачальників, покупців, уряду).

Засновниками концепції вартісно-орієнтованого управління є А. Раппорт, автор роботи «Створення вартості для акціонерів», та Б. Стюарт «В пошуках вартості». Вчені переосмислили роль менеджерів у діяльності підприємства, яка полягає в підвищенні вартості підприємства для акціонерів. Схвалення цього погляду призводить до необхідності зміни стратегічних та оперативних цілей, методів оцінки діяльності підприємства.

А. Раппорт та Б. Стюарт визначають вартісно-орієнтоване управління як цілісну систему управління, яка містить такі елементи:

1. «Оцінювання» включає вибір методів оцінки вартості для акціонерів та відстеження процесу створення нової вартості.
2. «Стратегія» встановлює шляхи, за допомогою яких буде досягнена основна ціль – зростання вартості для акціонерів підприємства.
3. «Фінанси» виділяють основні фактори, які впливають на діяльність підприємства в цілому та його окремих підрозділів.
4. «Корпоративне управління» націлене на збалансування інтересів акціонерів та менеджерів, розробку системи мотивації менеджерів та співробітників [48].

Процес управління вартістю містить п'ять складових:

1. Застосування вартісного мислення в процесі стратегічного планування. Визначаються напрямки подальшого розвитку підприємства, а також виявляється де і коли створюється вартість, ефективність роботи елементів ланцюга створення вартості та співвідносяться показники підрозділів підприємства з показниками конкурентів.

2. Застосування оперативного планування для управління вартістю підприємства. Складова включає розробку та впровадження системи показників для контролю поточної діяльності. Система показників відображає процес створення вартості та внесок кожної організаційної одиниці підприємства у цей процес.

3. Управління ключовими факторами вартості. Одночасно зі стратегією підприємства розробляються комплекси програм для впливу на основні фактори вартості.

4. Система мотивації, яка встановлює зв'язок між винагородою та досягненням цільових показників вартості.

5. Засоби спілкування з акціонерами, тобто створення спеціальних форм звітності, пов'язаних з управлінням вартістю підприємства.

Управління вартістю передбачає управління факторами вартості.

Фактор вартості – це параметр, який впливає на зміну вартості підприємства. Система факторів вартості на великих підприємствах може містити велику кількість факторів, управління якими потребує значних матеріальних витрат, тому головною метою є визначення ключових факторів (20% факторів, які згідно з «принципом Парето» приносять 80% вартості).

Ключовими факторами, які впливають на вартість підприємства, є:

- кон'юнктура ринку;
- вигоди від володіння бізнесом, які можуть бути отримані у майбутньому (темпи зростання прибутку, дохід на інвестований капітал);
- ризик отримання прибутку;
- ступінь контролю, яку одержує новий власник;

- ліквідність активів.

Фактори вартості можна згрупувати за певними рівнями:

- загальні чинники, насамперед рентабельність інвестованого капіталу;
- чинники, які мають вплив на прибуток підприємства (виручка та витрати) і напрями інвестування коштів (види активів);
- специфічні чинники (кваліфікація персоналу, клієнтська база тощо);
- оперативні чинники (експлуатаційні витрати, ціни на окремі види матеріалів тощо).

Можна виділити внутрішні та зовнішні, фінансові та не фінансові фактори вартості.

Внутрішніми факторами є темпи зростання продажів, чистого прибутку та окремих статей звіту про фінансові результати, балансу.

Зовнішніми факторами є рівень фінансових, виробничих, маркетингових та інших видів ризиків, рівень попиту на продукцію підприємства, політичні чинники, конкуренція тощо.

Фінансовими факторами є обсяг продажів, собівартість, розмір дебіторської заборгованості, запасів та інші чинники.

Нефінансовими факторами є ділова репутація, наявність торгової марки, кваліфікація персоналу тощо.

Все це ставить перед системою бухгалтерського обліку нові завдання, пов'язані з оцінкою:

- 1 - об'єктивна оцінка різних об'єктів обліку суб'єкта господарювання;
- 2 - формування і групування інформації про вплив факторів генерування/руйнування вартості підприємства як основи управління нею на підприємстві;
- 3 - формування інформації про вартість підприємства для прийняття рішень інвесторами, постачальниками та іншими учасниками ринку капіталу.

### Висновки за розділом 3

Проведений аналіз наукових підходів щодо визначення місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством підтвердив однаковість науковців у питанні існування тісних зв'язків між системою бухгалтерського обліку та системою управління підприємством, що обумовлено потребами управлінської системи в бухгалтерській інформації. Запити сучасної системи управління підприємством пов'язані з розвитком суспільства, науково-технічним прогресом, розширенням напрямків господарської діяльності, появою нових об'єктів обліку, що вимагають відповідної адаптації системи бухгалтерського обліку.

Під час дослідження встановлено наявність зв'язків між системами управління активами та бухгалтерським обліком, які виникають під час реалізації конкретних управлінських завдань. Обґрунтовано, що в контексті обліку активів первинними є управлінські рішення, у результаті яких ресурси набувають або втрачають характерні ознаки активу. Разом з цим виконання завдань з управління активами стає можливим лише за умов забезпечення менеджменту якісною інформацією, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Загальною інформаційною базою в управлінні активами, на думку більшості науковців, є фінансова звітність. Тому від якості сформованої й поданої в ній інформації залежить можливість прийняття правильних й ефективних управлінських рішень. Саме тому визначення ролі і місця оцінки вартості активів, які є елементами фінансової звітності та безпосередньо впливають на розмір капіталу, визнаних доходів і витрат, в системі управління підприємством набуває особливого значення.

Ефективне управління активами вирішує комплекс проблем стратегічного розвитку підприємства та забезпечує високі результати господарської діяльності.

Результати оцінки вартості активів впливають на різні аспекти господарської діяльності підприємства:

- визначають потребу у капіталі, необхідному для формування активів;
- вартість активів впливає на рівень собівартості продукції та цінову політику;
- реальна оцінка вартості активів визначає об'єктивність фінансових результатів діяльності;
- вартість активів використовується під час залучення підприємством кредитів для їх майнового забезпечення;
- оцінка вартості активів є обов'язковою при майновому страхуванні;
- вартість активів є базу для розрахунку податків;
- вартість активів безпосередньо впливає на формування показника ринкової вартості підприємства, який у системі фінансового менеджменту є одним із найважливіших показників;
- об'єктивно визначена вартість активів визначає реальні можливості задоволення претензій кредиторів до підприємства, оголошеного банкрутом.

Вартість бізнесу – це термін, широко вживаний в управлінні, який визначає загальний стан підприємства у довгостроковій перспективі. В економічному сенсі це поточна вартість майбутніх благ від володіння бізнесом; сума дисконтованих грошових потоків, що генеруються підприємством. У зв'язку з необхідністю керування процесами, що впливають на вартість бізнесу, виник окремий напрям управління - вартісно-орієнтоване управління.

Вартісно-орієнтоване управління – це підхід до управління, націлений на максимізацію вартості бізнесу. Сутність концепції полягає у тому, що управління підприємством у довгостроковій перспективі повинно бути спрямоване на підвищення вартості підприємства. Стратегія, цілі, бізнес-процеси, показники оцінки діяльності, винагороди визначаються на основі аналізу їх впливу на зміну вартості бізнесу.

## ВИСНОВКИ

Розвиток суспільних відносин, світова економічна інтеграція поступово призвели до необхідності стандартизації підходів до оцінки об'єктів обліку на міжнародному рівні. Наразі оцінка виступає одним з найголовніших елементів методу бухгалтерського обліку та інструментів задоволення інформаційних потреб системи управління, сучасного економічно і соціально розвинутого суспільства. Періоди історичного розвитку кожної країни суттєво впливали на підходи до визначення оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Вітчизняні вчені пропонують розглядати оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку, який має дві важливі особливості:

- 5) виступає окремою підсистемою – має об'єкт, суб'єкт, власний метод та мету;
- 6) є певним процесом.

При цьому варто виокремлювати поняття «облікова оцінка» і розуміти під ним термін, представлений МСА 540, де облікова оцінка (accounting estimate) – це наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, яка виміряна за справедливою вартістю у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших сум, які потребують оцінювання.

Облікова оцінка є професійним судженням бухгалтера про вартість об'єкта, яка визначена за методами, передбаченими бухгалтерськими стандартами і обліковою політикою, та ґрунтується на принципах формування фінансової звітності та професійної етики. Важливо, що при визначенні вартості об'єктів обліку оцінювачем (суб'єктом оціночної діяльності), вона стає обліковою оцінкою виключно за рішенням бухгалтера, прийнятим з урахуванням вище згаданих принципів.

Досліджуване підприємство - ТОВ «Інтелект» є суб'єктом малого підприємництва, створеним відповідно до рішення зборів засновників підприємства на засадах угоди між засновниками, шляхом об'єднання їх майна та ведення спільної підприємницької діяльності.

Основний вид діяльності досліджуваного підприємства згідно з КВЕД 11.07 «Виробництво безалкогольних напоїв: виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки».

Протягом досліджуваного періоду підприємство було прибутковим, але за три роки рівень прибутковості зменшився на 37,1% у порівнянні з 2017 роком та на 11,6% у порівнянні з 2018 роком.

Зменшення показників рентабельності ТОВ «Інтелект» може свідчити про скорочення попиту на продукцію підприємства й про не ефективне використання активів.

Збільшення періоду операційного циклу є негативним моментом, адже є свідченням збільшення проміжку часу між придбанням запасів та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції.

В цілому більшість показників, що характеризують ефективність діяльності досліджуваного підприємства, в т.ч. використання виробничих і фінансових ресурсів, зменшилась, що загалом є негативною тенденцією. Рівень ділової активності ТОВ «Інтелект» можна охарактеризувати як низький.

ТОВ «Інтелект» здійснює бухгалтерський облік, складає фінансову, податкову, статистичну звітність в порядку, визначену чинним законодавством України. Бухгалтерський облік і фінансова звітність ведуться у відповідності до Наказу про облікову політику. Облікову політику товариство застосовує таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали концептуальним основам організації обліку і складання звітності, а підходи та методи для ведення бухгалтерського обліку та подання

інформації у фінансових звітах, були найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

Оцінка як процес визначення вартості об'єктів обліку спрямована на певні умови використання її результатів. Саме тому при проведенні оцінки визначається конкретний вид вартості, від якого й залежить комплекс методичних підходів, методів та оціночних процедур – база оцінки. Разом з цим, недостатньо визначити вартість об'єкту за справедливою, ліквідаційною чи теперішньою вартістю тощо. Застосування тієї чи іншої вартості повинно бути обґрунтованим й носити системний характер. Для цього слід розробити обґрунтування застосовуваних методів оцінки вартості об'єктів обліку підприємства залежно від їх впливу на показники фінансової звітності. Основна складність облікової оцінки полягає у виборі виду, за допомогою якого слід вимірювати об'єкти. Разом з цим не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Сучасне нормативно-правове регулювання оцінки в бухгалтерському обліку України структуризовано за ознакою регуляторного органу, що встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, з виділенням п'яти рівнів. Виявлено розбіжності у вимогах щодо порядку оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку на підприємствах та відображення інформації про них у фінансовій звітності, що регулюються Господарським кодексом України, Податковим кодексом України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Проведений аналіз структури активу балансу (зиту про фінансовий стан) підприємств з урахуванням їх поділу на великі, середні, малі та мікропідприємства дав підстави стверджувати про існування негативного впливу норм Податкового кодексу України на якість показників фінансової звітності. Визначено, що у більшій мірі це стосується великих і середніх підприємств та пов'язано з тим, що у структурі активів підприємств частка

необоротних активів становить понад 50 % для великих та близько 25-30 % – для середніх підприємств.

Аналіз затверджених форм балансу для підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», в частині активу дав підстави стверджувати про їх незіставність за формою та змістом. Обґрунтовано необхідність змін у методичних підходах до відображення у балансі таких активів, як «Капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Запаси» тощо.

Дослідження законодавчого регулювання порядку формування показників фінансових звітів суб'єктів господарювання дає підстави стверджувати про те, що фактично спрощення процедур визначення вартості активів не відбувається, оскільки для визначення первісної вартості та вартості на дату складання балансу всі підприємства, незалежно від розмірів, користуються відповідними національними положеннями. Виключення складають такі активи, як готова продукція та незавершене виробництво.

За результатами проведеного аналізу залишку запасів залежно від методів оцінки їх вибуття та періоду обороту при різних індексах цін доведено, що якщо на підприємстві коротка тривалість операційного циклу та налагоджена система збуту і період обороту становить до 45 днів, то ні динаміка цін, ні обраний метод оцінки вибуття запасів на показники фінансового стану та результати діяльності суттєвого впливу не чинитимуть.

Доведено наявність залежності можливого впливу методів оцінки вибуття запасів на показники фінансового стану від періоду обороту запасів на підприємстві та рівня інфляції в країні. Запропоновано залежно від галузі та особливостей діяльності подібні розрахунки здійснювати з використанням курсу валют, індексу змін цін на товари.

Проведений аналіз наукових підходів щодо визначення місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством підтвердив однаковість науковців у питанні існування тісних зв'язків між системою

бухгалтерського обліку та системою управління підприємством, що обумовлено потребами управлінської системи в бухгалтерській інформації. Запити сучасної системи управління підприємством пов'язані з розвитком суспільства, науково-технічним прогресом, розширенням напрямків господарської діяльності, появою нових об'єктів обліку, що вимагають відповідної адаптації системи бухгалтерського обліку.

Під час дослідження встановлено наявність зв'язків між системами управління активами та бухгалтерським обліком, які виникають під час реалізації конкретних управлінських завдань. Обґрунтовано, що в контексті обліку активів первинними є управлінські рішення, у результаті яких ресурси набувають або втрачають характерні ознаки активу. Разом з цим виконання завдань з управління активами стає можливим лише за умов забезпечення менеджменту якісною інформацією, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Загальною інформаційною базою в управлінні активами, на думку більшості науковців, є фінансова звітність. Тому від якості сформованої й поданої в ній інформації залежить можливість прийняття правильних й ефективних управлінських рішень. Саме тому визначення ролі і місця оцінки вартості активів, які є елементами фінансової звітності та безпосередньо впливають на розмір капіталу, визнаних доходів і витрат, в системі управління підприємством набуває особливого значення.

Ефективне управління активами вирішує комплекс проблем стратегічного розвитку підприємства та забезпечує високі результати господарської діяльності.

Результати оцінки вартості активів впливають на різні аспекти господарської діяльності підприємства:

- визначають потребу у капіталі, необхідному для формування активів;
- вартість активів впливає на рівень собівартості продукції та цінову політику;

- реальна оцінка вартості активів визначає об'єктивність фінансових результатів діяльності;
- вартість активів використовується під час залучення підприємством кредитів для їх майнового забезпечення;
- оцінка вартості активів є обов'язковою при майновому страхуванні;
- вартість активів є базу для розрахунку податків;
- вартість активів безпосередньо впливає на формування показника ринкової вартості підприємства, який у системі фінансового менеджменту є одним із найважливіших показників;
- об'єктивно визначена вартість активів визначає реальні можливості задоволення претензій кредиторів до підприємства, оголошеного банкрутом.

Вартість бізнесу – це термін, широко вживаний в управлінні, який визначає загальний стан підприємства у довгостроковій перспективі. В економічному сенсі це поточна вартість майбутніх благ від володіння бізнесом; сума дисконтованих грошових потоків, що генеруються підприємством. У зв'язку з необхідністю керування процесами, що впливають на вартість бізнесу, виник окремий напрям управління - ватрісно-орієнтоване управління.

Вартісно-орієнтоване управління – це підхід до управління, націлений на максимізацію вартості бізнесу. Сутність концепції полягає у тому, що управління підприємством у довгостроковій перспективі повинно бути спрямоване на підвищення вартості підприємства. Стратегія, цілі, бізнес-процеси, показники оцінки діяльності, винагороди визначаються на основі аналізу їх впливу на зміну вартості бізнесу.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Артюх О. В. Концептуальні засади та методичне забезпечення цілісної системи обліку на промислових підприємствах : автореф. дис. ... к. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2011. 22 с.
2. Белова І. М. Роль обліку як функції системи управління підприємством. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2018 р.; м. Київ) / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. С. 392–395.
3. Бланк И. А. Управление активами. Київ : «Ника-Центр», 2000. 720 с.
4. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 721. С. 58–62.
5. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку. Фінанси, облік і аудит : зб. наукових пр. 2009. С. 169–177.
6. Бродська І. І. Обліково-аналітичне забезпечення оцінки вартості підприємства : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 22 с.
7. Верига Ю. А. Деньга С. М. Предмет і метод бухгалтерського обліку: погляд на проблему. Розвиток науки про бухгалтерський облік : доповіді та тези доповідей, виголошені на Міжнародній науковій конференції 23-24 листопада 2000 р. Вісник № 12. Житомир : ЖІТІ, 2000. С. 119–130. URL: <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/1072>.
8. Гаврилюк Я. І. Підвищення ефективності управління активами підприємств залізничного транспорту. Збірник наукових праць ДЕТУТ : Серія «Економіка і управління». Ч. 1. 2012. Вип. 21-22. С. 295–299.
9. Гайдуцький П. І., Жук В. М. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз. Економіка України. 2012. № 12. С. 72–82.
10. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

11. Господарський кодекс України : від 16 січня 2003 № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1475751263469045>.
12. Грицишен Д. О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. Вип. 11. Одеса : МГУ, 2018. С. 280–286.
13. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції : монографія. Тернопіль : Крок, 2013. 176 с.
14. Даньків Й. Я., Остап'юк М. Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів) : монографія. Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2018. 160 с.
15. Демченко Т. А. Оцінка як важливий елемент визначення вартості ресурсів підприємства. Розвиток національної економіки на інноваційній основі: основні тенденції та перспективи : колективна монографія / за ред. П. Ю. Курмаєва, М. С. Слатвінського. Умань : ФОП Жовтий О. О., 2018. С. 21–27.
16. Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року. URL: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>.
17. Домбровський В. С., Пластун О. Л. Врахування фази життєвого циклу підприємства як чинника попередження його банкрутства. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 9. С. 113–120.
18. Євдокимов В. В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2011. 39 с.
19. Жиглей І. В., Кузь В. І., Лаговська О. А., Олійник О. В. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб : монографія. Чернівці : Технодрук, 2012. 248 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/469/%D0%96%D0%B8%D0%B3%D0%BB%D0%B5%D0%B9.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

20. Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 16–23.
21. Жук В. М. Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності. Інноваційна економіка. 2010. № 3 (17). С. 100–104.
22. Жураковська І. В., Чудовець В. В. Активи в бухгалтерському обліку: науково-методологічний та практичний вимір : монографія. Луцьк : Терен, 2018. 252 с.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
24. Ісаєв Д. М. Облікові оцінки показників фінансової звітності: управлінський аспект / автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2013. 23 с.
25. Канцедал Н. А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку. Вісник Запорізького національного університету. № 2 (10). 2011. С. 144–149. URL: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Natural/Vznu/eco/2011\\_2/144-149.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Natural/Vznu/eco/2011_2/144-149.pdf).
26. Кірдіна О. Г. Управління оборотними активами підприємств. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2013. № 43 С. 133–137.
27. Кірейцев Г. Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2018 р.; м. Київ). Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. С. 13–16.
28. Кірейцев Г., Литвиненко В., Мавріна Н. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. № 4. С. 47–53.
29. Ковальчук Н. О. Фінансовий механізм управління активами підприємств Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. Вип. 4. С. 190–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2012\\_4\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2012_4_33).

30. Консолідація облікової інформації в управлінні діяльністю підприємств та їх об'єднань : монографія / за заг. ред. д-ра екон. наук, професора А. А. Пилипенка. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 319 с.
31. Концептуальна основа фінансової звітності / Фонд МСФЗ. 37 с. URL: <http://195.78.68.18/minfin/file/link/392433/file/c.pdf>.
32. Корінько М. Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора. Вісник ЖДТУ. Серія : економічні науки. 2012. № 1 (59). С. 95–96.
33. Король С. Я. Обліково-інформаційне забезпечення управління соціально відповідальним підприємством : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2017. 638 с.
34. Коротка Ю. М. (Тимощенко Ю. М.) Взаємозв'язок розвитку суспільства та оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку. Розвиток науки про бухгалтерський облік : зб. тез та текстів виступів на Науковій міжнародній конф. Ч. IV, 23–24 листопада 2000 р. Житомир, 2000. С. 80–85.
35. Коршикова Р. С. Методи оцінки активів, зобов'язань і капіталу підприємств в умовах цінових змін (на прикладі підприємництва України) : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2003. 19 с.
36. Корягін М. В. Оцінка в системі бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. 2018. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6576> DOI: 10.32702/2307-2105-2018.10.4.
37. Корягін М. В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку в системі формування вартості підприємства : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 42 с.
38. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2018. 239 с.
39. Крупка Я. Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб. Вісник ЖДТУ. 2010. № 3 (53). С. 132–134.

40. Кубік В. Д. Підходи до визначення категорій «облікова політика» та «облікова оцінка» в сучасній теорії і практиці обліку. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2018. Випуск 15. Ч.1. С. 152–159.
41. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 4. С. 12–16.
42. Кузнецова С. А. Економічні передумови розвитку бухгалтерського обліку в умовах інформатизації суспільства. Фінанси України. 2008. № 2. С. 115–120.
43. Кулик В. А. Трансформація предмету бухгалтерського обліку в економіці знань. Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції до 20-річчя кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ІФНТУНГ, Івано-Франківськ : Вид-во ІФНТУНГ, 2018. С. 81–83.
44. Кулинич М. Б. Еволюція предмету і методу бухгалтерського обліку. Науковий вісник Волинського національного університету ім. Л. Українки. 2008. № 7. С. 218–224.
45. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 344 с.
46. Ладигіна А. Місце інформації у формуванні ефективної системи менеджменту підприємства. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 103–105.
47. Левицька С. О. Облікові формати: характеристики, перспективи розвитку. Фінансова система України : зб. наукових пр. Острог : Видавництво Національного університету “Острозька академія”, 2008. Вип. 10. Ч. 2. С. 189–200.
48. Легенчук С. Ф. Основи науки бухгалтерський облік: структурний аналіз. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. С. 179–193.
49. Лист Державної фіскальної служби України від 11.01.2017 № 274/6/99-99-15-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71102.html>.

50. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
51. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 40 с.
52. Лоханова Н. О. Діючий стан системи бухгалтерського обліку в Україні як відбиття конфлікту економічних інтересів. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2012. № 721. С. 161–167.
53. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 1999. 23 с.
54. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : монографія / заг ред. Ф. Ф. Бутинця. Інститут змісту і методів навчання ЖІТІ. Житомир, 1998. 383 с.
55. Маренич Т. Г. Обґрунтована попередня облікова оцінка як невід’ємна складова облікової політики підприємства. Проблеми економіки. 2019. № 2. С. 179–183. URL: <http://oaji.net/articles/2019/728-1472131789.pdf>.
56. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2017. Вип. 150. С. 19–25.
57. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 2. С. 21–26.
58. Мендрул О. Г. Управління вартістю підприємств : монографія. Київ : КНЕУ, 2002. 272 с.
59. Міжнародний стандарт аудиту 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації». URL: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf).

60. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
61. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» : Стандарт від 01.01.2013 № 929\_068 URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/IFRS-13\\_ukr\\_2019.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/IFRS-13_ukr_2019.pdf).
62. Міжнародні стандарти оцінки. Принципи. Стандарти та правила. : перекл з англ. Київ : UKRels, 1999, 105 с.
63. Міжнародні стандарти фінансової звітності URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>.
64. Муравський В. Оцінка в комп'ютерно-комунікаційній формі обліку. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2019. № 3. С. 122–130.
65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
66. Нехай В. А. Оцінка як елемент методу чи метод бухгалтерського обліку. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2013. № 3 (68). URL: <http://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=>.
67. Ночовна Ю. О., Кулик В. А. Організаційні аспекти розробки та застосування Наказу про облікову політику. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : монографія / колектив авторів; за заг. ред. Ю. А. Вериги, Ю. О. Ночовної. Полтава : ПУЕТ, 2017. С. 104–114.
68. Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації : монографія / за ред. д.е.н., професора Максимової В. Ф. Одеса : ОНЕУ, 2017. 461 с.
69. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект) : монографія / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев,

- Т. М. Пахомова, В. К. Савчук ; за заг. ред. О. Д. Гудзинського. Київ : ІПК ДСЗУ, 2009. 226 с.
70. Олійник Г. Ю., Лозова Т. І. Облікова політика : проблеми формування. Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. 2009. № 1 (17). С. 59–70.
71. Олійник Т. О., Мірошніченко О. В. Основні напрями підвищення ефективності управління активами. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 21. С. 73–77. URL: [http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/801/1/Oliinyk\\_The\\_main\\_areas\\_asset\\_management\\_efficiency.pdf](http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/801/1/Oliinyk_The_main_areas_asset_management_efficiency.pdf).
72. Петренко Н. І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 544 с.
73. Петренко Н. І. Бухгалтерський облік і контроль руху пасивів підприємства: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2013. 42 с.
74. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 33 с.
75. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (у редакції від 09.12.2011 № 1591). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#n13>.
76. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
77. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0392-99/print>.
78. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

79. Про затвердження Методики оцінки майна : постанова від 10.12.2003 № 1891. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-%D0%BF>.
80. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : постанова від 10.09.2003 № 1440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF/print>.
81. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна» : постанова від 28.10.2004 № 1442. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>.
82. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : закон України № 2658-III від 12.07.2001. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/print1464069034460839>.
83. Проданчук М. А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту. Економіка АПК. 2013. № 12. С. 55–62.
84. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретично-методологічні аспекти : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.
85. Розвиток теоритико-методологічних засад обліку, аналізу контролю і аудиту : монографія / під. заг. ред д.е.н., проф. А. А. Пилипенко та к.е.н., проф. Г. Ф. Азаренкова. Харків : ФОП Александрова К. М. ; ВД «ІНЖЕК», 2012. 640 с.
86. Романчук К. В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 528 с.
87. Романчук К. В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 40 с.
88. Салига К. С., Ткаченко Є. Ю. Управління фінансовими результатами підприємства : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2008. 176 с.
89. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств

- водопровідно-каналізаційного господарства) : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2018. 289 с.
90. Скоробогатова В. В. Бухгалтерський облік та контроль монетарних активів: проблеми теорії та методології : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 520 с.
91. Смирнова Н. В., Попович В. В. Формування завдань управління активами організації. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. Економічні науки. 2017. № 3. С. 194–199. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau\\_ekon\\_2017\\_3\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2017_3_27) .
92. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов. Москва : Аудит, ЮНИТИ. 1996. 638 с.
93. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 23 с.
94. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 3 (24). С. 481–483.
95. Тимощенко Ю. М. Облікова оцінка вартості активів у системі управління підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2010. 23 с.
96. Тимощенко Ю. М. Облікова оцінка активів при відображенні процесів діяльності підприємства. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки : економіка, політологія, історія. 2019. № 5 (237). С. 183–191.
97. Тимощенко Ю. М. Сучасний стан законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств в Україні. Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки : монографія / ред. О. О. Непочатенко. Умань : Видавець «Сочінський», 2011. С. 127–132.
98. Тітаренко Г. Б. Оцінка оборотних активів в обліку та аудиті: теоретико-методичні аспекти : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.

99. Тітаренко Г. Б. Сутність «оцінки» як елементу методології бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наукових пр. 2008. №1 (1). С. 76–79.
100. Чижевська Л. В., Кулик В. А. Проблеми формування облікової політики підприємств електронного бізнесу в Україні. Науковий вісник ПУЕТ. 2018. Вип. 3. С. 171–178.
101. Янковська В. А., Семенець А. О., Кузнецова С. О. Управління активами та пасивами підприємства. Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2013. № 6 С. 111–114.