

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

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

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

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

(за матеріалами ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський
інститут атомного та енергетичного насособудування»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Зимогляд Яна Олександрівна**

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник **д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна**

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	9
1.1. Ретроспективний аналіз методів оцінки	9
1.2. Питання оцінки в бухгалтерському обліку: термінологічний аспект	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» ..	26
Висновки за розділом 1.....	76
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ВАРТІСНОГО ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	79
2.1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.....	79
2.2. Оцінка нематеріальних активів: проблеми та перспективи	84
2.3. Оцінка запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід	96
2.4. Оцінка зобов'язань суб'єкта господарювання	101
Висновки за розділом 2.....	104
РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ВАРТОСТІ КОМПАНІЙ НА ОСНОВІ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	106
3.1. Оцінка майна підприємства як елемент управління вартістю підприємства.....	106
3.2. Оцінка вартості підприємства у процесі об'єднання бізнесу	112
3.3. Оцінка майна підприємства в умовах припинення діяльності.....	120
Висновки за розділом 3.....	135
ВИСНОВКИ.....	138
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	140

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Відома у предметній сфері знань фраза попередніх історичних періодів «оцінка – серце методології обліку і, водночас, надскладна проблема», актуальна й сьогодні.

Генезис вартісних теорій спричиняє еволюцію як складу, так і змісту багатьох бухгалтерських категорій, викликаючи об'єктивні потреби відповідної інформаційної характеристики вартісних параметрів облікових об'єктів, виражених певним категорійним поняттям. Саме тому бухгалтерська оцінка активів і капіталу підприємств на всіх етапах цивілізаційного розвитку і особливо в умовах постіндустріальної економіки є надзвичайно актуальною.

У сучасній економіці очевидним є домінування вартісних критеріїв на фондових, фінансових та інвестиційних ринках, явно вираженою також є вагомість їхнього використання ринковими інститутами при встановленні фінансово-економічного потенціалу сучасного суб'єкта ринкової економіки. Тому оцінка активів у системі бухгалтерського обліку та наведення інформації про них у фінансовій звітності за «справедливою» вартістю набуває дедалі більшої гостроти, зумовлюючи потребу переорієнтації «історичної» вартості активів в напрямку їх реальних ринкових цін.

Подібні проблеми стосовно відображення в обліку і наведення в балансі вартості окремих статей за реальними (поточними, ринковими, максимально високими) цінами вирішувалися на різних історичних періодах розвитку системи бухгалтерського розвитку, що актуалізує потребу поглибленого дослідження минулих напрацювань.

Підвищення наукового рівня наявного бухгалтерського обліку, адаптація цієї системи до сучасних умов пов'язується з розвитком його теорії та удосконаленні методології: «центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження його регулюючої функції» [1, с. 7]. У будь-який історичний період для реєстрації господарських

операцій в системі обліку була необхідна оцінка, реальність якої обґрунтовувалась в той чи інший спосіб.

Дослідження еволюції змістових і сутнісних підходів та принципів вироблення методів оцінки у вітчизняному і зарубіжному обліку, а також аналіз сучасних концепцій оцінки з їх пріоритетністю до вартісних вимірів «дозволяють зробити висновок про те, що методи оцінювання були і залишаються одним із центральних питань наукових дискусій» [22, с. 94].

Намагання досягти в теоретичних розробках різних історичних періодів абсолютної об'єктивності бухгалтерської оцінки не підтверджують практичні апробації; напрацювання за цим напрямом завжди споріднювалося з проблемними аспектами. Наприклад, ще в «середньовіччі схоласти виходили не тільки із реальних ринкових цін, а із цін ідеальних, справедливих... вони мислили не про існуюче, а про потрібне» [53, с. 39]. Однак такі «філософські» підходи не могли бути втіленими у практичну бухгалтерію.

З причини дискусійності та неможливості впровадити у практику теоретичні конструкції багатьох методів оцінювання «розробка методології системи вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку є найбільш актуальною проблемою, яку намагалися вирішити вчені-бухгалтери протягом останнього століття» [14, с. 5].

Попри низку сформульованих умоглядних підходів і суб'єктивістських принципів побудови системи методів бухгалтерського обліку на попередніх етапах його розвитку загалом і бухгалтерської оцінки зокрема, науковці і практики сформулювали численні концепції цього облікового елемента, окремі з яких і сьогодні є доволі актуальними, такими, що можуть бути використані при розробленні базових засад бухгалтерської оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У контексті значимості для сучасної теорії і практики поглибленого дослідження раніше сформульованих принципів бухгалтерської оцінки Т. Г. Камінська вказує, що «особливий інтерес становить історичний досвід розвитку оцінки провідними науковими школами, аналіз внеску яких необхідний для обґрунтування

загальної філософії концепції вартісної оцінки стосовно до сучасного стану розвитку обліку» [15, с. 166]. С. В. Свірко відзначає, що «звернення до досліджень історії виникнення та розвитку оцінки в бухгалтерському обліку свідчить про певну розбіжність у періодах у контексті розвитку трактування власне поняття «оцінка» [60, с. 24]. Такі ж висновки щодо доцільності поглибленого дослідження минулих напрацювань у сфері бухгалтерської оцінки, вироблених окремими науковцями чи на рівні бухгалтерських шкіл, наведені в роботах сучасних вчених – Я. В. Соколова, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, Е. С. Дружиловської.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів оцінки в бухгалтерському обліку, а також розробка практичних рекомендацій щодо її удосконалення.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі передбачається вирішення наступних завдань:

- визначення історичних передумов виникнення оцінки та їх зв'язку із сучасними умовами господарювання підприємств;
- аналіз змісту поняття «оцінка» у працях вчених-економістів та нормативно-правових актах;
- характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві;
- узагальнення основних підходів до оцінки як інструменту вартісного вимірювання об'єктів обліку;
- дослідження сучасних підходів до оцінки нематеріальних активів;
- дослідження порядку оцінки виробничих запасів відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів;
- удосконалення підходів до оцінки зобов'язань підприємства;
- вивчення впливу облікових оцінок на процес визначення вартості підприємства.
- удосконалення підходів до оцінки при реорганізації підприємства;

– узагальнення способів оцінки, що використовуються у процесі ліквідації.

Об'єктом дослідження є оцінка в бухгалтерському обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів оцінки в бухгалтерському обліку.

Суб'єктом дослідження обрано ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування».

Методи дослідження ґрунтуються на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, загальнонаукових і спеціальних методах обліку й аналізу. У процесі дослідження використані: діалектичний метод пізнання; історичний метод; синтез; моделювання; абстрагування; конкретизація; аналітичні розрахунки. Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів застосовано сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, дані Державної служби статистики України, результати вибіркового обстеження та звітність ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

1.1. Ретроспективний аналіз методів оцінки

У науково-методологічному плані оцінку за історичний період розглядають як елемент бухгалтерського обліку, значимість функціональної ролі якого у цій системі безпосередньо впливає із значення на певний період вартісних вимірів окремих об'єктів облікової системи. У зворотному, оцінка розглядається і як передумова побудови певної системи обліку, і як обліковий прийом, що забезпечує мету організації обліку і, зрештою, як елемент методу, який визначально впливає на достовірність обчислених активів, капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів.

Визначальність цього елемента методу обліку засвідчують й аргументи вчених: «без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, яка виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнюючі показники» [10].

Оцінка в бухгалтерському обліку займає особливо важливу позицію, оскільки в гносеологічній площині (на методологічному рівні) вона є одним із першоджерельних елементів методу бухгалтерського обліку, а в практичній – одним з первинних прийомів специфічної інформаційної системи забезпечення управління економічними суб'єктами і процесами [5, с. 24].

Як і в попередні історичні періоди, так і сьогодні важливим для обліково-звітної системи є подання вартості власного капіталу, яка може бути визначена тільки після відображення і об'єктивної оцінки інших статей балансу [31].

Тому визначальними є методи оцінювання облікових об'єктів різного типу, які формують статті балансу та визначають його валюту (сумарну

вартість активів, капіталу та зобов'язань). Використання різнохарактерних засад оцінки активів різного типу (матеріальних, грошових, нематеріальних, розрахункових тощо) та вартості компонентів капіталу підприємств мають багатовікову історію.

Перші згадки про оцінку як елемент методу обліку та рекомендації щодо її використання у процесах купівлі-продажу сягають коріннями у XVI ст.: їх можна віднайти вже в працях основоположників бухгалтерського обліку Л. Пачолі й А. Пієстро.

Вже у початкових розробках основні засади бухгалтерської оцінки не мали чіткої й однозначної формалізації, оскільки у них не містилися рекомендації щодо використання конкретизованих принципів вартісного виміру. Різномірні принципи побудови методів оцінки передбачали використання різних критеріїв – за продажними (максимально високими) цінами, дійсними у поточному періоді і за історичною вартістю (собівартістю).

Одні із активів (наприклад, основні засоби, готова продукція) здебільшого пропонувалось оцінювати за собівартістю (історичною оцінкою), а інші (наприклад, товари) – за продажними цінами. Виходячи із достатньо різнохарактерних поглядів на оцінку бухгалтерських об'єктів використовувані методи класифікували на абсолютні і відносні (Ф. Ляйтнер).

До першої групи були віднесені ті методи оцінок, які в своїй основі були зорієнтовані на продажні (договірні, ринкові) ціни, що діяли в поточному періоді.

У другу групу входили методи оцінювання, які виводили номінальні, калькуляційні та середні ціни, ґрунтуючись на тих чи інших видах собівартості.

Пов'язуючи принципи і методи оцінки з цілями обліку Л. Голсберг сформулював одну з перших класифікацій бухгалтерських оцінок, яка включила в себе первинну(первісну), ринкову, відновну, номінальну, експертну та прометогіе (для пам'яті), види оцінки.

Французька наукова школа дотримувалася лише експериментальної оцінки, що ґрунтувалася на даних фактичних зовнішніх угод. Вчені вимагали відокремлення обліку від впливу суб'єктивізму оцінок, збереження оцінки первинних угод аж до нових угод. Пропонували всі цінності оцінювати тільки за собівартістю. Оцінка для матеріальних рахунків при надходженні проводилася за фактичними цінами, а списувалася за поточними, в цьому А. Гільбо та інші вчені бачили неспіввимірність оцінки по дебету і кредиту того ж самого рахунка. Представники французької школи (Е. Леоте та А. Гільбо) допускали в книжковому інвентарі переоцінку лише на основі угод, на особливих рахунках порядку та методу, тобто вимагали резервування переоцінок.

Принциповими щодо вибору методу оцінки були представники німецької наукової школи, оскільки розглядали облік з процедурної точки зору. «Не перебільшуючи, можна сказати, що література про баланс, займалась перші 40–50 років виключно питаннями оцінки, всі інші питання залишались на стороні» [26, с. 305].

«Різноманіття в оцінці – є різноманіття адресатів балансу, що не іманентно самому балансу». У сфері обліку XIX–XX ст. Л. Гомберг став засновником науки «Економологія», яка охоплювала вчення про оцінку, інвентар, бюджет, бухгалтерію, звітність та контроль. Вчення про оцінку полягало в тому, що теоретично правильною є оцінка матеріальних цінностей за собівартістю. Л. Гомберг пов'язав оцінку з цілями обліку та дав одну з перших класифікацій видів оцінок: первинна, ринкова, відновна, номінальна, експертна, прометодіє (для пам'яті), кінцева та правова. Його уявлення, пов'язані з оцінкою, формують теоретичну базу всієї економічної роботи підприємства [30, с. 261].

Оцінка була об'єктом наукових досліджень англо-американських шкіл: персоналістичної та інституалістської. Персоналісти були прихильникам переоцінки. Вони вважали, що реалістичність обліку досягається

систематичною переоцінкою активів, і тільки це дозволяє уникнути прихованих резервів.

Інституалісти рішуче відстоювали позиції оцінки за собівартістю, аргументуючи, що тільки вона дає змогу визначити фінансовий результат, оскільки створює умови для того, що у Франції називали перманентним інвентарем, а в Америці зводилось до вимог активів – ні дооцінки, ні уцінки.

Піксель підкреслював, що незмінність оцінки (перманентність інвентаря) призводить до утворення прихованих резервів, і це виправдовується двома причинами: неможливо рахувати фінансовим результатом те, чого немає в грошах та підприємство повинно користуватися фінансовою автономією [21, с. 366].

В цьому контексті оцінка виступає як функція бухгалтерського обліку, за допомогою якої створюється релевантна інформаційна база прийняття управлінських рішень. Значна частина такого типу бухгалтерських оцінок містили у собі принципи використання власних поглядів бухгалтера на підходи до оцінки того чи іншого об'єкта, що посилювало аспекти формування суб'єктивних вартісних характеристик балансових статей і валюти балансу загалом.

Багато з наведених вище та інших видів оцінки з вираженими елементами суб'єктивізму піддавалися критиці окремими науковцями та бухгалтерськими школами. Найпоширенішими були дебати щодо принципів оцінки, за якими пропонувалось виражати вартість кожної статті балансу за тими цінами, які найбільше їй відповідають. При цьому переважно дотримувались позиції, що підходи до такого принципово-методичного прийому оцінювання повинні впливати з погляду власника (підприємця).

Характер такого типу бухгалтерської оцінки по-суті підтримував найбільш відомий вчений Г. Сімон (автор балансової теорії – *Di Bilanzder Uftigenfelliften*). Він дотримувався позиції, що виходячи з того що баланс складається від чийогось імені, то й відповідно лише та особа і в праві оцінити своє майно і свої зобов'язання. Таке твердження, на наш погляд,

може вважатися виправданим лише частково і тільки стосовно до приватного підприємства, а не для акціонерної (відкритої, публічної) компанії.

У цьому можна погодитися з критикою П. Цьомпи (1910 р.), який зауважував, що в такому разі «бухгалтер почуває себе достатньо авторитетним, щоб одним розчерком пера чаклувати майнові цінності (активи) та вартість капіталу (сукупний капітал)» [12, с. 114].

Такій же критиці, на наш погляд абсолютно правильно, піддавалися прихильники принципів та методів оцінки за собівартістю, сформульованих не як суто бухгалтерської категорії, а з політико-економічними ремінісценціями (Р. Райш, К. Крайбіг).

Ще в тогочасному періоді (1905–1920 рр.) наведено достатньо наукових аргументів, що такі методи оцінки спричиняють надмірний суб'єктивізм балансу, оскільки отримуються результати зіставні з базовими засадами теорії граничної корисності.

Оцінюючи концептуальні положення справедливої оцінки у проекті сучасного стандарту МСФЗ (IFRS) 13 «Вимірювання за справедливою вартістю», можна з достатнім рівнем аргументованості стверджувати, що пропонувані системи оцінок нематеріальних активів (ділова репутація бренд, торгова марка тощо) потрапляють у подібну пастку.

Це виходить із самого існування формальних розходжень у трактуванні поняття «справедлива вартість» для різних об'єктів бухгалтерського обліку, запропонованого надскладного механізму трирівневої ієрархічної структури методів вироблення оцінки, а також конгломерату принципів, які поєднують засади витратного, дохідного і ринкових методів. Сьогодні у світовій та українській практиці сформульовано підходи і вироблено стандартизовану методику чисельних видів бухгалтерських оцінок (табл. 1.1).

Види оцінок у сучасній обліковій системі

Об'єкт обліку	Нормативно-правовий акт	Види оцінок
Нематеріальні активи	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Первісна; залишкова; справедлива
Основні засоби	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Первісна; залишкова; справедлива; переоцінена; ліквідаційна чиста вартість реалізації
Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	Первісна; справедлива
Орендовані необоротні активи	П(С)БО 14 «Оренда»	Теперішня вартість; гарантована та негарантована ліквідаційна вартість; собівартість
Біологічні активи	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Первісна; справедлива
Інвестиції, фінансові інструменти	П(С)БО 12, 13	Собівартість
Запаси	П(С)БО 9 «Запаси»	Первісна; ціна продажу; чиста відновлювана вартість; чиста вартість реалізації; балансова; середньозважена собівартість; вартість перших за часом надходжень; собівартість
Дебіторська заборгованість	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Первісна; чиста вартість реалізації
Зобов'язання	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Облікова оцінка; теперішня вартість; сума погашення; собівартість
Дохід	П(С)БО 15 «Дохід»	Справедлива

З наведеного видно, що в одних видах оцінок закладено принципи звернення до історичної вартості, інших – поточних ринкових цін, які спрямовані на досягнення «справедливої» вартості тих чи інших видів економічних ресурсів. Багато норм у наведених вище стандартах передбачають використання методики, що визначає справедливую вартість, яка була б отримана за продаж активу чи сплачено за передачу зобов'язання

у звичайній операції на дату оцінки. Застосування справедливої вартості, передусім до нефінансових та нематеріальних активів, власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання має за мету наблизити балансову вартість підприємства (вартість капіталу) до ринкової оцінки.

Упродовж усього історичного періоду і до теперішнього часу оцінювання капіталу вважається найбільш недослідженим ракурсом бухгалтерської оцінки. Серед науковців домінує позиція, що погляд на автономну оцінку капіталу (абстрактну категорію) суто із усталених методологічних засад обліку (базових принципів, підходів вироблення на їхній основі формалізованої методики) залишається невирішеним.

Підходи до оцінки капіталу, які ґрунтуються на суто методологічних засадах обліку не можуть вирішити проблему формування об'єктивної характеристики капіталу в системі бухгалтерського обліку. Ця відома проблема минулого стало ще очевиднішою для характеристики компонентів капіталу сучасного підприємства постіндустріального типу.

У минулих історичних періодах вчені намагалися подолати цю проблему в системі різних конструкцій вироблення методів бухгалтерської оцінки абсолютно відмінний погляд і, відповідно, принципи вироблення методичних засад оцінювання майна і капіталу в системі бухгалтерського обліку наведено в розробці «Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку».

Використання у цій розробці економетричних рівнянь для зрівноваження вартості майна і капіталу із застосування економетричного інструментарію (економетрична квадрига, економетричний октагон) було спрямовано, як відзначив автор, не тільки на обґрунтування власного підходу, а й «на доказ того, що методи оцінки, які спираються лише на майно (майно бруто і майно вільне від боргів) є недостатньо об'єктивними» [12, с. 3].

Магістральним напрямом цієї розробки було, по суті, вирішення концептуально-методологічних завдань щодо обґрунтування більш

об'єктивних засад отримання «реального» вартісного виразу капіталу в системі бухгалтерського обліку через процедури «екомодацию» (зрівноваження) майна і капіталу. Такий зміст дослідження слід, очевидно, класифікувати одним із важливих напрацювань в обліковій сфері. Досить обґрунтованим підходом, з позиції сучасних проблем вироблення бухгалтерської оцінки можна вважати запропоновані методичні положення при виробленні органічної балансової теорії [23].

У цій розробці наголошено на репродуктивній вартості всіх складових частин майна, яка розкривається через співвідношення поточних цін і втраченої (виснажної) вартості активів. При цьому наведено достатньо аргументованих аспектів щодо обґрунтованості таких засад вартісного виміру в бухгалтерському обліку: «основою органічного балансу є відновна (репродуктивна) вартість всього складу матеріальних активів і нематеріальних благ. Тим самим оцінка майнового стану підприємства урівноважується з ринковою вартістю активів» [13, с. 8].

1.2. Питання оцінки в бухгалтерському обліку: термінологічний аспект

Згідно зі словниковим тлумаченням, оцінка – це дія за значенням оцінити, оцінювати; вартість, ціна чого-небудь; думка, міркування про якість, характер, значення і т. ін. кого-, чого-небудь [10, с. 871]. У теорії обліку оцінка розглядається як один із елементів його методу. Вона є способом грошового вимірювання засобів і процесів [31, с. 29].

За допомогою оцінки натуральні та трудові вимірники переводяться у грошовий, у результаті чого є змога визначити загальну вартість активів, що перебувають у розпорядженні підприємства, контролювати їх використання в процесі діяльності. Саме у цьому полягає її суть.

Як зазначають учені [11, с. 29], грошова оцінка є необхідною передумовою узагальнення і відображення господарських операцій в обліку і звітності. Крім того, з позиції власників та інших зацікавлених у діяльності підприємства осіб оцінка також виступає опосередкованим інструментом контролю й прийняття різного роду економічних рішень.

«Оцінка, – наголошував М. Кужельний, – невід’ємна складова організації і ведення бухгалтерського обліку майна й зобов’язань». Понад те, вчений вбачав у ній не просто елемент методу бухгалтерського обліку, а його дійову контролюючу функцію фінансового стану підприємства» [12, с. 47].

Л. Ловінська під оцінкою розуміє складову методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об’єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту [3, с. 26].

Натомість П. Німчинов вважав [7, с. 133], що грошова оцінка – не складова методу бухгалтерського обліку так само, як і не метод в інших економічних дисциплінах (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо), де її використовують. Грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись. При цьому вона виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві.

У Концептуальній основі МСФЗ (2010) пояснено оцінку (measurement) як процес визначення грошових сум, за якими елементи фінансової звітності мають бути визнані та представлені в Балансі та Звіті про прибуток [13]. Також під оцінкою розуміють науково обґрунтовану думку суб’єкта про вартість об’єкта, який ним оцінюється [64, с. 136].

На наш погляд у загальному розумінні оцінка – це вираз в умовних одиницях певної характеристики об’єкта, який оцінюється. Для цілей обліку й звітності ключовим поняттям оцінки об’єктів є вартість. Таким чином, оцінку необхідно розглядати як суму умовних грошових одиниць для

вираження елементів фінансової звітності, виходячи з їх вартості та інших релевантних параметрів, метою встановлення якої є надання користувачам доречної і зіставної інформації для прийняття рішень.

При цьому оцінювання є процесом присвоєння грошового еквівалента елементам фінансової звітності для їх відображення в системі обліку та звітності на основі їх вартості й інших важливих параметрів. Воно, на наш погляд, тотожне поняттю вимірювання, оскільки останнє – це елемент методу бухгалтерського обліку за процедурним підходом, що передбачає оцінку і калькуляцію.

Розробка теоретико-методологічних засад достовірної оцінки елементів фінансової звітності вважається пріоритетним завданням у теорії обліку. Від величини первісно інвестованої у підприємство вартості залежить можлива сума її приросту в результаті господарської діяльності. Тому оцінка елементів фінансової звітності повинна бути максимально наближеною до дійсності, об'єктивною, позбавленою умовностей, припущень і упереджень.

Процес визначення оцінки необхідно алгоритмізувати таким чином, щоб користувачі могли правильно зрозуміти спосіб розрахунку того чи іншого показника фінансової звітності. При цьому, як наголошує Л. Кіндрацька, важливим є не те, «який метод оцінки застосовує підприємство, а ... чи правильна модель вартості об'єкта, що оцінюється» [15, с. 32].

Істотним недоліком економічної думки у країнах постсоціалізму О. Євтух називає те, що вона не має системного, ринкового погляду на проблему вартості, а економічна теорія в західних державах чітко її не висвітлює [41, с. 8].

Відомо, що грошовим виразом вартості є ціна. Вона відрізняється від оцінки, бо є лише номінальною сумою грошей, за якою може бути здійснений обмін товару. Ціну також можна визначити як суму коштів, необхідну для придбання товару й погоджену між сторонами. Крім того, за

законом вартості ціна товару зазвичай відрізняється від його вартості в результаті взаємодії попиту і пропозиції на ринку.

Дещо відмінною є думка, за якою ціна – це результат домовленості сторін, і вона не завжди повною мірою відображує уявлення конкретного суб'єкта економічних відносин про вартість об'єкта економічних відносин. Натомість вартість є ймовірною розрахунковою величиною, що визначається на підставі прогнозованих подій, пов'язаних із об'єктом економічних відносин [16, с. 76].

На наш погляд, оцінка необхідна для формування й відображення в системі обліку та фінансовій звітності інформації, а ціна – для здійснення обмінної операції між діловими партнерами. Поняття ціни застосовується безпосередньо перед або під час укладання угоди про купівлю/продаж чи обмін товару.

Зауважимо, що порушене у цій роботі питання є актуальним уже не одне століття і виходить далеко за межі обліку. Проблема оцінки постала ще в часи панування класичної політичної економії.

У науці відомі два концептуальних підходи до її вирішення, а саме: трудова теорія вартості та теорія граничної корисності. Вони є базовими для розробки методик встановлення вартості об'єктів, які підлягають відображенню в обліку і звітності. Д. Рікардо зазначав із цього приводу: «Ніщо не породило так багато помилок і розбіжностей у цій науці, як саме невизначеність понять, які пов'язувались зі словом «вартість» [17, с. 45].

А. Гриценко наголошує, що «вартість є однією з найбільш фундаментальних категорій економічної теорії, вихідним пунктом найістотніших відмінностей у концепціях різних економічних шкіл і предметом найгостріших дискусій» [88, с. 45].

Проблема щодо визначення поняття «вартість» виникає із першими спробами з'ясувати істотні економічні зв'язки, закономірності обміну, відношення еквівалентності тощо. Згідно зі словником сучасної економічної

теорії Макміллана, термін «value, the theory of» перекладається як «теорія цінності (вартості)», тобто вартість і цінність ототожнюються [17, с. 47].

Таке саме ототожнення відбулося і при перекладі «Капіталу» К. Маркса на російську мову, як це підмітив ще М. Туган-Барановський. У зв'язку з труднощами підібрати адекватні відповідники англіцизму «kost» та німецькому слову «wert» було вжито єдиний термін «вартість». Як наслідок, це призвело до перекручення Марксової теорії цінності [33, с. 109].

Подібні недоречності трапляються і у перекладі наукових праць з теорії цінності (вартості) інших зарубіжних учених, що зумовлює волюнтаристську передачу авторських ідей та вносить величезну плутанину в економічну науку і практику. Тому часто достеменно розмежувати «вартість» та «цінність» з позиції розуміння їх тим чи іншим ученим досить важко. Аналогічна ситуація склалась і під час перекладу МСФЗ, де вжито два терміни «cost» (вартість) та «value» (цінність).

Для позначення їх відповідників у П(С)БО використовується лише слово «вартість». За класичною трудовою теорією, вартість – це уречевлена в товарах і послугах суспільно необхідна праця та економічні відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані з такою працею, із суспільним поділом праці й обміном товарами та послугами. А. Сміт називав вартість «природною ціною й тим центром, навколо якого коливаються, до якого тяжіють ринкові ціни» [19, с. 89].

Класики політичної економії стверджували, що товар є діалектичною єдністю споживчої вартості та вартості. К. Маркс назвав законом той факт, що споживча вартість товару є передумовою його мінової вартості, а отже, вартості. Таким чином, він вважав, що споживча вартість – це «економічна форма суспільної корисності у процесі її історичного розвитку» [20, с. 354]. Д. Рікардо розмежував три фактори субстанції вартості: працю, корисність (споживчу вартість) і рідкісність. Останній термін означає обмеженість окремих видів ресурсів, невідповідність їх тій кількості, що необхідна для повного задоволення потреб виробника, споживача, колективу, суспільства.

О. Євтух розкриває два погляди на вартість: за першого – вона виступає як певна обмежена корисність, здатна задовольняти потреби; за другого – є певною грошовою сумою, що кількісно відображає корисність товару, а також має об'єктивний, закономірний характер [1, с. 11].

Відтак учений робить висновок, що за сучасного ринково-вартісного розуміння економіки вартість виступає як грошовий вираз корисності природних благ або продукції, виготовленої людиною [1, с. 19].

«Вартість, – писав російський економіст Ю. Осипов, – категорія трансцендентна, яка має свою таємницю, що не піддається розгадуванню». Порівнюючи її з такими поняттями, як матерія, дух, енергія, він зазначав, що визначення трансцендентності відкриває можливість цілком реалістичного і ненадуманого підходу до розв'язання проблеми вартості. «Ми бачимо, що вартість існує, але ми не знаємо, що вона є у своїх першоосновах, і не можемо роздивитися її початки; однак ми можемо скласти судження про вартість як про феномен людського світу, що дозволяє розуміти вартість як вартість і пояснити з її допомогою господарський, а краще сказати – економічний світ людини» [17, с. 55].

В. Кириленко виділяє найбільш важливі методологічні риси сучасної теорії цінності (вартості) та акцентує на превалюванні методологічного підходу, який, з одного боку, базується на принципі об'єктивності, безособовості, а з другого – обов'язково враховує «суб'єктивне мотивування економічної поведінки індивідів» [21, с. 20–21].

Він стверджує, що не існує особливої «субстанції» вартість – вона є продуктом усієї сукупності економічних взаємовідносин системи. На думку В. Кириленка, вартість послуг праці, капіталу, власності та вартість товарів визначаються одночасно, у взаємодії. Вчений робить висновок, що «сучасне розуміння цінності (вартості) є суб'єктивним, це аксіологічна (оціночна) категорія. Вона є регулятором врахування всіх... факторів, які господарюючий суб'єкт вважає необхідними для оцінювання (встановлення ціни, цінності) блага» [21, с. 22].

Собівартість вважається витратами підприємства на виробництво, а також реалізацію продукції (робіт, послуг) [10, с. 1352]. Відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» собівартість кваліфікаційного активу – це витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, в якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу [22].

На думку З. Рахмана і А. Шеремета [23, с. 24], «у бухгалтерському обліку собівартість використовується як міра фінансового «зусилля», докладеного для отримання доступу до ресурсів, які будуть виснажуватися у процесі заробляння доходу». Оскільки ресурси купуються шляхом фінансових операцій, таке фінансове «зусилля» вимірюється під час придбання, що зазвичай співпадає з юридичним зобов'язанням заплатити гроші за ці ресурси.

Аналіз наведених визначень дозволяє дійти висновку, що собівартість є підвидом вартості. Опрацювавши літературу з теорії цінності (вартості), ми виявили, що більшість основоположників концепції граничної корисності, вчені маржиналістського напрямку у своїх теоретичних розробках та сентенціях в основному вживали терміни «цінність» і «корисність» на противагу «вартості» та її видам. За своєю глибинною сутністю «цінність» (value) є філософською категорією.

Однак вона була трансформована вченими-економістами й набула специфічного економічного змісту. «Цінність – це процеси, явища, предмети, що мають позитивну значущість для людини і сприяють задоволенню її потреб та інтересів» [24, с. 137]. Розділ філософії, у якому вивчається теорія цінностей, називається аксіологія. Вважаємо, що вихідною в поясненні цінності має бути теза, що «цінність – це нормативна категорія, яка охоплює все, що може бути ідеалом, метою, предметом прагнення та інтересу» [24, с. 138].

Філософський аспект розуміння цінності передбачає, що вона: має соціальне походження, функціональне значення і особистісний зміст, бо

асоціюється з конкретною людиною, соціальною групою, суспільством; виникає у процесі діяльності; завжди є позитивною; має за своєю природою об'єктивний характер та суб'єктивну форму функціонування [24, с. 138–139].

У довідковій літературі цінність визначається як «єдність корисності товару для споживача та його вартості (індивідуальних витрат виробництва) для виробника у процесі купівлі-продажу» [20, с. 548]. У цій категорії закладено діалектичну взаємодію продуктивних сил і відносин власності у процесі виробництва та реалізації товарів певного виду, з одного боку, і суб'єктивна оцінка цих товарів, як з позиції окремих покупців (споживачів), так і окремих соціальних верств і груп, усього суспільства – з другого боку [20, с. 549].

Цінність, за А. Тюрго, показує «ступінь значення для людини предмета її бажань. При достатку води як корисності вона не має великої цінності, в пустелі ж її цінність безмежна» [25, с. 4]. А. Шеффле визначав цінність як «значення, яке благо має завдяки своїй придатності для економічного цілеусвідомлення господарюючого суб'єкта» [26].

К. Менгер [26] вважав, що цінністю називається те значення, яке набувають для нас конкретні матеріальні блага завдяки тому, що у процесі задоволення наших потреб ми усвідомлюємо свою залежність від них. Мислитель доводив, що цінність не є чимось притаманним товарам, їхньою властивістю чи незалежною річчю, яка самостійно існує. Це судження економічних людей про важливість товарів у їхньому розпорядженні для підтримання життя і добробуту. Тому цінність не виникає поза свідомістю людей.

Джерелом цінності, за К. Менгером, є співвідношення між необхідністю і кількістю доступних нам благ. «Цінність – це людський інтерес, що уявляється як стан зовнішнього предмету», – писав Ф. Візер [18, с. 101]. Е. Бем-Баверк зазначав, що «Вчення про цінність перебуває у центрі всієї політико-економічної доктрини... Двозначність виразу «цінність»

(суб'єктивна та об'єктивна) зумовила безліч помилок і непорозумінь, та й у майбутньому вона, напевно, породить їх ще немало» [27].

Він визначав цінність як «значення, що має матеріальне благо чи комплекс благ з точки зору благополуччя суб'єкта». Український учений М. Туган-Барановський вважав «цінність» і «вартість» основними логічними категоріями господарства [18, с. 85]. Порівнюючи їх, він наголошував: «Обидві категорії не тільки не тотожні, а навіть зовсім різні – як зарплата протилежна затраті» [18, с. 101].

При цьому економіст стверджував, що «цінність знаходиться на тому полюсі господарства, де лежить мета останнього, вартість же є завжди тільки засобом» [18, с. 86]. Понад те, учений розглядав категорію «цінність» як «одну з форм категорії волі» [18, с. 86].

У книзі «Основи політичної економії» М. Туган-Барановський писав, що «господарська цінність є значенням, яке ми надаємо певному предмету в силу нашої свідомості, що від володіння ним залежить більшою або меншою мірою наш господарський добробут» [18, с. 87], тим самим підкреслюючи її суб'єктивність. Під вартістю будь-якого господарського предмету, на його думку, треба розуміти «господарську затрату, що зроблена на купівлю цього господарського предмету» [18, с. 101].

На підставі наведеного вище вважаємо, що вартість радше є категорією витратного характеру і більшою мірою стосується сфери виробництва, а цінність – аксіологічна, оціночна категорія суб'єктивної природи, що здебільшого торкається сфери обігу та споживання благ.

Суперечливість розглянутих трактувань зазначених економічних категорій, неможливість остаточно їх диференціювати та однозначно визначити пояснюється методологічним плюралізмом нинішньої економічної науки. У цьому контексті доречною є думка Л. Мізеса. У своєму творі «Роль доктрин у людській історії» він писав: «Усі доктрини викладаються і сприймаються щонайменше у двох різних, навіть суперечливих варіантах» [28, с. 26]. Це твердження про дуалізм стосується будь-якої соціальної,

економічної чи політичної доктрини. «Протока розділяє езотеричне вчення від екзотеричного, і мосту між ними звести неможливо» [28, с. 26–27].

Таку ситуацію Л. Мізес пояснював обмеженістю інтелектуальних можливостей людини: «Лише маленька частина еліти має здатність уловлювати витончені зв'язки міркування. Більшість людей безпорадні, коли стикаються з тонкощами проблеми. Вони не можуть збагнути основних пропозицій, шлях до математики для них заблокований. Тому вони спрощують і виправляють у незграбний спосіб те, що чують або читають. Вони фальсифікують та неправильно зображають твердження і висновки..., трансформують кожен теорію і доктрину з метою адаптувати її до свого інтелектуального рівня» [28, с. 26–27].

Errare humanum est (з лат. – людині властиво помилятися). Наведені вище визначення вартості та цінності аргументують доречність паралельного вживання понять «cost» і «value» у МСФЗ. Перше – «вартість» – пов'язане із витратами на створення, придбання об'єкту, який уперше береться на баланс підприємства, а друге – «цінність» – виражає відносини обміну між зацікавленими сторонами, їх ставлення до об'єкту угоди між ними.

Розмежовував вартість і цінність об'єктів обліку вчений А. Рудановський, який писав: «...кількісна оцінка активу завжди зводиться якісно до вартості, а кількісна – грошова оцінка пасиву зводиться до цінності...» [29, с. 71]. З. Рахман і А. Шеремет [23, с. 24] зауважують, що бухгалтер визначає цінність активу як вартість його придбання, але не як цінність очікуваної віддачі від його використання. Таким чином, «цінність використання» активів, вважають науковці, яка утверджується принципом безперервності функціонування підприємства, відрізняється від вартості придбання.

Для бухгалтера, різниця між цінністю використання і вартістю придбання активу є прибутком: Цінність використання – Вартість придбання = Прибуток

А от П. Німчинов [7, с. 54–55] не виділяв окремо поняття «цінність», що відповідало економічній доктрині того часу. Він вважав, що «актив» і «пасив» – не тільки бухгалтерські терміни, а й поняття, які мають економічний та юридичний зміст. В економічному розумінні пасив балансу – це сума вартостей (у політекономічному розумінні слова), одержаних із різних джерел для певної мети, а актив – це конкретні форми існування цих вартостей на звітну дату.

Усупереч існуванню різних підходів до трактування «вартості» і «цінності» в українському обліковому вжитку закріпився лише перший термін. Крім того, вважаємо, що вартість розглядається більш прагматично. Сьогодні вона, скоріш за все, є робочою категорією в обліку та звітності для представлення інформації про факти господарського життя підприємства і проведення обмінних операцій між контрагентами. Її дійсна сутність для учасників економічних відносин є другорядною.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування»

Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування (ПАТ «ВНДІАЕН») є окремим підприємством, що виконує свою діяльність з 1956 року. Згідно із Постановою Кабінету Міністрів України від 21/08/1997 року № 911 ВНДІАЕН внесено до переліку підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави. Наказом РВ ФДМУ по Сумській області за № 336 від 25/04/2000 року ОП «ВНДІАЕН» реорганізовано у відкрите акціонерне товариство.

Товариство є правонаступником майнових прав та обов'язків Орендного підприємства «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» (ОП «ВНДІАЕН») (створеного шляхом оренди цілісного майнового комплексу ВНДІАЕН та за рішенням Ковпаківського райвиконкому м. Суми від 16 жовтня 1990 р. № 289) та його попередників:

- Спеціального конструкторського бюро живильних насосів (СКБ-ПН) - створеного за наказом Мінмашприладу СРСР від 4 січня 1956 № 1 згідно з постановою Ради Міністрів СРСР від 27 травня 1955 р.

- Української філії Всесоюзного науково-дослідного, конструкторського та технологічного інституту гідромашинобудування (УкрВНИИГидромаш) - створеного шляхом перетворення СКБ-ПН наказом Мінхіммашу СРСР від 29 вересня 1966 р. № 449 згідно з постановою Ради Міністрів СРСР від 10 серпня 1966р. № 629.

- Всесоюзного науково-дослідного і проектно-конструкторського інституту атомного та енергетичного насособудування (ВНИИАЭН) - створеного шляхом перетворення УкрВНДІГидромаш за наказом Мінхіммашу СРСР від 28 грудня 1970 № 257 згідно з постановами ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР від 24 вересня 1968 р. № 760 та Державного Комітету СРСР з науки і техніки від 23 жовтня 1970 р. № 406. Організаційна структура ПАТ «ВНДІАЕН» наведена на рис. 1.1.

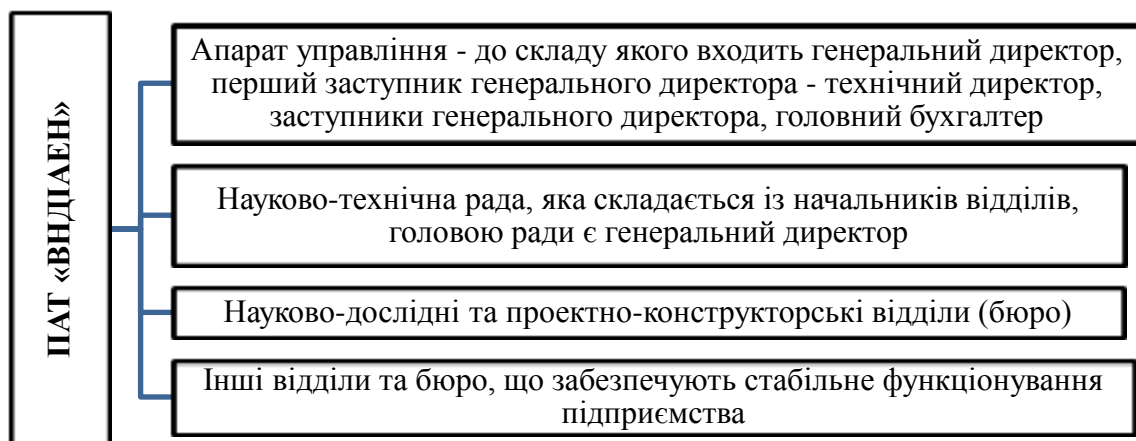


Рис. 1.1. Організаційна структура ПАТ «ВНДІАЕН»

Дочірніх підприємств, філій, представництв та інших відокремлених підрозділів товариство не має.

Таблиця 1.2

Акціонери ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» (2016-2017 рр.)

Найменування	Відсоток володіння в 2017 році	Відсоток володіння в 2016 році
Держава Україна в особі керуючого рахунком Фонду державного майна України	50+1 акція	50+1 акція
Товариство з обмеженою відповідальністю «Компанія з управління майновим комплексом» (Росія)	47,4687	47,4687
Інші акціонери	2,5313	2,5313

Для забезпечення подання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ товариство здійснює трансформацію фінансових звітів, що були складені у відповідності до П(С)БО.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», що виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, передбачає коригування для переходу від попередніх до міжнародних стандартів: припинення визнання окремих старих активів та зобов'язань; визнання нових активів і зобов'язань; перекласифікація окремих активів чи зобов'язань; оцінка доходів та витрат. Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності розпочато з 2015 року, датою переходу на МСФЗ є 1 січня 2015 року. Тому, вхідні залишки Товариства на початок 2015 року трансформовано згідно МСФЗ.

Фінансова звітність підготовлена у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) та є фінансовою звітністю загального призначення.

Ця фінансова звітність складена на основі облікових даних Товариства, відповідним чином скоригованих і перекласифікованих для представлення згідно з МСФЗ.

Функціональною валютою ведення бухгалтерського обліку є гривня (надалі – грн.). Фінансова звітність представлена в тисячах українських гривень (далі – тис. грн.), якщо не зазначено інше.

Фінансова звітність ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» 2016-2017 рр. складена на основі історичної вартості.

Фінансова звітність представлена у гривнях, всі суми округлені до найближчої тисячі, без десяткових знаків, окрім розділу IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 рік, який складено у гривнях.

Фінансова звітність товариства підготовлена у відповідності до МСФЗ в редакції, затвердженій Радою з МСФЗ та які опубліковані на офіційному сайті Міністерства фінансів України.

Для забезпечення подання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ товариство здійснює трансформацію фінансових звітів, що були складені у відповідності до національних П(С)БО. Згідно МСФЗ 1 в 2015 році здійснено коригування: припинено визнання окремих старих активів та зобов'язань; здійснено визнання нових активів і зобов'язань; проведено перекласифікацію активів чи зобов'язань; оцінка.

У відповідності до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» обрало першим звітним періодом 2015 рік. З цієї дати фінансова звітність Товариства складається відповідно до вимог МСФЗ, що були розроблені Радою (Комітетом) з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, та роз'яснень Комітету з тлумачень міжнародної фінансової звітності, а також відповідно роз'яснень Постійного комітету з тлумачень, що були затверджені комітетом з міжнародного бухгалтерського обліку та діяли на дату складання фінансової звітності.

Під час складання пакету фінансової звітності за 2017 рік згідно з МСФЗ керівництво застосувало міжнародні стандарти, що є чинними станом на 31.12.2017 та опубліковані на офіційному сайті Міністерства фінансів України і є офіційним перекладом українською мовою, та враховує Проекти будь-яких МСФЗ, наявні на зазначену дату. Відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», ПАТ «ВНДІАЕН» використовує однакову облікову політику при складанні попередньої фінансової звітності згідно МСФЗ та у продовж усіх періодів, представлених у пакеті фінансової звітності згідно з МСФЗ. Така облікова політика відповідає всім стандартам МСФЗ, чинним на дату складання повного пакету фінансової звітності за МСФЗ (тобто, станом на 31 грудня 2017 року).

В Україні спостерігаються деякі явища, характерні для ринкової економіки, що зароджується. Зокрема, валюта, яка не є вільно конвертованою за межами України, відносно висока інфляція та високі процентні ставки. Крім того, на економіку України впливає політична криза, продовження анти терористичних операцій, які продовжили поглиблення і в 2017 році.

Уряд України продовжує проводити економічні реформи та удосконалювати законодавчу, податкову та нормативну базу. Майбутня стабільність економіки значною мірою залежить від успіху цих реформ і ефективності прийнятих економічних, фінансових та монетарних заходів, а також від подолання політичної кризи.

Криза державного боргу, волатильність фондового ринку, політична криза та інші ризики можуть негативно впливати на фінансовий та корпоративний сектори України. Подальший економічний розвиток України залежить як від зовнішніх чинників, так і від заходів уряду, що спрямовані на підтримку податкової, правової і регулятивної бази, подолання політичної кризи.

Товариство усвідомлює, що на процес рішення поставлених завдань будуть впливати фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, які

будуть стримувати або стимулювати його розвиток. Керівництво товариства вважає за доцільне окреслити коло таких найбільш впливових зовнішніх та внутрішніх факторів.

Фактори зовнішнього середовища: політична та економічна криза; темпи росту ВВП; інфляційні процеси; монетарна політика НБУ; рівень грошових доходів населення, величина та динаміка заборгованості по виплаті заробітної плати, пенсій; платіжна дисципліна; законодавча база (в т.ч. податкове законодавство та законодавство), її стабільність і прозорість; кредитоспроможність та платоспроможність клієнтів товариства; ступінь розвитку фондового ринку; інвестиції та приватизаційні процеси; розвиненість відносин з інститутами держави та суспільства; тенденції розвитку підприємницької діяльності, ступінь розвитку жорстокої конкуренції в центрі та регіонах.

Внутрішні фактори: рівень професійних знань, вмінь та навичок персоналу; технологічна ефективність; гнучкість системи управління товариством, та її адекватність завданням, які стоять перед ним; конкурентоспроможність товариства в різних сегментах ринку; рівень ризику по операціях з покупцями; структура, строковість, стабільність та вартість ресурсів; рівень розвитку інформаційної системи товариства, її спроможність забезпечувати підтримку прийняття управлінських рішень своєчасною та адекватною інформацією; розвиненість відносин з клієнтами, спектр продукції та послуг, їх якість і вартість.

Існуючий вищеописаний стан економіки країни та тенденції її розвитку дозволяють зробити найбільш точним лише короткочасний прогноз зовнішнього середовища, в якому буде діяти товариство, в залежності від змін якого необхідно буде вносити корективи у перелік поставлених завдань та комплексу заходів по їх реалізації.

Керівництво впевнене, що воно вживає всіх необхідних заходів для забезпечення стабільної діяльності та розвитку товариства.

В 2017 році обсяг чистого доходу від реалізації продукції збільшився у порівнянні з 2016 роком на 12%, а розмір чистого прибутку – на 15%.

Товариство складає фінансову звітність на основі принципу безперервності. Управлінський персонал не має намірів ліквідувати товариство чи припинити діяльність.

Розмір чистих активів Товариства в понад чим три рази перевищує розмір статутного капіталу.

Таблиця 1.3

Інформація щодо вартості чистих активів ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насобудування» у 2016-2017 рр.

Найменування показника	2016 р.	2017 р.
Розрахункова вартість чистих активів (тис. грн)	35063	36844
Статутний капітал (тис. грн.)	11234	11234
Скоригований статутний капітал (тис. грн)	11234	11234

Використана методика розрахунку вартості чистих активів емітента за попередній та звітний періоди відповідно до "Методичних рекомендацій щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств", затверджених рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.11.2004 р. N 485.

Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів і статутним капіталом на кінець звітного періоду становить 25610,0 тис.грн. Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів та скоригованим статутним капіталом на кінець звітного періоду становить 25610,0 тис.грн. Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів і статутним капіталом на кінець попереднього періоду становить 23829,0 тис.грн. Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів та скоригованим статутним капіталом на кінець попереднього періоду становить 23829,0 тис.грн. Вартість чистих активів

акціонерного товариства більша від статутного капіталу. Вимоги п.3 ст.155 Цивільного кодексу України дотримуються.

Основним замовником послуг товариства є ПАТ «Сумський завод «Насосенергомаш». 31 грудня 2018 р. закінчується договір № 2009 від 25.08.2009, яким було передбачено щорічне фінансування діяльності товариства та згідно якого замовник отримував майже весь обсяг послуг. На дату складання звітності існує суттєва невизначеність щодо продовження терміну дії зазначеного договору, або укладання нового договору.

Проте управлінський персонал товариства вважає, що товариство створює особливий продукт, який потрібен замовнику і господарські відносини будуть продовжені. Також ПАТ «Сумський завод «Насосенергомаш» є пов'язаною щодо товариства особою.

На підставі наведеного вище управлінський персонал вважає, що суттєві невизначеності не вплинуть на безперервність діяльності товариства.

При підготовці фінансової звітності управлінський персонал здійснював попередні оцінки впливу невизначених майбутніх подій на окремі активи та зобов'язання. Такі попередні оцінки базуються на інформації, яка наявна на дату фінансової звітності, тому фактичні результати у майбутньому можуть відрізнятись від таких оцінок. Можливого суттєвого впливу інших майбутніх подій на оцінку активів та зобов'язань управлінський персонал не виявив.

Фінансова звітність згідно МСФЗ ПАТ «ВНДІАЕН», за рік, що закінчився 31.12.2017, складена на основі історичної вартості, за винятком оцінки основних засобів та інвестиційної нерухомості, які оцінені за справедливою вартістю, що визначена станом на 31.12.2015 року та дана вартість прийняття як доцільна на дату переходу на МСФЗ.

Українське податкове законодавство та регуляторна база, зокрема валютний контроль та митне законодавство, продовжують розвиватися. Законодавчі та нормативні акти не завжди чітко сформульовані, та можуть тлумачитись місцевими, обласними і центральними органами державної

влади та іншими урядовими органами по-різному. Випадки непослідовного тлумачення не є незвичайними. Керівництво вважає, що тлумачення ним положень законодавства, що регулюють діяльність Товариства, є правильним, і що Товариство дотрималось усіх нормативних положень, а всі передбачені законодавством податки та відрахування були сплачені або нараховані.

Водночас існує ризик того, що операції та правильність тлумачень, які не були оскаржені регулятивними органами в минулому, будуть поставлені під сумнів у майбутньому. Однак цей ризик значно зменшується з плином часу. Визначення сум та ймовірності негативних наслідків можливих незаявлених позовів не є доцільним.

Основні принципи облікової політики.

Основні засоби.

Амортизацію об'єктів основних засобів здійснюється прямолінійним методом у продовж очікуваних строків корисного використання кожного активу. Середні строки корисного використання кожного активу є такими (табл. 1.4).

Незавершене будівництво включає витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом основних засобів, плюс відповідний розподіл змінних накладних витрат, безпосередньо пов'язаних з будівництвом. Незавершене будівництво, оскільки воно не доведено до стану придатності до експлуатації, не амортизується.

Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів не розраховується та з метою амортизації дорівнює 0 (нуль) грн.

Строки корисного використання основних засобів ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» у 2017 р.

Найменування групи	Строк корисного використання, років
Будинки та споруди	20-60
Машини та обладнання	5-26
Транспортні засоби	5-21
Інструменти, прилади та інвентар	5-21
Капітальні інвестиції та аванси	Не амортизуються

Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

а) ціни його придбання, включаючи імпорتنі мита та інші податки, що не відшкодовуються, на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок.

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:

а) витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів;

б) витрати на впорядкування території;

в) первісні витрати на доставку та розвантаження;

г) витрати на встановлення та монтаж;

г) витрати на перевірку відповідного функціонування активу після вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів під час

доставки активу до теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан (наприклад, зразків, вироблених під час перевірки обладнання);

г) гонорари спеціалістам.

Основні засоби оцінюються за собівартістю мінус амортизаційні витрати та витрати від зменшення корисності, крім групи «Машини та обладнання», яка оцінюється за моделлю переоцінки. Переоцінки товариство проводить з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітної періоду.

Таблиця 1.5

Показники стану основних засобів ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» на 31.12.2017 р.

Найменування основних засобів	Власні основні засоби (тис. грн.)		Орендовані основні засоби (тис. грн.)		Основні засоби, всього (тис. грн.)	
	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7
1. Виробничого призначення:	18397	22140	0	0	18397	22140
будівлі та споруди	14564	16021	0	0	14564	16021
машини та обладнання	2256	4169	0	0	2256	4169
транспортні засоби	233	185	0	0	233	185
земельні ділянки	0	0	0	0	0	0
інші	1344	1765	0	0	1344	1765
2. Невиробничого призначення:	0	0	0	0	0	0

Продовж. табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7
будівлі та споруди	0	0	0	0	0	0
машини та обладнання	0	0	0	0	0	0
транспортні засоби	0	0	0	0	0	0
земельні ділянки	0	0	0	0	0	0
інвестиційна нерухомість	0	0	0	0	0	0
інші	0	0	0	0	0	0
Усього	18397	22140	0	0	18397	22140

Балансова вартість основних засобів переглядається на предмет зменшення корисності, коли є розуміння того, що балансова вартість активу не може бути відшкодована. У випадку виявлення ознак зменшення корисності активу та перевищення його балансової вартості над оціночною, відшкодування вартості такого активу чи одиниці, що генерує грошові потоки, списується до вартості очікуваного відшкодування. Вартість очікуваного відшкодування активів визначається як більша з двох величин: чиста ціна продажу активу або ж вартості використання активу.

Капіталізовані витрати включають основні витрати на модернізацію і заміну частин активів, які збільшують термін їх корисної експлуатації або покращують їх здатність генерувати доходи. Витрати на ремонт і обслуговування основних засобів, які не відповідають приведеним вище критеріям капіталізації, відображаються в звіті про сукупні доходи і витрати того періоду, в якому вони були понесені.

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «Капітал у дооцінках». Зменшення балансової вартості активу відображається в іншому сукупному доході, якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу. Якщо кредитового сальдо дооцінки недостатньо, то зменшення балансової вартості активу визнається

через прибуток (збиток). Дооцінка, що входить до власного капіталу об'єкта основних засобів, що використовується, переноситься на нерозподілений прибуток частинами в розмірі різниці між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. У разі, якщо актив вибуває з використання або ліквідується сума дооцінки цього активу, що залишилась, переноситься прямо на нерозподілений прибуток.

Нематеріальні активи.

Нематеріальні активи з кінцевими термінами використання, придбані в рамках окремих операцій, враховуються за вартістю придбання за вирахуванням накопиченої амортизації і накопиченого збитку від знецінення. Амортизація нараховується рівномірно протягом терміну корисного використання нематеріальних активів. Очікувані терміни корисного використання і метод нарахування амортизації аналізуються на кінець кожного звітного періоду, при цьому всі зміни в оцінках відбиваються в звітності без перерахування порівняльних показників. Нематеріальні активи з невизначеними термінами використання, придбані в рамках окремих операцій, враховуються за вартістю придбання за вирахуванням накопиченого збитку від знецінення.

Нематеріальний актив списується при продажі або коли від його майбутнього використання або вибуття не очікується економічних вигод. Дохід або збиток від списання нематеріального активу, що є різницею між чистими сумами від вибуття і балансовою вартістю активу, включається в звіт про сукупні доходи і витрати у момент списання.

Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання і нематеріальні активи, не готові до використання, оцінюються на предмет знецінення як мінімум щорік і при виявленні будь-яких ознак можливого знецінення. Збитки від знецінення відразу відображаються в прибутках і збитках, за винятком випадків, коли актив враховується за

оціненою вартістю. В цьому випадку збиток від знецінення враховується як зменшення резерву по переоцінці.

В тих випадках, коли збиток від знецінення згодом відновлюється, балансова вартість активу (генеруючої одиниці) збільшується до суми, отриманої в результаті нової оцінки його відшкодованої вартості, так, щоб нова балансова вартість не перевищувала балансову вартість, яка була б визначена, якби по цьому активу (генеруючій одиниці) не був відображений збиток від знецінення в попередні роки. Відновлення збитку від знецінення відразу ж відображається в прибутках і збитках, за винятком випадків, коли актив враховується за оціненою вартістю. В цьому випадку відновлення збитку від знецінення враховується як збільшення резерву по переоцінці.

Резерв сумнівної заборгованості.

Товариство регулярно проводить аналіз дебіторської заборгованості на предмет зменшення корисності.

Резерв сумнівних боргів створюється методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості на основі результатів проведеної інвентаризації дебіторської заборгованості перед складанням річної фінансової звітності.

Величина резерву визначається окремо по кожному сумнівному боргу залежно від строку прострочення платежу:

– по заборгованості зі строком виникнення понад 60 до 180 днів резерв створюється у розмірі 25 відсотків;

– по заборгованості зі строком виникнення від 180 до 365 днів резерв створюється у розмірі 50 відсотків;

– по заборгованості зі строком виникнення понад 1 рік резерв створюється у розмірі 100 відсотків.

Перебіг строку починати з першого дня прострочення платежу за умовами договору з контрагентом, а не з дати прийняття заборгованості до обліку, якщо такі дати не збігаються.

Інвестиційна нерухомість.

Інвестиційна нерухомість - нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або

б) продажу в звичайному ході діяльності.

Інвестиційна нерухомість визнається в обліку в тих випадках, коли дотримані наступні критерії:

1. Для роздільної нерухомості – якщо площу об'єкта можливо розділити з технічної та юридичної точки зору, та основні потоки надходять від оренди, визначаємо окремо інвестиційну нерухомість та об'єкт основних засобів.

2. Для нерухомості, яку не можливо розділити – визнається інвестиційною в тому випадку, якщо площа, що займає товариство, менше 30% від загальної площі об'єкту.

В інших випадках нерухомість визнається об'єктом основних засобів.

Зменшення корисності нефінансових активів.

На кожну звітну дату товариство проводить оцінку наявності ознак можливого зменшення корисності активів. За наявності таких ознак товариство визначає суму відшкодування активу. Сума відшкодування активу є більшою з двох величин: справедливої вартості активу, або одиниці, що генерує грошові потоки, за вирахуванням витрат на реалізацію і вартості використання. Сума відшкодування активу визначається для кожного окремого активу, якщо цей актив генерує надходження коштів і ці кошти, в основному, не залежать від інших активів та груп активів. Коли балансова вартість активу, або одиниці, що генерує грошові потоки, перевищує суму відшкодування, відповідно корисність такого активу зменшилась. В цьому випадку вартість такого активу списується до суми відшкодування.

Збитки від зменшення корисності триваючої діяльності, в тому числі від зменшення корисності запасів, визнаються у звіті про прибутки та збитки у складі тих категорій витрат, які відповідають функціям активів зі зменшеною корисністю.

В тих випадках, коли на певну звітну дату збиток від зменшення корисності, визнаний для активу в попередніх періодах, зменшився чи вже не існує, такий збиток сторнується. Балансова вартість активу, збільшена внаслідок сторнування збитку від зменшення корисності, не повинна перевищувати балансову вартість до тієї межі, якщо б збиток від зменшення корисності активу не визнавали в попередні роки.

Сторнування збитку від зменшення корисності відображається у звіті про фінансові результати товариства.

Фінансові інструменти – первісне визнання і подальша оцінка.

Фінансові активи та фінансові зобов'язання визнаються в тих випадках, коли компанія є стороною договірних відносин по відповідному фінансовому інструменту.

Фінансові активи та фінансові зобов'язання спочатку визнаються за справедливою вартістю. Транзакційні витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням або випуском фінансових активів і фінансових зобов'язань (окрім фінансових активів і фінансових зобов'язань, відбиваних за справедливою вартістю через прибутки або збитки), відповідно збільшують або зменшують справедливу вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань при первинному визнанні. Транзакційні витрати, що безпосередньо відносяться до придбання фінансових активів або фінансових зобов'язань, які відображено за справедливою вартістю через прибутки або збитки, відносяться безпосередньо на прибутки і збитки. Фінансові активи і фінансові зобов'язання, які взаємно зараховуються, а чисті суми відображаються в балансі, лише тоді, коли Товариство має юридично закріплене право заліку визнаних сум і має намір або погасити їх, або одночасно реалізувати актив і погасити зобов'язання.

Метод ефективної ставки проценту - це метод розрахунку амортизованої вартості боргового інструменту і розподілу процентних доходів на відповідний період. Ефективна процентна ставка – це ставка дисконтування очікуваних майбутніх грошових надходжень (включаючи всі отримані або зроблені платежі по борговому інструменту, що є невід’ємною частиною ефективної ставки відсотка, витрати по оформленню операції і інші премії або дисконт) на очікуваний термін до погашення боргового інструменту або (якщо застосовано) на коротший термін до балансової вартості на момент прийняття боргового інструменту до обліку.

Фінансові активи складаються з наступних категорій:

- оцінюваних за справедливою вартістю через прибутки і збитки, утримуваних до погашення;
- таких, що є в наявності для продажу;
- позик;
- дебіторської заборгованості і грошових коштів.

Віднесення фінансових активів до тієї або іншої категорії залежить від їх особливостей і цілей придбання і відбувається у момент їх прийняття до обліку. Всі стандартні операції по покупці або продажу фінансових активів признаються на дату здійснення операції. Стандартні операції по покупці або продажу є покупкою або реалізацією фінансових активів, що вимагає постачання активів в терміни, встановлені нормативними актами або ринковою практикою.

Доходи і витрати, зміни справедливій вартості фінансових активів, що виникають, признаються в іншому сукупному доході і накопичуються в резерві переоцінки фінансових вкладень, за винятком випадків із знеціненням процентного доходу, розрахованого по методу ефективної процентної ставки, і курсових різниць, які признаються в прибутках і збитках. При вибутті або знеціненні фінансового активу накопичені доходи або витрати, що раніше визнаються в резерві переоцінки фінансових

вкладень, відносяться на фінансові результати в періоді вибуття або знецінення.

Фінансові активи оцінюються на наявність ознак знецінення на кожен дату балансу. Фінансові активи вважаються знеціненими, коли існують об'єктивні свідчення того, що в результаті одного або більш подій, які трапилися після первинного визнання фінансового активу, на передбачуваний майбутній рух грошових коштів від даної інвестиції надана негативна дія. Об'єктивні свідчення знецінення можуть включати: істотні фінансові скрути емітента або контрагента; невиконання зобов'язань або несплата в строк відсотків або основної суми заборгованості; чи коли існує вірогідність, що позичальник збанкрутує або проводитиме фінансову реорганізацію.

Для таких категорій фінансових активів, як торгівельна дебіторська заборгованість, для яких не проводилася індивідуальна оцінка на предмет їх знецінення, подальша оцінка на предмет знецінення проводиться на колективній основі.

Для фінансових активів, які відображено за амортизованою вартістю, сумою знецінення є різниця між балансовою вартістю активу і поточною вартістю передбачуваних майбутніх потоків грошових коштів, дисконтованих по первинній ефективній ставці відсотка для даного фінансового активу.

Збиток від знецінення безпосередньо зменшує балансову вартість всіх фінансових активів, за винятком торгівельної дебіторської заборгованості, зниження вартості якої здійснюється за рахунок резерву під знецінення.

В разі визнання безнадійною торгівельна дебіторська заборгованість списується також за рахунок резерву. Отримані згодом відшкодування раніше списаних сум кредитують рахунок резерву. Зміни резерву відбиваються в прибутках і збитках.

Товариство припиняє визнавати фінансові активи в тих випадках, коли припиняються договірні права на грошові потоки по них або в разі передачі

фінансового активу і відповідних ризиків і вигід іншому суб'єкту господарювання.

При повному припиненні визнання фінансового активу різниця між балансовою вартістю активу та сумою отриманого і належного до отримання винагороди, а також дохід або витрата, накопичений в іншому сукупному прибутку, відносяться на прибутки і збитки.

Станом як на 31.12.2016 так і 31.12.2017 товариство не класифікувало жодних фінансових активів як інвестицій за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку чи збитку.

Позики та дебіторська заборгованість.

Торгова дебіторська заборгованість, видані позики та інша дебіторська заборгованість, які мають фіксовані або визначені платежі, і які не котируються на активному ринку, класифікуються як позики та дебіторська заборгованість. Позики та дебіторська заборгованість оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка, за вирахуванням збитку від знецінення. Процентні доходи визнаються із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, за винятком короткострокової дебіторської заборгованості, коли визнання процентів не буде суттєвим.

Амортизація з використанням методу ефективної процентної ставки відображається у звіті про фінансові результати у складі фінансових витрат. Збитки внаслідок зменшення корисності визнаються у звіті про фінансові результати у складі фінансових витрат.

Запаси.

Запаси оцінюються за меншою із двох сум: фактичною вартістю, або чистою вартістю реалізації.

Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали указує на те, що

собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.

Запаси складаються, головним чином, з незавершеного виробництва готової продукції. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є номенклатурний номер - умовний номер матеріально-виробничих запасів в бухгалтерському обліку підприємства. Кожному найменуванню матеріально-виробничих запасів присвоєно умовне постійне цифрове позначення. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

При вибутті матеріалів, що належать підприємству, їх остаточну оцінку проводити за середньозваженою собівартістю в наступному порядку:

- в момент списання матеріалів у виробництво та при внутрішньому переміщенні матеріалів протягом місяця здійснювати тільки кількісний облік операцій;

- в кінці місяця за результатами всіх операцій, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, здійснюється розрахунок середньозваженої вартості та формуються тільки сумарні проводки.

В тих випадках, коли оцінку запаси не замінюють один одного, відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінні камені і тому подібне, великі агрегати, номерні об'єкти та матеріали, придбані для виконання конкретних договорів підряду) відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю застосовувати у випадку, якщо запаси не замінюють один одного, відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінні камені і тому подібне, великі агрегати, номерні об'єкти та матеріали, придбані для виконання конкретних договорів підряду). Групу

матеріалів, що представляє собою великі агрегати, номерні об'єкти і зазначені матеріали для виконання підрядних робіт, при відпуску у виробництво та іншому вибутті оцінювати за собівартістю кожної одиниці.

Зворотні відходи оцінювати за ціною можливої реалізації.

Облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку не здійснюється у зв'язку з незначними обсягами закупівель матеріалів. Сума транспортних витрат включається до складу матеріальних цінностей (запасів) за фактом їх оприбуткування на склад.

П. 28 МСБО № 2 «Запаси» визначено: «Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання».

Грошові кошти та їх еквіваленти.

Грошові кошти включають кошти в касі та грошові кошти на рахунках у банках (в т.ч. на казначейському рахунку для розрахунку з податку на додану вартість).

Грошові кошти в іноземній валюті перераховуються до української гривні за відповідним курсом НБУ та відображаються в балансі в національній валюті України. Облік готівки в іноземній валюті ведеться (по кожній групі класифікації валют) окремо від касових операцій в національній валюті України.

Забезпечення.

Забезпечення визнається тоді, коли Товариство має теперішнє зобов'язання в наслідок минулих подій, а також існує ймовірність, що для погашення зобов'язання знадобиться вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, і сума зобов'язання може бути достовірно оцінена.

Витрати, пов'язані із забезпеченням, відображаються у звіті про сукупний дохід.

Коли вплив змін вартості грошей у часі є суттєвим, сума забезпечення визначається шляхом дисконтування прогнозованих потоків грошових коштів, із застосуванням ставки дисконту до оподаткування, з урахуванням ризиків, пов'язаних із певним зобов'язанням, за їх наявності.

При застосування дисконтування збільшення суми забезпечення, що відображає плин часу, визнається як фінансові витрати.

Фінансові зобов'язання.

Фінансові зобов'язання класифікуються або як «оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток», або як «інші фінансові зобов'язання».

Інші фінансові зобов'язання, включаючи позики, спочатку оцінюються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на здійснення операції. Інші фінансові зобов'язання згодом оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка.

Товариство списує фінансові зобов'язання тільки у разі їх погашення, анулювання або закінчення строку вимоги по них. Різниця між балансовою вартістю списаного фінансового зобов'язання і сплаченим або належними до сплати винагородою визнається в прибутках і збитках.

Торгова та інша кредиторська заборгованість оцінюється при первинному визнанні за справедливою вартістю, та згодом вона оцінюється за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, тобто активу, підготовка якого до передбачуваного використання або для продажу обов'язково вимагає значного часу, додаються до вартості даних активів до тих пір, поки ці активи не будуть, в основному, готові до передбаченого використання або для продажу. Всі інші витрати на позики визнаються у

складі звіту про сукупні доходи та витрати того періоду, в якому вони понесені.

Резерви визнаються, в тих випадках, коли у Товариства є поточне зобов'язання, що виникло в результаті минулих подій, для погашення якого, ймовірно, потрібне вибуття ресурсів, що втілюють економічні вигоди, і при цьому можна здійснити достовірну оцінку даного зобов'язання.

Сума, визнана в якості резерву, є найкращою оцінкою компенсації, необхідної для врегулювання поточного зобов'язання на звітну дату, беручи до уваги всі ризики і невизначеності, супутні даним зобов'язанням. У тих випадках, коли резерв оцінюється з використанням потоків грошових коштів, за допомогою яких передбачається погасити поточний зобов'язання, його балансова вартість являє собою поточну вартість даних грошових потоків.

У тих випадках, коли деякі або всі економічні вигоди, які потрібні для реалізації резерву, передбачається отримати від третьої сторони, така дебіторська заборгованість визнається як актив, якщо точно відомо, що компенсація буде отримана, і суму такої дебіторської заборгованості можна визначити достовірно.

Передоплати постачальникам відображаються за собівартістю, за вирахуванням резерву під сумнівну заборгованість.

Оренда класифікується як фінансова, коли за умовами оренди орендар бере на себе всі основні ризики і вигоди, пов'язані з володінням орендованим активом. Вся інша оренда класифікується як операційна.

Орендовані активи за договорами фінансової оренди, спочатку обліковуються за меншою з справедливій вартості орендованого майна на початок строку оренди та дисконтованою вартістю мінімальних орендних платежів. Відповідні зобов'язання перед орендодавцем відображаються у звіті про фінансовий стан як зобов'язання з фінансової оренди.

Сума орендної плати розподіляється між фінансовими витратами та зменшенням зобов'язань з оренди таким чином, щоб отримати постійну ставку відсотка на залишок зобов'язань. Фінансові витрати відображаються у

складі звіту про сукупні доходи та витрати і класифікуються як «Фінансові витрати», якщо вони не відносяться безпосередньо до кваліфікованих активів. В останньому випадку вони капіталізуються відповідно з загальною політикою щодо витрат на позики. Орендна плата, обумовлена майбутніми подіями, відноситься на витрати по мірі виникнення.

Платежі з операційної оренди відносяться на витрати рівномірно протягом терміну оренди, за винятком випадків, коли інший метод розподілу витрат точніше відповідає тимчасовому розподілу економічних вигід від орендованих активів. Умовні орендні платежі, що виникають за договорами операційної оренди, визнаються як витрати в тому періоді, в якому вони були понесені.

Доходи від операційної оренди визнаються за прямолінійним методом протягом терміну дії відповідної оренди. Первісні прямі витрати орендодавців, які прямо відносяться на підготовку та укладання договорів операційної оренди, додаються до балансової вартості орендованого активу і визнаються на прямолінійній основі протягом строку дії оренди.

Витрати з податку на прибуток або збиток за рік являють собою суму поточного та відстроченого податку. Сума поточного податку визначається виходячи з величини оподатковуваного прибутку за рік. Оподатковуваний прибуток відрізняється від прибутку, відображеного у звіті про сукупні доходи або витрати, через статті доходів або витрат, що підлягають оподаткуванню або вирахуванню для цілей оподаткування в інші періоди, а також виключає взагалі не підлягають оподаткуванню або вирахуванню для цілей оподаткування статті. Зобов'язання щодо поточного податку на прибуток розраховується з використанням ставок оподаткування, встановлених законодавством, що набрав або практично набрав чинності на звітну дату. Відстрочений податок визнається у відношенні тимчасових різниць між балансовою вартістю активів та зобов'язань, відображених у фінансовій звітності, та відповідними даними податкового обліку, використовуваними при розрахунку оподатковуваного прибутку. Відкладені

податкові зобов'язання, як правило, відображаються з урахуванням всіх оподатковуваних тимчасових різниць. Відстрочені податкові активи відображаються з урахуванням всіх тимчасових різниць за умови високої ймовірності отримання в майбутньому оподаткованого прибутку, достатньої для використання цих тимчасових різниць. Податкові активи та зобов'язання не відображаються у фінансовій звітності, якщо тимчасові різниці пов'язані з гудвілом або виникають внаслідок первісного визнання інших активів і зобов'язань в рамках угод (крім угод по об'єднанню бізнесу), які не впливають ні на оподатковуваний, ні на бухгалтерський прибуток. Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на кінець кожного звітного періоду і зменшується, якщо ймовірність отримання в майбутньому оподаткованого прибутку, достатньої для повного або часткового використання цих активів, більш не є високою.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання з податку на прибуток розраховуються з використанням ставок оподаткування (а також положень податкового законодавства), встановлених законодавством, що набрало або практично набрав чинності на звітну дату, які імовірно діятимуть у період реалізації податкового активу або погашення зобов'язання. Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і активів відображає податкові наслідки намірів Товариства (станом на звітну дату) у відношенні способів відшкодування або погашення балансової вартості активів та зобов'язань.

Поточні та відстрочені податки визнаються в прибутках і збитках, крім випадків, коли вони відносяться до статей, які безпосередньо відносяться до складу іншого сукупного доходу або власного капіталу. У цьому випадку відповідний податок також визнається в іншому сукупному прибутку або безпосередньо в капіталі відповідно.

Визнання доходів.

Доходи від реалізації визнаються в розмірі справедливої вартості винагороди, отриманої або який підлягає отриманню, і являють собою суми до отримання за товари та послуги, надані в ході звичайної господарської

діяльності, за вирахуванням очікуваних повернень товару покупцями, знижок та інших аналогічних відрахувань, а також за вирахуванням податку на додану вартість. Доходи від реалізації товарів визнаються за умови виконання всіх наведених нижче умов: передачі покупцеві всіх істотних ризиків і вигоди; товариство більше не бере участь в управлінні в тій мірі, яка зазвичай асоціюється з правом володіння, і не контролює продані товари; сума доходів може бути достовірно визначена; існує висока вірогідність отримання економічних вигід, пов'язаних з операцією, і понесені або очікувані витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені.

Доходи від надання послуг визнаються в тих випадках, коли сума доходів може бути достовірно визначена; існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть і понесені або очікувані витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені.

Умовні зобов'язання не визнаються у фінансовій звітності. Такі зобов'язання розкриваються у примітках до фінансової звітності, за винятком тих випадків, коли ймовірність відтоку ресурсів, що втілюють економічні вигоди, є незначною. Умовні активи не визнаються у консолідованій фінансовій звітності, але розкриваються у примітках в тому випадку, якщо існує достатня ймовірність припливу економічних вигід.

Використання нових та переглянутих МСФЗ та Інтерпретацій Комітету з інтерпретацій МСФЗ.

Нові стандарти, роз'яснення та поправки до чинних стандартів та роз'яснень, що вступили в силу.

Товариство вперше застосувало деякі нові стандарти і поправки до діючих стандартів, які вступають в силу для річних періодів, що починаються з 1 січня 2017 року або після цієї дати. Товариство не застосовувало опубліковані достроково стандарти, роз'яснення або поправки до них, які були випущені, але не вступили в силу. Характер і вплив цих змін розглядаються нижче.

Хоча нові стандарти і поправки застосовувалися вперше в 2017 році, вони не мали істотного впливу на річну фінансову звітність Товариства. Характер і вплив кожного/ої нового/ої стандарту/ поправки описані нижче:

Правки до МСБО (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів» - «Ініціатива в сфері розкриття інформації». Правки вимагають, щоб товариство розкривало інформацію про зміни в зобов'язаннях, що викликані фінансовою діяльністю, зумовлені фінансовою діяльністю, що включають як зміни, зумовлені грошовими потоками, так і зміни, не зумовлені ними (наприклад, прибуток чи збиток від зміни валютних курсів).

Товариство не має фінансових зобов'язань та дані зміни не вплинули на звітність.

Правки до МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток» - «Визнання відстрочених податкових активів щодо нереалізованих збитків».

Правки пояснюють, що товариство повинно враховувати те, чи обмежує податкове законодавство джерела оподатковуваного прибутку, щодо якої товариство може робити вирахування при відновленні такої різниці, що підлягає вирахуванню, що пов'язана з нереалізованими збитками. Крім того, правки містять вказівки по відношенню до того, як товариство повинно визначати майбутній оподатковуваний прибуток і описують обставини, при яких оподатковуваний прибуток може передбачати відшкодування певних активів в сумі, що перевищує їх балансову вартість.

Зазначені правки не вплинули на фінансову звітність товариства.

Щорічні вдосконалення МСФЗ, період 2014-2016 рр.

Правки до МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» - «Роз'яснення сфери застосування вимог до розкриття інформації в МСФЗ (IFRS) 12».

Правки роз'яснюють, що вимоги до розкриття інформації в МСФЗ (IFRS) 12, за винятком описаних в пунктах В10-В16, застосовуються по відношенню долі товариства в дочірній компанії, спільному підприємстві чи асоційованому підприємстві (частині долі в спільному підприємстві чи

асоційованому підприємстві), яка класифікується (або включається до складу групи вибуття, яка класифікується) як призначена для продажу.

Зазначені правки не вплинули на фінансову звітність товариства.

Стандарти, які були випущені, але ще не набули чинності.

Нижче наводяться стандарти та роз'яснення, які були випущені, але ще не набули чинності на дату випуску фінансової звітності Товариства. Товариство планує застосувати ці стандарти на дату їх вступу в силу.

МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

У липні 2014 року Рада з МСФЗ випустила остаточну редакцію МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», яка замінює МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» і всі попередні редакції МСФЗ (IFRS) 9. МСФЗ (IFRS) 9 об'єднує разом три частини проекту з обліку фінансових інструментів: класифікація та оцінка, знецінення та облік хеджування. МСФЗ (IFRS) 9 набуває чинності для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2018 або після цієї дати, при цьому допускається дострокове застосування. За винятком обліку хеджування, стандарт застосовується ретроспективно, але надання порівняльної інформації не є обов'язковим. Вимоги щодо обліку хеджування, головним чином, застосовуються перспективно, за деякими винятками.

Товариство планує розпочати застосування нового стандарту з дати набрання чинності. У 2015 році Товариство здійснило загальну оцінку впливу всіх трьох частин МСФЗ (IFRS) 9. Ця попередня оцінка ґрунтується на інформації, доступної в теперішній час, і може бути змінена внаслідок більш детального аналізу або отримання додаткової обґрунтованої та підтвердженої інформації, яка стане доступною для Товариства в майбутньому. В цілому, Товариство не очікує значного впливу нових вимог на свій бухгалтерський баланс та власний капітал, за винятком застосування вимог щодо знецінення в МСФЗ (IFRS) 9. Товариство очікує визнання більшої суми оціночного резерву під збитки і в майбутньому проведе детальний аналіз для визначення суми збільшення оціночного резерву.

(а) Класифікація і оцінка.

Товариство не очікує значного впливу на свій бухгалтерський баланс та власний капітал при застосуванні вимог МСФЗ (IFRS) 9 до класифікації та оцінки. Товариство планує продовжувати оцінювати за справедливою вартістю усі фінансові активи, які оцінюються в даний час за справедливою вартістю. Акції, які мають котирування, які утримуються в даний час в якості наявних для продажу та прибутки та збитки від зміни справедливої вартості яких відображаються в даний час у складі іншого сукупного доходу, будуть замість цього оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток, що збільшить волатильність відображеного прибутку або збитку. Резерв, що представляє собою накопичений інший сукупний дохід, що відноситься до наявних для продажу фінансових активів, буде класифікований до складу нерозподіленого прибутку на початок періоду. Очікується, що згідно з МСФЗ (IFRS) 9 боргові цінні папери будуть оцінюватися за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, оскільки Товариство планує не тільки утримувати активи для отримання договірних грошових потоків, але також продавати значні обсяги активів на відносно регулярній основі.

Займи, а також торгова дебіторська заборгованість утримуються для отримання договірних грошових потоків, і очікується, що вони призведуть до виникнення грошових потоків, які є виключно платежами в рахунок основної суми боргу і відсотків. Отже, Товариство очікує, що згідно з МСФЗ (IFRS) 9 вони продовжать обліковуватися за амортизованою вартістю. Однак Товариство більш детально проаналізує характеристики договірних грошових потоків за цими інструментами, перш ніж робити висновок про те, чи всі інструменти відповідають критеріям для оцінки за амортизованою вартістю згідно з МСФЗ (IFRS) 9.

(б) Знецінення.

МСФЗ (IFRS) 9 вимагає, щоб Товариство відображало по всім борговим цінним паперам, займам та торговій дебіторській заборгованості

дванадцятимісячні очікувані кредитні збитки або очікувані кредитні збитки за весь термін їх дії. Компанія планує застосувати спрощений підхід і відобразити очікувані кредитні збитки за весь термін дії за страховою дебіторською заборгованістю. Товариство очікує, що ці вимоги матимуть значний вплив на її власний капітал через незабезпеченість позик та дебіторської заборгованості, але вона повинна буде провести більш детальний аналіз, що враховує всю обґрунтовану і підтверджену інформацію, включаючи прогнозу, для визначення розмірів такого впливу.

(в) Облік хеджування.

МСФЗ (IFRS) 9 не змінює загальні принципи обліку організацією ефективності хеджування, Товариство не очікує значного впливу в результаті застосування МСФЗ (IFRS) 9.

МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями».

МСФЗ (IFRS) 15 був випущений в травні 2014 року і передбачає модель, що включає п'ять етапів, яка буде застосовуватися щодо виручки за договорами з покупцями. Згідно МСФЗ (IFRS) 15 виручка визнається сумою, яка відображає відшкодування, право на яке організація очікує отримати в обмін на передачу товарів або послуг клієнту.

Новий стандарт по виручці замінить всі існуючі вимоги МСФЗ до визнання виручки. Для річних періодів, починаючи 1 січня 2018 або після цієї дати буде вимагатися повне ретроспективне застосування або модифіковане ретроспективне застосування, при цьому допускається дострокове застосування. Товариство планує використовувати варіант повного ретроспективного застосування нового стандарту з дати набрання чинності. Товариство бере до уваги пояснення, випущені Радою з МСФЗ в рамках попереднього варіанту документа в липні 2015 року, і буде відстежувати зміни в майбутньому. Даний стандарт не застосовується щодо виручки по договорам страхування, що підпадають в сферу застосування МСФЗ 4 «Договори страхування», по договорам оренди, що підпадають в сферу застосування МСБО 17 «Оренда», а також виручки, що виникає по

відношенню до фінансових інструментів та інших договірних прав та обов'язків, що підпадають в сферу діяльності МСФЗ 9 «фінансові інструменти».

Товариство не очікує, що застосування нового стандарт буде мати значний вплив на її фінансову звітність.

МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда».

Новий стандарт являє єдину модель ідентифікації договорів оренди та порядку їх обліку в фінансовій звітності як орендарів, так і орендодавців. Він замінює МСБО (IAS) 17 «Оренда» і пов'язані з ним керівництва по його інтерпретації.

МСФЗ (IFRS) 16 використовує контрольну модель для виявлення оренди, проводячи розмежування між орендою і договором про надання послуг на підставі наявності або відсутності виявленого активу під контролем клієнта.

Введено значні зміни в бухгалтерський облік з боку орендаря, з усуненням відмінності між операційною та фінансовою орендою і визнанням активів і зобов'язань по відношенню до всіх договорів оренди (за винятком обмеженого ряду випадків короткострокової оренди і оренди активів з низькою вартістю).

При цьому, стандарт не містить значних змін вимог до бухгалтерського обліку з боку орендодавця.

Товариству необхідно буде враховувати вплив змін, що були внесені цим стандартом, наприклад, на інформаційні системи та системи внутрішнього контролю.

Стандарт вступає в силу для періодів, що починаються 1 січня 2019 року або пізніше, при цьому, застосування до цієї дати дозволено для організацій, які також застосовує МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами».

Основні засоби.

Товариство використало необов'язкове виключення з МСФЗ (IFRS) 1, які передбачені для основних засобів, та оцінили об'єкти основних засобів по собівартоті або по справедливій вартості на дату переходу на МСФЗ. Ця справедлива вартість була використана для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ. Сума дооцінки основних засобів була віднесена до нерозподіленого прибутку товариства. Дооцінка основних засобів здійснена з залученням професійного оцінщика за витратним та порівняльними методами.

Товариством протягом 2017 року була проведена переоцінка групи машини та обладнання основних засобів з залученням незалежного професійного оцінщика:

- в грудні на суму: первісна вартість – 2053545,00 грн.

Термін та умови користування основними засобами: всі основні засоби Товариства, що є у нього на балансі, знаходяться на праві господарського володіння і отримані як внесок до статутного фонду та придбані за рахунок власних обігових коштів. Первісна вартість груп основних засобів: будинки, споруди та передавальні пристрої - 35913,0 тис. грн.; машини та обладнання - 9778,0 тис. грн.; транспортні засоби – 596,0 тис. грн.; інструменти, прилади, інвентар (меблі) – 3604,0 тис. грн., інші - 485,0 тис. грн., інвестиційна нерухомість (будівлі, передані в оперативну оренду) – 27788 тис. грн. Ступінь зносу груп основних засобів: будинки, споруди та передавальні пристрої – 55 %; машини та обладнання -57 %; транспортні засоби – 69 %; інструменти, прилади, інвентар (меблі) – 64 %; інвестиційна нерухомість – 65 %.

Ступінь використання груп основних засобів складає 100%. Сума нарахованого зносу груп основних засобів: будинки, споруди та передавальні пристрої - 19892,0 тис. грн.; машини та обладнання - 5609,0 тис. грн.; транспортні засоби – 411,0 тис. грн.; інструменти, прилади, інвентар (меблі) - 2324,0 тис. грн.; інвестиційна нерухомість 18020,0 тис.грн. Обмеження на використання майна емітента: п. 4 ст. 12 Закону України "Про приватизацію

державного майна" встановлено обмеження стосовно використання майна Товариства з моменту прийняття рішення про приватизацію об'єкта.

Аванси сплачені при придбанні основних засобів, які мають місце на дату складання фінансової звітності, відображаються у складі основних засобів за вирахування податку на додану вартість. При цьому сума податку на додану вартість зі статті оборотних активів «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» переноситься до статті оборотних активів «Інші оборотні активи».

В результаті здійснення дооцінки станом на 31.12.2017 товариством відображено збільшення капіталу у дооцінках на суму 2053545 грн. з одночасним збільшенням первісної вартості основних засобів. Оцінка основних засобів була здійснена суб'єктом оціночної діяльності ТОВ «ОФ «Юніт».

У відповідності до МСФЗ станом на 31.12.2017 товариством проведені коригування /трансформація/ фінансової звітності, що складена за формою № 1 «Баланс», а саме:

- до складу основних засобів додано 109 тис. грн. як суму коштів без податку на додану вартість, що сплачена на користь контрагента (платника податку на додану вартість) з одночасним зменшенням даної суми по дебіторській заборгованості за виданими авансами. При цьому сума податку на додану вартість, яка складає 20 тис. грн., зі статті оборотних активів «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» перенесено до статті оборотних активів «Інші оборотні активи»;

- вартість незавершених капітальних інвестицій в сумі 485 тис. із статті «Незавершені капітальні інвестиції» перенесено до статті «Основні засоби» (рядок 1011 активу балансу).

- первісна вартість інвестиційної нерухомості, яка за даними бухгалтерського обліку товариства обліковувалась на рахунку 103 в сумі 27788 тис. грн. із статті «Первісна вартість основних засобів», рядок 1011 активу балансу, перенесена до складу первісної вартості інвестиційної

нерухомості, рядок 1016 активу балансу, а сума 18020 тис. грн., яка є зносом даної інвестиційної нерухомості, із рядка 1012 активу балансу перенесена до рядка 1017 активу балансу. Відповідно, станом на 31.12.2017 балансова вартість інвестиційної нерухомості складає 9768 тис. грн.

Оцінка класу машини та обладнання основних засобів Товариство здійснює за моделлю переоцінки. Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості активів. При переоцінці об'єкту основних засобів накопичена амортизація на дату переоцінки віднімається із загальної балансової вартості активу, а чиста вартість трансформується в переоцінену вартість цього активу. Всі інші основні засоби оцінюються за моделлю собівартості.

Нематеріальні активи.

У відповідності до МСБО 38 «Нематеріальні активи», товариство розкриває наступну інформацію станом на 31.12.2017:

- по нематеріальним активам на загальну суму 6720 тис.грн. (первісна вартість) є визначений строк амортизації, який становить від 3 до 17 років.;
- по нематеріальним активам на загальну суму 2894тис.грн. (первісна вартість) є невизначений строк амортизації.

Метод амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації - прямолінійний.

Балансова вартість нематеріальних активів станом на 31.12.2016 складала 6107тис.грн. (первісна вартість – 9319тис.грн., знос – 3212тис.грн.), станом на 31.12.2017 - складає 5930 тис.грн. (первісна вартість – 9614 тис.грн., знос – 3684 тис.грн.). Склад нематеріальних активів – це права на об'єкти промислової власності, права на комерційні позначення та інші нематеріальні активи у вигляді комп'ютерних програм.

В звіті про сукупний дохід за 2017 рік амортизацію нематеріальних активів включено до собівартості реалізованої продукції та адміністративних витрат.

В 2017 році загальна вартість придбаних нематеріальних активів склала 312 тис.грн. (були придбані комп'ютерні програми). Вибуло за рік нематеріальних активів на суму 17 тис.грн. (первісна вартість) по причині не відповідності критеріям активу. Знос по списаних нематеріальних активах – 17 тис. грн.

Фактів придбання нематеріальних активів в наслідок об'єднання бізнесу в 2017 році не було.

Нематеріальних активів, що утримуються для перепродажу, станом на 31.12.2017 не має.

Переоцінки нематеріальних активів товариство в 2017 році не здійснювало.

Курсових різниць, які виникають від переведення фінансової звітності у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання у товариства не має.

Балансова вартість нематеріальних активів, строк корисної експлуатації якого оцінюється як невизначений, станом на 31.12.2017 складає 2894 тис.грн. (первісна вартість).

Причиною, яку товариство вважає строк корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного є відсутність повністю альтернативних нематеріальних активів та можливість його використання в продовж діяльності товариства, також відсутності строку експлуатації насосного обладнання, виготовленого з використанням цих нематеріальних активів та динаміки попиту такого обладнання на ринках споживання. Ці нематеріальні активи були оцінені на кінець звітного періоду на предмет знецінення. Ознаки знецінення не виявлені. Нематеріальних активів, отриманих за державним грантом у товариства не має.

Інвестиційна нерухомість.

Станом на 31.12.2017 в балансі Товариства обліковується інвестиційна нерухомість – будівлі, передані в оперативну оренду – загальною вартістю 9768 тис.грн. (первісна – 27788 тис.грн., знос – 18020 тис.грн.). Інвестиційна

нерухомість обліковується за собівартістю, з врахуванням здійснених оцінок. Амортизація нараховується прямолінійним методом.

Сума доходу від інвестиційної нерухомості (операційної оренди нерухомості) у продовж 2017 року склала 4167 тис. грн. та була включена до інших операційних доходів Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 рік. Витрати інвестиційної нерухомості – це нарахована амортизація на об'єкти інвестиційної нерухомості в сумі 329 тис.грн. та нарахована орендна плата за землю під об'єктами інвестиційної нерухомості в сумі 463 тис.грн., які були включені до інших операційних витрат Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 рік.

Непоточні активи, утримувані для продажу.

Непоточні активи, утримувані для продажу П. 15 МСФО № 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», визначено: «Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж».

Станом на 31.12.2017 на балансі Товариства обліковуються непоточні активи, утримувані для продажу у вигляді виробничого обладнання, яке не використовується в господарській діяльності, в сумі 60 тис.грн. Ці активи обліковуються по балансовій вартості. Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал склав план продажу активів.

Позики та дебіторська заборгованість.

Склад короткострокової дебіторської заборгованості:

Короткострокова дебіторська заборгованість ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» станом на кінець року (2015-2017 рр.)

Вид заборгованості	31.12.2017 р.	31.12.2016 р.	31.12.2015 р.
За продукцію, товари, роботи, послуги	937	2820	1323
За виданими авансами	59	78	21
З бюджетом	26	-	-
Інша поточна	118	222	162

У товариства станом на 31.12.2016, у складі іншої поточної дебіторської заборгованості, обліковувались позики на загальну суму 211 тис.грн., що надані співробітникам. У продовж 2017 року співробітниками товариства додатково було отримано позик на загальну суму 65 тис.грн. та повернуто на загальну суму 162 тис.грн. Станом на 31.12.2017 заборгованість співробітників перед Товариством, яка має строк погашення більше одного року, була переведена з поточної до необоротних активів у складі Довгострокової дебіторської заборгованості в сумі 14 тис. грн. Станом на 31.12.2017 в облікових регістрах товариства обліковується загальна сума позик зі строком погашення до одного року в розмірі 99 тис. грн., більше року - в розмірі 14 тис.грн.

За розрахунками управлінського персоналу товариства сума дисконтування від наданих позик складає приблизно 2 тис.грн. Відображення суми дисконтування є не суттєвим, так як його розмір займає 0,005% валюти балансу. Застосування даних політик спрямовано на те, щоб уникнути омани користувачів фінансовою звітністю товариства у зв'язку з неоднозначним підходом до суттєвих статей балансу. В зв'язку з цим вважаємо, що позики відображені по справедливій вартості.

Кредиторська заборгованість.

Станом на 31.12.2016 в облікових регістрах товариства обліковувалась загальна сума кредиторської заборгованості в сумі 3300 тис. грн., яка була поточною.

В 2017 році були нараховані дивіденди за результатами діяльності Товариства у 2015 році в сумі 82 тис. грн., за результатами діяльності Товариства у 2016 році в сумі 132 тис. грн. , в т. ч. на державну частку акцій – 68 тис. грн. Сума виплати дивідендів акціонерам у звітному періоді склала 214 тис. грн. Заборгованість з виплати дивідендів станом на 31.12.2017 р. відсутня.

Станом на 31.12.2017 поточна кредиторська заборгованість склала 2342 тис.грн., у т.ч.: заборгованість за товари, роботи та послуги – 321 тис.грн.; по розрахункам з бюджетом – 462 тис.грн.; по розрахункам з органами соціального страхування – 190 тис.грн.; по розрахункам з оплати праці – 665 тис.грн., поточна кредиторська заборгованість по авансах одержаних – 657 тис.грн, інші поточні зобов'язання – 47 тис. грн.

Запаси.

Товариство розраховало резерв знецінення під запаси, які фактично застаріли і не використовуються у продовж значного періоду. Резерв знецінення запасів за ставкою 12% (яка визначена товариством та забезпечує однаковий методологічний підхід до обліку активів та зобов'язань), складає станом на 31.12.2017 р. 96 тис. грн.

Станом як на 31.12.2016, так і на 31.12.2017, запаси оцінені за чистою вартістю реалізації, визначеної з урахуванням знецінення.

У продовж 2017 року було оприбутковано виробничих запасів на суму 801 тис.грн., списано:

- на виробництво – 389 тис.грн.,
- на адміністративні витрати – 117 тис. грн.,
- на витрати на збут – 3 тис.грн.,
- на інші витрати – 60 тис.грн.,
- реалізовано запасів на суму 138 тис.грн.;

- використано на створення основних засобів – 103 тис.грн.

- списання з балансу як таких, які не відповідають критеріям активу – 15 тис. грн.

З урахуванням створеного резерву знецінення запасів вартість списаних в 2017 році з балансу запасів, як таких, які не відповідають критеріям активу, складає 2 тис.грн. Товариством враховані вимоги абзацу другого п. 34 МСБО № 2 «Запаси», яким визначено: «Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося сторнування».

Балансова вартість запасів, згідно з класифікаціями, прийнятними Товариством розподіляється наступним чином:

Таблиця 1.7

Запаси ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» станом на кінець року (2015-2017 рр.)

Вид запасів	31.12.2015 р.	31.12.2016 р.	31.12.2017 р.
Готова продукція	127	118	81
Незавершене виробництво	4182	910	1181
Сировина та матеріали	218	170	201
Товари	8	4	12
Паливо	7	6	5
Тара	2	2	2
Запасні частини	13	17	21
Інші оборотні запаси	321	112	56
Всього	4660	1339	1559

Інші оборотні активи.

В складі інших оборотних активів станом на 31.12.2017 обліковуються податкові зобов'язання з ПДВ 109 тис. грн., податковий кредит 16 тис. грн. та сума витрат майбутніх періодів 24 тис. грн., яка у відповідності до МСФЗ

перекласифікована та відображена управлінським персоналом Товариства у складі інших оборотних активів.

Капітал Товариства.

Станом на 31 грудня , на 1 січня 2017 р. зареєстрований статутний капітал Товариства складався з 44935216 звичайних акцій номінальною вартістю 0,25 грн. кожна. Одна акція дає право одного голосу. Загальна облікова вартість внесеного капіталу становила 11234 тис. грн.

Фонди Товариства.

Капітал в дооцінках включає в себе дооцінку основних засобів групи «Машини та обладнання», облік якої ведеться по моделі переоцінки в сумі 2075 тис. грн.

Товариством створено фонд технічного переоснащення за рахунок нерозподіленого прибутку в сумі 14 тис. грн., який відображено в складі додаткового капіталу.

Товариством здійснено відрахування до складу резервного капіталу 25 тис. грн. прибутку за 2016 р. на виконання вимог Статуту Товариства. Резервний капітал може бути використаний товариством для покриття збитків Товариства та на інші напрями, передбачені законодавством.

Резервний капітал Товариства використовується відповідно до рішень Наглядової ради, в тому числі рішень Наглядової ради, прийнятих на виконання рішень Загальних зборів.

Забезпечення.

Станом на 31.12.2016 в балансі обліковувались поточні забезпечення в сумі 490 тис. грн. – забезпечення виплат відпусток в сумі 453 тис. грн. та сума зобов'язань перед Пенсійним фондом України на відшкодування пільгових пенсій в сумі 37 тис. грн.

В 2017 році товариство здійснило нарахування забезпечень майбутніх виплат працівникам (з врахуванням єдиного соціального внеску) на загальну суму 1891 тис. грн., у т.ч.: працівникам виробничого складу – 1033 тис. грн.;

загальновиробничого складу – 445 тис.грн.; адміністративному персоналу – 374 тис.грн. та працівникам відділу збуту – 39 тис.грн.

В 2017 році здійснено нарахування працівникам за рахунок забезпечень по виплаті відпусток на загальну суму 1667 тис.грн. (у т.ч.: безпосередньо виплати працівникам – 1366 тис.грн. та нарахування єдиного соціального внеску – 301 тис.грн.).

В 2017 році сума відшкодованих пільгових пенсій склала 45 тис.грн. Так як дані витрати були визнані Товариством в 2015 році під час складання попередньої фінансової звітності, в 2017 році сума 45 тис.грн. виключена із складу поточних зобов'язань із одночасним зменшенням собівартості реалізованої продукції. За даними бухгалтерського обліку Товариства, що здійснено у відповідності до П(С)БО собівартість реалізованої продукції склала 21248 тис.грн. Після виключення 45 тис.грн. собівартість реалізованої продукції складає 21203 тис.грн. та відображена в гр. 3 рядка 2050 форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) за 2017 рік.

В той же час товариством збільшено суму поточних забезпечень 2018 року на 10 тис.грн. за рахунок перекласифікації статей балансу: зменшено гр.4 рядка 1515 «Інші довгострокові зобов'язання» на суму 10 тис.грн. з одночасним збільшенням гр.4 рядка 1660 «Поточні забезпечення».

Відстрочені податкові зобов'язання у Товариства станом на 31.12.2016 були відкориговані відповідно зауважень, викладених у Звіті незалежного аудитора, який був складений після проведення аудиту фінансової звітності Товариства за 2016 рік, та склали 621 тис. грн. У продовж 2017 року податкові зобов'язання зросли на кінець звітного періоду в зв'язку з різницею бухгалтерського та податкового обліку основних засобів (в зв'язку з проведеною дооцінкою основних засобів) та склали 997 тис.грн. Вони відображені в балансі за кодом рядка 1500, гр. 4.

Товариство здійснює внески в Державний пенсійний фонд України виходячи з заробітної плати кожного працівника. Витрати Товариства за

такими внесками включені до статті «Заробітна плата і відповідні витрати». Дана сума включається до витрат того періоду, коли вони фактично понесені.

Таблиця 1.8

Зобов'язання ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» станом на 31.12.2017 р.

Види зобов'язань	Дата виникнення	Непогашена частина боргу (тис. грн.)	Відсоток за користування коштами (відсоток річних)	Дата погашення
1	2	3	4	5
Кредити банку	X	0	X	X
у тому числі:				
Зобов'язання за цінними паперами	X	0	X	X
у тому числі:				
за облігаціями (за кожним випуском):	X	0	X	X
за іпотечними цінними паперами (за кожним власним випуском):	X	0	X	X
за сертифікатами ФОН (за кожним власним випуском):	X	0	X	X
за векселями (всього)	X	0	X	X

Продовж. табл. 1.9

1	2	3	4	5
за іншими цінними паперами (у тому числі за похідними цінними паперами)(за кожним видом):	X	0	X	X
за фінансовими інвестиціями в корпоративні права (за кожним видом):	X	0	X	X
			X	
Податкові зобов'язання	X	462	X	X
Фінансова допомога на зворотній основі	X	0	X	X
Інші зобов'язання та забезпечення	X	3597	X	X
Усього зобов'язань та забезпечень	X	4059	X	X

Інші зобов'язання: відстрочені податкові зобов'язання – 997 тис. грн., довгострокові зобов'язання з виплати пільгових пенсій – 41 тис. грн., поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги – 321 тис. грн., розрахунками зі страхування – 901 тис. грн., розрахунками з оплати праці – 665 тис. грн., одержаними авансами – 657 тис. грн., поточні забезпечення з виплати відпусток – 677 тис. грн., поточні забезпечення з виплати пільгових пенсій – 2 тис. грн., інші поточні зобов'язання – 47 тис. грн.

Доходи.

В 2017 році товариством отримано загальний дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг в сумі 23024 тис.грн., крім того, інші операційні доходи склали 6194 тис.грн. інші фінансові доходи – 6 тис. грн.,

інші доходи – 68 тис.грн. Всього загальна сума доходу по всім категоріям склала 29292 тис.грн.

У відповідності до МСБО 18 «Дохід» Товариство вважає за доцільне розкрити суму кожної суттєвої категорії доходу, включаючи дохід, отриманий із різних джерел.

Таблиця 1.8

Доходи ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» за 2016-2017 рр.

Вид доходу	2016 р.	2017 р.
Надання робіт та послуг від основного виду діяльності, тис. грн.	23558	23024
Продаж товарів, тис. грн.	88	238
Відсотки, тис. грн.	-	6
Роялті, тис. грн.	-	97
Доходи від операційної оренди активів, тис. грн.	5071	5764
Дохід від оприбуткування ТМЦ від списання основних засобів, тис. грн.	3	68
Дохід від раніше списаних активів (дебіторської заборгованості)	161	-
Інші доходи, тис. грн.	56	95

Прибуток на акцію.

Базовий розмір прибутку на одну акцію розраховано шляхом поділу чистого прибутку за період, який підлягає розподілу між власниками звичайних акцій, на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебували в обігу. Кількість зазначених акцій у 2017 році склала 44935216 шт. Змін в кількості акцій в 2017 році не було. Чистий прибуток на одну акцію в 2017 році склав 0,0069 грн., в 2016 році склав 0,00601 грн.

Операційна оренда.

Одним із напрямків діяльності товариства є надання приміщень в оренду. Основні засоби, що надані в оренду, класифіковано як об'єкти інвестиційної нерухомості.

Операції з пов'язаними сторонами.

Товариство розкриває інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу (загальною сумою), а також окремо для кожної із наведених далі категорій:

- а) короткострокові виплати працівникам;
- б) виплати по закінченні трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам;
- г) виплати при звільненні;
- г) платіж на основі акцій.

Провідний управлінський персонал – ті особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) суб'єкта господарювання.

В 2017 році компенсації провідному управлінському персоналу Товариства склали 1899 тис.грн., у т.ч. короткострокові виплати працівникам – 1899 тис.грн.;

Пов'язаними особами товариства є:

1. ТОВ «Компанія з управління майновим комплексом».
2. ПАТ «Сумський завод «Насосенергомаш».

ТОВ «Компанія з управління майновим комплексом» є держателем 47% акцій товариства. За звітний період їй нараховано та виплачено дивіденди в сумі 137,7 тис. грн. Інших господарських операцій з цією компанією не здійснювалося.

ПАТ «Сумський завод «Насосенергомаш» є основним замовником робіт та послуг товариства.

Операції з пов'язаними сторонами:

1. Дебіторська заборгованість на 31.12.2016 - 2807 тис. грн.;
2. Кредиторська заборгованість на 31.12.2016 - 1371 тис. грн.;
3. Виручка від продажу продукції, товарів, послуг (без ПДВ) – 5861 тис. грн.;
4. Отримання оплат – 34310 тис. грн.;

5. Отримано послуг (без ПДВ) – 787 тис. грн.

5. Дебіторська заборгованість на 31.12.2017 - 659 тис. грн.;

6. Кредиторська заборгованість на 31.12.2017 - 862 тис. грн.;

Інших операцій з пов'язаними сторонами Товариства у 2017 році не проводило.

Собівартість реалізованої продукції.

Собівартість реалізованої продукції в 2017 році склала 21203 тис.грн. проти 18439 тис.грн. 2016 року.

Товариство собівартість реалізованої продукції в бухгалтерському обліку відображає один раз на місяць після визначення фактичної виробничої собівартості продукції наприкінці звітнього періоду.

Адміністративні витрати.

Загальна сума адміністративних витрат у 2017 році склала 5315 тис.грн. проти 4926 тис.грн. 2016 року.

До адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Таблиця 1.9

Адміністративні витрати ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» за 2016-2017 рр.

Склад витрат	2016 р.	2017 р.
Витрати на оплату праці	3581	3897
Відрахування на соціальні заходи	786	818
Витрати на службові відрядження	9	14
Витрати на зв'язок	26	35
Винагороди за консультаційні та інформаційні, професійні послуги (аудиторські, юридичні, з оцінки майна, тощо)	267	252
Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	78	84
Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	40	58
Інші витрати	139	157
Всього витрат	4926	5315

Витрати на збут.

Загальна сума витрат на збут в 2017 році склала 567 тис.грн. проти 459 тис.грн. 2016 року.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

Таблиця 1.9

Витрати на збут ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» за 2016-2017 рр.

Склад витрат	2016 р.	2017 р.
Витрати на оплату праці	333	446
Відрахування на соціальні заходи	74	98
Витрати на службові відрядження	47	15
Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	4	6
Інші витрати	1	2
Всього витрат	459	567

Інші операційні витрати.

Сума інших операційних витрат в 2017 році складає 1674 тис.грн. проти 1575 тис.грн. 2016 року.

Таблиця 1.10

Інші операційні витрати ПАТ «Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» за 2016-2017 рр.

Склад витрат	2016 р.	2017 р.
Собівартість реалізованих виробничих запасів	57	184
Амортизація майна, переданого в оперативну оренду	505	558
Орендна плата за землю, яка компенсується орендарем	436	463
Компенсація наукових пенсій	116	-
Втрати від знецінення запасів	-	15
Гарантовані Колективною угодою соціальні витрати	231	293
Інші витрати	230	161
Всього інших операційних витрат	1575	1674

Перекласифікації та виправлення помилок в фінансовій звітності/

Під час переходу на МСФЗ (дата застосування – 01 січня 2015 року), Товариством застосовано:

1. Перерахунок вартості основних засобів.
2. Перекласифікація окремих необоротних активів (незавершених капітальних інвестицій – до складу основних засобів; основних засобів - до складу інвестиційної нерухомості).
3. Перекласифікація окремих активів та зобов'язань.
4. Визнання нових зобов'язань.
5. Списання дооцінок основних засобів, що не відповідають МСФЗ.
6. Припинення визнання старих активів.

Для забезпечення достовірного представлення фінансового стану Товариства, результатів його операційної діяльності та руху грошових коштів при складанні пакету фінансової звітності згідно з МСФЗ за 2017 рік попередня фінансова звітність згідно з МСФЗ за 2016 рік потребувала коригувань перед складанням остаточного варіанту фінансової звітності згідно з МСФЗ.

В порівнянні даних за попередній рік, що наведені в цій фінансовій звітності, були внесені наступні зміни:

1. станом на 01.01.2016 відображено зменшення капіталу у дооцінках на суму 5134 тис.грн. з одночасним збільшенням нерозподіленого прибутку на цю суму. Відображення зміни вартості основних засобів та інвестиційної нерухомості, як доцільної вартості, шляхом коригування нерозподіленого прибутку;

2. станом на 31.12.2016 відображено зменшення капіталу у дооцінках на суму 91 тис. грн. (відстрочені податкові зобов'язання від суми дооцінки, проведеної у 2016 р.) з одночасним збільшенням відстрочених податкових зобов'язань на цю суму;

3. станом на 31.12.2016 відображено збільшення відстрочених податкових зобов'язань за 2016 рік на суму 374 тис. грн. з одночасним зменшенням нерозподіленого прибутку на цю суму;

4. станом на 01/01/2016 відображено зменшення суми іншої поточної дебіторської заборгованості на 6 тис. грн. (помилково нарахований дохід від

компенсації середньої заробітної плати мобілізованим в грудні 2015 р.) з одночасним зменшенням нерозподіленого прибутку на цю суму. Також зменшено витрати в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) п рядку 2120 в сумі 6 тис. грн.;

5. станом на 01/01/2016 відображено зменшення суми поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на суму 7 тис. грн. (згідно акту звірки по податку на прибуток - вхідне сальдо) з одночасним збільшенням нерозподіленого прибутку на цю суму.

Інформація за сегментами.

Товариство працює в межах одного операційного сегмента, що складає надання послуг щодо наукового дослідження та експериментального розробляння у сфері технічних наук, а саме атомного та енергетичного насособудування.

Управління ризиками.

Операційний ризик – це ризик, що виникає внаслідок людських, технічних і технологічних помилок. Операційний ризик пов'язаний з функціонуванням галузі економіки, фінансовими ринками, забезпеченням сировиною, ринками збуту, інтенсивністю конкуренції. Операційний ризик включає в себе також ризик змін у нормативно-правовому регулюванні.

Під валютним ризиком товариство розуміє наявний або потенційний ризик для прибутку і капіталу, який виникає внаслідок несприятливої зміни обмінних валютних курсів. Даний ризик є не суттєвим, так як операцій з іноземними партнерами Товариство не проводить.

Юридичний ризик — це наявний або потенційний ризик для надходжень та капіталу, який виникає через порушення або недотримання товариством вимог законів, нормативно-правових актів, угод, прийнятої практики або етичних норм, а також через можливість двозначного тлумачення встановлених законів або правил.

Протягом 2017 року не було випадків невідповідності діяльності товариства вимогам регулятивних органів, яка могла б суттєво вплинути на фінансову звітність в разі її наявності.

Станом на 31 грудня 2017 року сукупний юридичний ризик помірний, напрям ризику стабільний.

Ризик репутації – це наявний або потенційний ризик для надходжень та капіталу, який виникає через несприятливе сприймання іміджу товариства клієнтами, контрагентами, акціонерами або регулятивними органами.

Станом на 31.12.2017 року сукупний ризик репутації низький, напрям ризику стабільний.

Стратегічний ризик – це наявний або потенційний ризик для надходжень та капіталу, який виникає через неправильні управлінські рішення, неналежну реалізацію рішень і неадекватне реагування на зміни в бізнес-середовищі. Станом на 31.12.2017 року сукупний стратегічний ризик помірний, напрям ризику стабільний.

Система оцінювання та управління ризиками товариства охоплює всі ризики притаманні діяльності товариства, забезпечує виявлення, вимірювання та контроль кількості ризиків. Управління ризиками передбачає наявність послідовних рішень, процесів, кваліфікованого персоналу і систем контролю. Корпоративне управління забезпечує чесний та прозорий бізнес, відповідальність та підзвітність усіх залучених до цього сторін.

Справедлива вартість фінансових інструментів.

Розрахункова справедлива вартість фінансових інструментів визначається з урахуванням різної ринкової інформації та відповідних методик оцінки. Однак для проведення такої оцінки необхідно обґрунтоване судження при тлумаченні ринкової інформації. Відповідно, такі оцінки не завжди виражають суми, які Товариство може отримати в існуючій ринковій ситуації.

Балансова вартість грошових коштів та їх еквівалентів, торгової та іншої дебіторської та кредиторської заборгованості майже дорівнює їх

справедливій вартості у зв'язку з короткостроковістю погашення цих інструментів.

Ієрархія джерел оцінки справедливої вартості.

Товариство використовує таку ієрархію для визначення справедливої вартості фінансових інструментів і розкриття інформації про неї в розрізі моделей оцінки:

1-й рівень: котирування (нескориговані) на активних ринках для ідентичних активів чи зобов'язань;

2-й рівень: інші методи, дані в основі яких, що мають значний вплив на відображувану справедливу вартість, є спостережуваними на ринку, прямо чи опосередковано.

3-й рівень: методи, дані в основі яких, що мають значний вплив на відображувану справедливу вартість, не є спостережуваними на ринку.

Станом на 31 грудня 2017 р., 31 грудня 2016 р. Товариство не мало фінансових інструментів, оцінюваних за справедливою вартістю, за виключення грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Висновки за розділом 1

На різних етапах облікової практики роль і функції оцінки та результати вартісних вимірів об'єктів обліку були різними за значимістю й, відповідно, за рівнем важливості розглядалася оцінка серед елементів методу побудови бухгалтерської системи.

За історичний період становлення і розвитку бухгалтерського обліку відомі вчені та облікові школи сформулювали різноманітні принципи й методичний базис формування бухгалтерської оцінки, окремі з яких є актуальними і сьогодні.

Ретроспективний аналіз принципів і методів вартісної характеристики об'єктів у системах бухгалтерського обліку дає змогу зробити висновок, що багато пропонованих теоретичних засад побудови принципів і методів бухгалтерської оцінки можуть бути взяті до уваги у сучасних розробках бухгалтерського обліку.

Передусім йдеться про теоретично сформульовані, але не впроваджені у практичне використання та не набули наукової значимості напрацювання стосовно оцінки капіталу та об'єктів, для яких оцінка за собівартістю неприйнятна. Це стосується, насамперед, тих теоретичних конструкцій, у яких обґрунтовано доцільність різних принципів і підходів до формування бухгалтерської методики оцінювання різнотипних об'єктів за вартістю, наближеною до справедливої.

Актуальними, з позиції сучасних поглядів на вартісну оцінку капіталу сучасних компаній за критеріями зростання його вартості, актуальними слід вважати базові засади органічної балансової теорії, у якій сформульовано підходи до побудови системи бухгалтерського обліку, спроможної оцінювати відновну (репродуктивну) вартість підприємства.

Вартість як облікова категорія є базовою умовною сумою грошових одиниць для відображення елементів фінансової звітності. Стосовно, наприклад, активів вартість є витратною категорією, що виражає суму коштів, які були витрачені для придбання чи в інший спосіб отримання активу або ж які належить отримати від інших суб'єктів господарювання відповідно до домовленості з ними.

Дослідження проведено на матеріалах підприємства - Науково-дослідний і проектно-конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування (ПАТ «ВНДІАЕН»). Для забезпечення подання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ товариство здійснює трансформацію фінансових звітів, що були складені у відповідності до П(С)БО.

У відповідності до МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності», ПАТ «Науково-дослідний і проектно-

конструкторський інститут атомного та енергетичного насособудування» обрало першим звітним періодом 2015 рік. З цієї дати фінансова звітність Товариства складається відповідно до вимог МСФЗ, що були розроблені Радою (Комітетом) з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, та роз'яснень Комітету з тлумачень міжнародної фінансової звітності, а також відповідно роз'яснень Постійного комітету з тлумачень, що були затверджені комітетом з міжнародного бухгалтерського обліку та діяли на дату складання фінансової звітності.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ВАРТІСНОГО ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку

Розуміння оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку вирізняється важливістю у теорії та методології бухгалтерського обліку, оскільки саме оцінка пронизує усі стадії облікового циклу суб'єкта господарювання та виконує ряд споріднених з самим обліком функцій.

Зважаючи на безсумнівний постулат, що система бухгалтерського обліку та бухгалтерська інформація підприємства є основою його управління, варто підкреслити, що оцінка в цій системі як елемент методу бухгалтерського обліку і одночасно як невід'ємна складова облікового циклу мають виключно важливі управлінські функції.

Тому набуває виключної актуальності аналіз взаємозв'язку стадій облікового циклу як хронологічної послідовності відображення сукупності окремих господарських операцій у системі бухгалтерського обліку підприємства із застосуванням тих чи інших елементів методу бухгалтерського обліку, насамперед оцінки, за цими стадіями.

Центральне місце у контексті нашого дослідження у системі бухгалтерського обліку займає його метод і оцінка як важливий елемент цього методу. Метод бухгалтерського обліку як практичної діяльності називають сукупністю специфічних методів і прийомів, які ґрунтуються на загальнонаукових методах і підходах.

Традиційно теоретиками бухгалтерського обліку виокремлюються такі елементи методу бухгалтерського обліку як документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність (табл. 2.1).

Характеристика елементів методу бухгалтерського обліку

Елемент	Сутність
Документація	спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах
Інвентаризація	метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності і стану залишків майна підприємства шляхом їх опису, підрахунку і оцінювання та зіставлення отриманих даних з даними бухгалтерського обліку
Оцінка	спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, сутність якого полягає в перерахунку натуральних та трудових характеристик об'єктів обліку у вартісні відповідно до встановлених пропорцій
Калькуляція	це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть методу полягає в тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Облік кругообороту капіталу базується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупки), виробничої собівартості та повної собівартості реалізованої продукції
Рахунки	спосіб систематичного спостереження, поточного групування та відображення інформації про стан та зміни в складі окремих об'єктів обліку (господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів)
Подвійний запис	метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного і кредитом іншого рахунку в одній і тій самій сумі
Баланс	метод узагальнення даних про майно суб'єкта господарювання за видами (складом і розміщенням) і джерелами утворення в грошовому вимірі на певну дату
Фінансова звітність	метод підсумкового узагальнення і одержання системи економічних показників, що характеризують господарську діяльність підприємства за звітний період

Аналізуючи здобуток вчених у сфері визначення взаємозв'язку між окремими елементами методу бухгалтерського обліку, слід зауважити, що більшість з них відводять оцінці чільне місце. На думку Кірейцева Г.Г. у ході обґрунтування взаємозв'язку окремих класифікаційних груп та елементів методу бухгалтерського обліку оцінка має місце під час реалізації таких класифікаційних груп методу бухгалтерського обліку як первинне спостереження та вартісне вимірювання, вартісне вимірювання та поточне групування, вартісне вимірювання та підсумкове узагальнення [5].

Автори підручника «Бухгалтерський облік у сільському господарстві України» за заг. ред. В. Я. Плаксієнка, відтворюючи взаємний зв'язок між

елементами методу бухгалтерського обліку, вказують на безпосередню взаємодію таких з них як оцінка, калькулювання та рахунки [3].

Певних критичних зауважень, на наш погляд, заслуговує моделювання варіантів взаємодії елементів бухгалтерського обліку, проведене Канцедал Н.А. Серед поля логічних можливостей такої взаємодії автор виділяє 28 моделей, зазначаючи, що 4 з них вказують на ознаки класичного поєднання елементів методу бухгалтерського обліку в окремі класифікаційні групи [14].

Загалом підтримуючи тезу автора про те, що елементи методу слід розглядати як такі, що перебувають у безперервній взаємодії і становлять метод бухгалтерського обліку тільки в своїй єдності, необхідно зауважити, що побудовані моделі є свідченням механічного змішування елементів методу бухгалтерського обліку без ґрунтового пояснення їх економічного змісту, значення в обліковому циклі.

Послідовною логікою викладу характеризується підхід Сук Л.К., за яким в обліковому циклі елементи методу бухгалтерського обліку розташовуються таким чином:

- документування;
- оцінка;
- калькулювання;
- рахунки;
- подвійний запис;
- баланс;
- звітність [27].

Спираючись на послідовність елементів методу бухгалтерського обліку Сук Л. К., підкреслимо, що на нашу думку, опис взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку повинен будуватись засновуючись на їх логічній доцільності та економічній обґрунтованості в межах облікового циклу, що відбувається з визначеною національною системою бухгалтерського обліку періодичністю.

Дослідивши основні елементи методу бухгалтерського обліку та оцінку серед них, зупинимось на окремих стадіях облікового циклу та ролі оцінки в ході їх реалізації.

Під обліковим циклом у бухгалтерській довідковій літературі розуміють сукупність облікових процедур, що здійснюються в певній послідовності в кожному обліковому періоді. Зазвичай включає наступні процедури: реєстрацію операцій в облікових регістрах, складання Головної книги (оборотного балансу), заключного балансу, фінансових звітів та інших форм звітності [11].

Поняття облікового циклу зустрічається частіше у зарубіжних бухгалтерських виданнях, де до нього включають серію кроків, що відбуваються з моменту здійснення операції (транзакції) до її включення до фінансової звітності [42]. Подібне тлумачення облікового циклу наводить К. М. Нарібаєв: обліковий цикл «складається з ряду процедур, що виконуються в визначеній послідовності – вимірювання та збір первинної інформації, її класифікація і запис в конкретні матеріальні носії, обробка та отримання зведених даних та складання звітних форм. Таким чином, цикл охоплює час від моменту отримання вихідних даних до моменту отримання балансу або, дорівнює проміжку часу від балансу до балансу» [6].

Досліджуючи послідовність реалізації облікового циклу, слід відмітити, що його традиційно поділяють на окремі стадії: визнання, оцінка, фіксація та проведення аналізу операцій на базі первинних документів, реєстрація операцій в Головному журналі, перенос проводок до Головної книги, корегування (трансформація) обліку в кінці звітного періоду за допомогою формування Трансформаційної таблиці, закриття рахунків в кінці звітного періоду, формування фінансової звітності (табл. 2.2).

Характеристика стадій облікового циклу

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

Використання поняття «стадія» для розмежування окремих процедур облікового циклу є вмотивованим, оскільки стадія визначається як певний відрізок процесу, що вирішує окреме завдання, а тому є логічно завершеним. Подібної думки дотримується і Шпак В. А.: «якщо етапи обліку показують черговість здійснення процедур та рівень оброблення (систематизації, узагальнення) облікової інформації, то стадії облікового процесу характеризують лише порядок послідовного виконання облікових процедур, тобто їхню черговість у межах певного етапу: стадія документації, стадія облікової реєстрації, стадія звітності» [11].

На підставі аналізу інформації табл. 2.2. визначимо роль і місце оцінки як об'єкту нашого дослідження. На початку облікового циклу оцінка має першочергове значення, оскільки надає різномірним господарським операціям єдиного грошового виразу з використанням необхідного методу оцінювання. Надалі у ході формування пробного балансу перевіряється відповідність обраних оцінок обліковій методології: концептуальній основі складання і подання фінансової звітності, використовуваним стандартам для обліку того чи іншого об'єкта.

Таким чином на етапі корегування пробного балансу відбувається врахування впливу облікових оцінок на формування фінансової звітності та зростає необхідність адекватного професійного судження бухгалтера для забезпечення реалістичності, єдності, достовірності таких оцінок.

У ході закриття рахунків оцінюється фінансовий результат (прибуток чи збиток) з яким завершує свій обліковий цикл суб'єкт господарювання.

Формування фінансової звітності пов'язане передусім з наведення статей звітних форм у певній нормативній оцінці, а також згідно з критерієм суттєвості та прийнятим рівнем агрегації.

2.2. Оцінка нематеріальних активів: проблеми та перспективи

Особливість сучасних основ методології оцінки полягає в тому, що методи обґрунтування практичних дій можуть базуватися, залежно від мети проведення вимірювань, як на об'єктивних (ринкових), так і на суб'єктивних (інвестиційних) вартісних вимірюваннях результатів господарювання.

З такої методологічної позиції виходить, що хоча «істинна вартість» майна пізнавана, проте вона не є єдиною, а крім того, вона залежить від часу, місця і обставин її прояву. Проте більшість організацій обережно відноситься до стандартизації оцінки нематеріальних активів і, як правило, пов'язують їх оцінку з оцінкою бізнесу. Тому метою нашого дослідження є обґрунтування методологічних основ оцінки нематеріальних активів корпорації відповідно до потреб підприємств в умовах сучасності.

Серед зарубіжних науковців загальний огляд методів оцінки інтелектуальних ресурсів провів шведський вчений К. Свейбі, який згрупував їх у чотирьох категорії:

1. Методи прямого вимірювання – Direct Intellectual Capital Methods (DIC). До цієї категорії належать усі методи, засновані на ідентифікації та оцінці в грошовому вимірі окремих активів і окремих компонентів інтелектуальних ресурсів. З огляду на те, як оцінено окремі складові інтелектуальних ресурсів чи навіть окремі активи, виводиться інтегральна оцінка інтелектуального капіталу компанії.

2. Методи ринкової капіталізації – Market Capitalization Methods (MCM). Обчислюється різниця між ринковою капіталізацією компанії і власним капіталом її акціонерів. Одержана величина розглядається як вартість її нематеріальних активів.

3. Методи віднесення на активи – Return on Assets Methods (ROA). Відношення середнього доходу компанії до стягнення податків за певний період до матеріальних активів компанії (ROA компанії). Показник порівнюється з аналогічним показником для галузі в цілому. Для обчислення середнього додаткового доходу від інтелектуальних ресурсів, одержана різниця множиться на матеріальні активи компанії. Далі шляхом прямої капіталізації або дисконтування одержуваного грошового потоку можна отримати вартість нематеріальних активів компанії.

4. Методи підрахунку балів – Scorecard Methods (SC). Ідентифікуються різноманітні компоненти нематеріальних активів. Генеруються і додаються індикатори та індекси у вигляді підрахунку балів. Застосування цих методів не передбачає одержання грошової оцінки інтелектуального капіталу.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку виділяють чотири методи оцінки активів, відповідно до яких повинна проводитись бухгалтерська оцінка і нематеріальних активів:

1) за фактичною собівартістю придбання або за історичною собівартістю: активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їхніх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання;

2) за відновною вартістю або за поточною собівартістю: активи відображаються за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент;

3) за можливою ціною продажу або за вартістю реалізації (погашення): активи відображаються за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації;

4) за дисконтованою або теперішньою (приведеною) вартістю: активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства. Необхідно зазначити, що основна складність бухгалтерської оцінки нематеріальних активів полягає у виборі ціни, за допомогою якої слід вимірювати активи. Тому що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Міжнародні стандарти оцінки трактують поняття «справедливої вартості» як деяку суму, за допомогою якої зацікавлені та обізнані сторони угоди можуть розраховуватися за зобов'язаннями або сплатити актив.

Справедлива вартість є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів, тобто основних груп зовнішніх користувачів; це краща основа для зіставності інформації в процесі аналізу.

Крім того, аналіз останніх розробок Ради з Міжнародних стандартів обліку свідчить про схильність до використання справедливої вартості у оцінках.

Порядок експертної оцінки нематеріальних активів регламентується Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», Міжнародними стандартами оцінки (методичний посібник 4 «Нематеріальні активи») (МСО-2001), європейськими

стандартами оцінки TEGOVA-2012 (методичний посібник 8 «Нематеріальні активи»), а також Національними стандартами 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» та 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав».

Відповідно до норм зазначених вище нормативних документів виділяється три методичні підходи до визначення вартості нематеріальних активів, а саме:

- порівняльний (ринковий);
- дохідний;
- витратний.

Відсутність єдиної термінології у нормативних актах та занадто високі темпи внесення до них змін спричиняють до неузгодженості у теоретичних розробках підходів до експертної оцінки нематеріальних активів у зарубіжній та вітчизняній практиці.

Загалом зарубіжні автори розглядають пріоритети застосування підходів до експертної оцінки нематеріальних активів, посилаючись на видання Smith, G. and Parr, R. «Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets» 1994 року [7], згідно якому нематеріальні активи та об'єкти інтелектуальної власності виділені окремо (табл. 2.3).

Відповідно до Національного стандарту оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», витратний підхід ґрунтується на врахуванні принципів корисності і заміщення.

Основними методами витратного підходу є метод прямого відтворення та метод заміщення. Під час застосування методу прямого відтворення або методу заміщення використовуються вихідні дані про об'єкт оцінки, інформація про відтворення або заміщення об'єкта оцінки чи подібного майна в сучасних цінах або середньостатистичні показники, які узагальнюють умови його відтворення або заміщення в сучасних цінах.

Пріоритети застосування підходів до експертної оцінки нематеріальних активів та об'єктів інтелектуальної власності у зарубіжній практиці

Вид нематеріальних активів та об'єктів інтелектуальної власності	Застосовується у першу чергу	Застосовується у другу чергу	Застосовується у третю чергу
Патенти і технології	Дохідний	Ринковий	Витратний
Товарні знаки	Дохідний	Ринковий	Витратний
Об'єкти авторського права	Дохідний	Ринковий	Витратний
Кваліфікована робоча сила	Витратний	Дохідний	Ринковий
Інформаційне програмне забезпечення менеджменту	Витратний	Ринковий	Дохідний
Програмні продукти	Дохідний	Ринковий	Витратний
Дистрибуторські мережі	Витратний	Дохідний	Ринковий
Базові депозити	Дохідний	Ринковий	Витратний
Права за франчайзингом	Дохідний	Ринковий	Витратний
Корпоративні практики і процедури	Витратний	Дохідний	Ринковий

Дохідний підхід базується на врахуванні принципів найбільш ефективного використання та очікування, відповідно до яких вартість об'єкта оцінки визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу.

Основними методами дохідного підходу є пряма капіталізація доходу та непряма капіталізація доходу (дисконтування грошового потоку). Інформаційними джерелами для застосування дохідного підходу є відомості про фактичні та (або) очікувані доходи та витрати об'єкта оцінки або подібного майна.

Стосовно порівняльного (ринкового) підходу, то він ґрунтується на врахуванні принципів заміщення та попиту і пропозиції. Порівняльний підхід

передбачає аналіз цін продажу та пропозиції подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки.

Слід відмітити, що використання даного підходу потребує дотримання певних умов, зокрема наявності достатньої інформації (прийнятної якості) стосовно колишніх комерційних угод за нематеріальними активами подібного призначення та корисності; наявності конкретних технологій врахування відмінностей між зіставними об'єктами.

Тому цей метод доцільно використовувати тільки в разі дотримання перерахованих умов, в іншому випадку його можна рекомендувати як допоміжний чи приблизний. Також в Україні питання оцінки нематеріальних активів регулюються Національним стандартом оцінки 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [5].

Особливості застосування методичних підходів до оцінки майнових прав інтелектуальної власності згідно з цим стандартом узагальнено у табл. 2.4.

Актуальність вирішення проблем зближення Національних та Міжнародних стандартів обліку та оцінки пов'язана, у першу чергу, з відсутністю загально визнаної єдиної для обліку та оціночної діяльності трактовки термінів. Навіть стосовно назви «Нематеріальні активи» існує декілька тлумачень, пов'язаних з тим, що немає адекватного перекладу цього терміну з англійської, тому за одними джерелами це «неосяжні», за іншими «невідчутні», «невловимі», за прямим перекладом це активи «неприйнятні дотиком», то краще додержуватись звичної бухгалтерської термінології – «нематеріальні активи», що забезпечить зіставність термінології з відповідними аспектами обліку, який теж потребує оцінки об'єктів.

Якщо ж треба врахувати існуючі відмінності обліку та оцінки, краще користуватись терміном «нематеріальний об'єкт оцінки», оскільки не кожен такий об'єкт буде визнаний активом.

**Методичні підходи до оцінки майнових прав інтелектуальної власності
згідно з Національним стандартом оцінки 4 «Оцінка майнових прав
інтелектуальної власності»**

Підходи до оцінки	Методи оцінки	Вид нематеріального активу до якого застосовується метод	Обмеження застосування методу
Дохідний підхід	Метод непрямої капіталізації (дисконтування грошових потоків)	Для оцінки окремих об'єктів нематеріальних активів	Потребують особливих вимог до складу експертів, їх досвіду, кваліфікації
	Метод додаткового прибутку	Для оцінки сукупності всіх нематеріальних активів, у тому числі гудвілу	
	Метод роялті	Для оцінки вартості патентів	
	Метод переваги у прибутку та метод розподілу прибутків	Для оцінки вартості винаходів	
Витратний підхід	Метод прямого відтворення	Лише методами затратного підходу можна визначити вартість результатів НДР, промислових зразків, ліцензій	Не підходить для принципово нових виробів
	Метод заміщення		
	Метод строку життя		
Порівняльний (ринковий) підхід	Метод порівняння цін продажу	Для оцінки вартості майнових прав	Складність при визначенні показника який би міг адекватно відобразити корисність активів

До оцінки кожного нематеріального об'єкту (як і до переоцінки нематеріальних активів) потрібно підходити індивідуально, з врахуванням можливості формалізації його вихідних характеристик та загальних принципів, яких потрібно при цьому дотримуватись. За методологічну підставу оцінки нематеріальних активів пропонується обирати базові принципи ціноутворення:

- принцип комплексного врахування трьох груп факторів: витрат, корисності для споживача, впливу конкуренції;
- принцип врахування тільки релевантних витрат;

- принцип врахування факторів, що визначають сприйнятливість покупця до ціни інтелектуальної власності;

- принцип використання адекватних методів виділення частки інтелектуальної власності в загальній вартості чи прибутку від використання майнового комплексу підприємства.

Необхідно зауважити, що загалом у процесі оцінки майнових прав інтелектуальної власності важливою проблемою є необхідність виділення із грошового потоку, що створюється бізнесом, тієї частини, яку дійсно можна вважати результатом використання саме нематеріального активу. В першу чергу доцільно прогнозувати реальний економічний ефект, що створюється завдяки використанню нематеріального активу.

До основних джерел отримання такого ефекту слід віднести:

- надлишковий прибуток, що створюється завдяки нематеріальним активам, які не відображені у фінансовій звітності, але використання яких забезпечує дохідність на активи і на власний капітал вище за середньо ринковий рівень;

- реальні ліцензійні платежі;

- перевага в ціні одиниці продукції, що випускається та реалізується з використанням об'єкта оцінки;

- виграш в собівартості продукції за рахунок економії та умовно-змінних або умовно-постійних витрат;

- перевага в обсязі реалізації продукції.

Тому для удосконалення оціночних процедур переведення очікуваних доходів, що отримує або може отримувати юридична чи фізична особа, якій належать майнові права інтелектуальної власності, у вартість об'єкта оцінки, рекомендуємо доповнити методи оцінки нематеріальних активів, що наводяться у національних стандартах оцінки, прийомами оцінки за способом визначення економічного ефекту, що дозволить вимірювати очікувані витрати і доходи від діяльності, що пов'язана з використанням

нематеріальних активів, між відповідними звітними періодами з урахуванням показників економічності, ефективності та результативності.

Групування прийомів оцінки нематеріальних активів за способом прогнозування реального економічного ефекту, що створюється завдяки використанню нематеріального активу, запропоновано на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Оцінка вартості нематеріальних активів на основі прогнозування економічного ефекту від їх використання

Відповідно до Національного стандарту оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», об'єктами оцінки нематеріальних активів є об'єкти, які не існують у матеріальній формі, але дають змогу отримувати певну економічну вигоду [6], тобто нічого не вказується про необхідність ідентифікації немонетарного активу.

З цього витікає, що нематеріальні активи та об'єкти оцінки у нематеріальній формі – не те саме, оскільки вже йдеться про бухгалтерський облік та оціночну діяльність. Не кожен «об'єкт оцінки у нематеріальній формі» буде визнано активами (за низькою ціною, малим строком використання та недостатньою обґрунтованістю оцінки вартості).

Тому слід зазначити:

- 1) оцінюватись може все, що дає змогу отримувати вигоду;
- 2) не все, що було оцінено та продано, буде визнано активом для обліку;
- 3) якщо нематеріальний об'єкт оцінюється вперше, то цей процес є визначенням вартості саме нематеріального об'єкта, тому що для визнання його нематеріальним активом потрібна спочатку обґрунтована оцінка вартості і не обов'язково після такої оцінки об'єкт буде визнано активом.

Таким чином, спершу оцінюється нематеріальний об'єкт, а далі він визнається або не визнається активом. З іншого боку, якщо нематеріальний об'єкт вже був прийнятий на баланс у якості активу, для нового продажу його можна лише переоцінити. З цього випливає, що оцінці підлягають лише нематеріальні об'єкти (НО), а нематеріальні активи (НА) можуть лише переоцінюватись.

Проте загальновизнана термінологія використовує визначення «оцінка вартості нематеріальних активів» у тому розумінні, що вказана різниця не приймається до уваги. На наш погляд, для оціночної діяльності більш підходить термін «нематеріальні об'єкти», оскільки якщо діло дійшло до їх окремої оцінки, то підприємство оцінюється вже не як діючий об'єкт і активи перетворилися просто на майно.

Багато дослідників притримуються того положення в теорії оцінки вартості сукупних нематеріальних активів, що вона повинна не лише обґрунтовувати їх вартість при купівлі-продажу бізнесу (гудвіл), але й оцінки їх у діючому підприємстві. Реальна ринкова вартість об'єктів інтелектуальної власності на різних етапах їх існування може збільшуватися чи зменшуватися в порівнянні з їх балансовою вартістю.

Неадекватне відображення вартості об'єктів інтелектуальної власності у період їхнього використання призводить до того, що фінансові потоки і фінансові результати не зовсім точно висвітлюють значення інтелектуальної власності в діяльності підприємства. Деякі економісти вважають, що

вирішити цю проблему допоможе періодична переоцінка нематеріальних активів.

На законодавчому рівні ці питання регулюються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [9], які зазначають, що підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих об'єктів нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. За відсутності активного ринку переоцінка може здійснюватися за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності.

При цьому переоцінена первинна вартість і переоцінена накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначаються множенням відповідно первинної вартості, накопиченої амортизації на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первинної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду. Виключенням є проведення повторних переоцінок. Зазначений порядок суперечить нормам МСФЗ, які не передбачають рахунку, аналогічного до вітчизняного рахунку 42 «Додатковий капітал».

Науковці по-різному висловлюються з приводу цього питання. Під час проведення переоцінки, за словами П. Цьомпи, якщо оціночна вартість є вищою за купівельну, то реалізований приріст вартості потрібно відобразити як резерв, але в жодному випадку не як прибуток до розподілу [10, с. 140]. Розглядаючи резерви капіталу, Королук Т.М. пропонує здійснити їх диференціацію, замінивши назву рахунку 43 «Резервний капітал» на

«Резерви прибутку» з виділенням наступних субрахунків: 431 «Резервний капітал», 432 «Договірні резерви» і 433 «Резерв переоцінки» [11, с. 9].

Задля додержання принципу обачності погоджуємось з доцільністю створення резерву в частині переоцінки нематеріальних активів із відображенням у складі резервного капіталу. При вибутті об'єкта нематеріальних активів, який раніше був переоцінений, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

З огляду на результати наведеного вище дослідження, можемо зробити висновки, що обираючи метод оцінки нематеріальних активів, необхідно керуватися такими основними критеріями:

- достовірність: методи оцінки мають викликати довіру і бути достовірними з практичного і теоретичного погляду;

- об'єктивність: оцінювач має керуватись об'єктивною інформацією;

- універсальність: достовірність зростає, якщо використовуються стандартні підходи для підприємств, галузей промисловості та різних видів нематеріальних витрат;

- грошові витрати: обумовлені результатами оцінки вигоди повинні бути достатніми для виправдання зусиль, витрачених на її проведення;

- послідовність: методики мають послідовно використовуватись протягом періоду оцінки, що полегшить цей процес;

- надійність: оцінка має бути достовірною, такою, щоб інші користувачі фінансової звітності могли відтворити одержані результати, використовуючи аналогічні підходи;

- адекватність: підходи до оцінки повинні відповідати потребам користувача;

- практичність: використовувані методи та параметри мають бути зрозумілими та відносно простими для їх практичного застосування.

2.3. Оцінка запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід

Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу підприємств в умовах фінансової кризи вимагає формування якісно нової системи управління виробничими запасами, в якій головну роль відіграє система їх ідентифікації як об'єктів обліку та методів оцінки.

Методи оцінки виробничих запасів підприємства напряму пов'язані з ефективністю процесів управління. Адже, як зазначають Н.Л. Скоробогата та В.Ф. Шпак «обраний підприємством метод оцінки вибуття запасів є елементом облікової політики підприємства» [9, с.167]. Саме тому, при формуванні облікової політики підприємства значну увагу необхідно приділяти оцінці.

Найбільш вагоме значення має оцінка виробничих запасів при їх списанні, оскільки, як зазначає Г.С. Суков, «... саме тут виникають проблемні питання, пов'язані з вибором найбільш оптимального методу, варіанту впливу на вартість продукції, що виготовляється, ціну готових виробів, попит споживачів і розмір прибутку, одержаного від реалізації, корегуванням економічного ефекту діяльності у звітах для інвесторів» [8].

Особливість сучасного стану обліку запасів у підприємствах України полягає у тому, що в П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів. Проте, у зв'язку із частими інфляційними стрибками ціни на виробничі запаси постійно змінюються, тому проблема їх оцінки набуває особливої актуальності. Ціни на матеріали можуть суттєво змінюватись протягом одного звітного періоду.

Великі підприємства оперують, як правило, значною кількістю запасів, тому визначення послідовності їх використання у процесі виробництва без певної методики є досить складним.

Г.С. Суков відзначає «Часто виникають такі ситуації, коли рух вартості виробничих запасів в процесі їх обігу може як співпадати, так і не співпадати

з фізичним рухом матеріалів, які придбаваються з метою використання їх у виробництві. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський облік на підприємствах повинен вестися у відповідності з припущенням, що у виробництво першими відпускаються зі складу ті виробничі запаси, які першими надійшли, що пояснюється передусім їх фізичним та моральним старінням, однак це не завжди так, оскільки підприємства можуть використовувати інші припущення» [8].

Таким чином, розподіл вартості між використаними запасами та тими, що залишилися на балансі підприємства на кінець звітної періоду - основна проблема, пов'язана з обліком запасів.

З цього приводу, О.В.Чумак [7] серед проблем обліку запасів наголошує на проблемі формування первісної вартості запасів і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, обліку витрат по зберіганню запасів та вибору методу оцінки вибуття запасів.

Окрім вказаних невирішеною, на нашу думку, залишається проблема вибору методу оцінки вибуття запасів.

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні та в Росії, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцями [23].

Сьогодні в умовах необхідності забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання, для досягнення ними найточніших і найкращих фінансових результатів вибір методів оцінки списання виробничих запасів є важливою передумовою організації обліку даних об'єктів. Важливість правильного вибору методів оцінки списання виробничих запасів зумовлюється ще й тим, що цей вид витрат безпосередньо пов'язано з розрахунками собівартості продукції. Отже,

фактично оцінювання виробничих запасів є основою для визначення собівартості та ціни виробленої продукції.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» на сьогоднішній день в Україні можуть використовуватися п'ять методів оцінки списання виробничих запасів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу [1].

Вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо запаси залишаються для власних потреб (у тому числі і для виробництва), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то - ринкова. Ринкова вартість застосовується і в інших випадках, наприклад, при залученні інвестицій, коли необхідно підняти вартість активів. Така практика поширена в економічно розвинутих державах, Україна ж не має достатнього досвіду ефективного застосування ринкової вартості щодо активів підприємств, які виставляються на продаж на аукціонах.

Вважаємо, що оцінка запасів залежить від їх подальшого використання: від утримання для власних потреб чи для реалізації на сторону. Проте, у будь-якому випадку оцінка запасів значно впливає на формування фінансового результату вкінці звітного періоду, особливо це стосується оцінки у випадку вибуття запасів.

Враховуючи той факт, що всі підприємства активно інтегруються в систему міжнародних економічних відносин доцільно розглянути підходи до оцінки вибуття виробничих запасів як в Україні, так і в Росії, а також проаналізувати відповідні принципи оцінки запасів, що наведені в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Проведемо порівняння методів оцінки вибуття запасів, зазначених в П(С)БО 9, МСБО 2 та ПБО 05/01 (Росія) (табл. 2.5).

Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів

Характеристика	Оцінка вибуття запасів згідно		
	П(С)БО 9 (Україна) «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»	ПБО 05/01 (Росія) «Облік матеріально– виробничих запасів»
Методи визначення собівартості	1.Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів 2.Середньозваженої собівартості 3.Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 4.Нормативних затрат 5.Ціни продажу	1.Метод конкретної ідентифікації 2.Середньозваженої собівартості 3.Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО) 4.Метод стандартних (нормативних) витрат 5.Метод роздрібних цін	1.За собівартістю кожної одиниці 2.За середньою собівартістю 3.За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО) 4.За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (засіб ЛІФО)
Умови застосування	Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів	-	При кожній групі (виду) МВЗ впродовж місяця застосовується один метод оцінки

Зазначимо, що в Україні облік запасів здебільшого побудований на схожих принципах із тими, що викладені в МСБО 2 «Запаси». У Росії підходи до оцінки та обліку виробничих запасів дещо інші. Розглянемо декілька з них. Так, на відміну від України, в Росії використовується чотири методи визначення собівартості запасів: за собівартістю кожної одиниці; за середньою собівартістю; за собівартістю перших за часом придбання матеріально – виробничих запасів (метод ФІФО) та за собівартістю останніх за часом придбання (метод ЛІФО). Використання методу ЛІФО під час оцінювання запасів є невід’ємною відмінністю в обліку запасів в Україні і Росії [4].

Оцінку за методом ЛІФО вилучено з П(С)БО 9 «Запаси». На даний момент цей метод не може використовуватись для здійснення оцінки запасів, за якою вони відображаються у фінансовій звітності України. Можливо його вилучення було поспішним. Адже використання даного методу на практиці забезпечує відображення реальної вартості запасів саме в умовах нестабільності економіки. Даний метод оцінки запасів заснований на використанні в обліку останньої ціни їх придбання за принципом «останній прийшов – перший пішов». На відміну від методу ФІФО (заснованому на принципі «перший прийшов – перший пішов»), метод ЛІФО дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів. Крім того, оцінка вибуття запасів за поточною (ринковою, що склалася на певний момент) вартістю дає змогу підприємству в умовах зростання цін поповнювати свої запаси, не шукаючи додаткових джерел поповнення оборотних коштів [2].

Отже, завдяки тому, що метод ЛІФО за будь-яких коливань цін, тобто незалежно від того, зростають вони чи знижуються, передбачає, що собівартість реалізованих товарів (продукції, робіт) утворюють витрати відповідно до рівня цін на момент продажу, цей метод порівняно з іншими покаже менший валовий прибуток у період інфляції і більший - у період дефляції. Відповідно згладжується вплив чинників піднесення і спаду в економіці держави. При постійному зростанні цін застосування методу ЛІФО дозволяло підприємству заощадити кошти, отримані з виторгу, для придбання наступних партій виробничих запасів.

Відносно ефективності застосування методу ЛІФО Г.С. Суков твердить: «На користь цього методу є важливий аргумент, оскільки для діяльності підприємства потрібна певна норма запасів – витрачені запаси відразу ж мають бути поповнені. Деякі економісти вважають, що найточніше визначити прибуток можна лише за умови збігання поточної собівартості з поточною ціною, незалежно від того, які матеріали витрачено для виготовлення продукції» [8].

Метод ЛФО за будь-яких коливань цін передбачав, що собівартість реалізованої продукції буде відповідати рівню цін на момент продажу. А оскільки темпи інфляції в Україні суттєво не знизились, цей метод, на нашу думку, в Україні було скасовано дещо передчасно.

2.4. Оцінка зобов'язань суб'єкта господарювання

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди [3].

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума входить до складу доходу звітного періоду.

Оцінка зі своєї сторони забезпечує можливість формування звітності. Точна оцінка впливу інфляційних процесів на показники бухгалтерської звітності сприяє обґрунтованості даних, що отримуються з облікових регістрів, а також правильності їхнього інтерпретування.

Визначення зобов'язання у цивільному та господарському праві характеризує його як односторонній юридичний зв'язок, що виникає між його учасниками, оскільки акцентується увага виключно на праві кредитора одержати виконання та обов'язку боржника задовольнити право кредитора.

В той же час така пасивна поведінка кредитора не відповідає дійсній природі зобов'язання, оскільки з метою задоволення та захисту свого права, він наділений ще й можливістю вимагати від боржника виконання його обов'язку.

З економічної точки зору зобов'язання розглядається як кредиторська заборгованість, що значно звужує це поняття. В обліку зобов'язання – це джерело формування фінансових ресурсів для фінансування операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. У майбутньому заборгованість за зобов'язаннями має бути погашена шляхом передачі певних активів або послуг. Таким чином, зобов'язання – це вимоги кредиторів стосовно активів підприємства.

Як об'єкт обліку, зобов'язання – один з основних чинників, що впливає на ліквідність, кредитоспроможність і стійкість підприємства. Раціональна організація обліку зобов'язань сприяє зміцненню договірної та розрахункової дисципліни, прискоренню оборотності оборотних коштів а, отже, поліпшенню фінансового стану підприємства, а правильно розроблена стратегія управління зобов'язаннями сприяє формуванню репутації надійної й відповідальної фірми.

Обґрунтування змісту принципів бухгалтерського обліку в ідентифікації та відображенні трансформації зобов'язань забезпечує використання єдиного методологічного підходу до бухгалтерського обліку зобов'язань підприємства, формулювання рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики їх облікового відображення.

Зокрема, керуючись принципами автономності та відповідності нарахування доходів і витрат у разі виявлення фактів господарського життя, що пов'язані з виникненням зобов'язань, маємо змогу своєчасно ідентифікувати зобов'язання і трансформувати їх під впливом зміни середовища існування підприємства. Вартісне вимірювання зобов'язань здійснюється з дотриманням принципів єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості та обачності, що дає змогу достовірніше оцінити зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку для цілей їх наступного відображення на рахунках та у звітності.

Господарські операції, пов'язані з виникненням, трансформацією і припиненням зобов'язань, реєструються на рахунках, виходячи з принципу

повного висвітлення, відповідності нарахування доходів і витрат, а також з принципу превалювання сутності над формою, що дає змогу адекватно використовувати рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Відображення зобов'язань підприємства, а також результатів операцій, пов'язаних з їх виникненням, трансформацією і припиненням, у звітності підприємства вимагає дотримання принципів періодичності, обачності та повного висвітлення, що забезпечує підвищення якості облікової інформації щодо зобов'язань підприємства, її повноту та порівнянність [4, с. 89].

Не всі зобов'язання, які виникають у цивільному та господарському праві відображаються в обліку. Виділення з усього комплексу зобов'язань підприємства їх обмеженої частини, яка відображається у бухгалтерській звітності, передбачає кваліфікацію ряду зобов'язань суб'єктів господарювання для цілей бухгалтерського обліку як умовних.

Передумови виникнення і трансформації зобов'язань є основою ідентифікації фактів їх зміни, забезпечують адекватне визнання зобов'язань як об'єктів бухгалтерського обліку. Це дає змогу удосконалити процес документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виникнення, трансформації, виконання та припинення зобов'язань. Своєчасна ідентифікація трансформації зобов'язань забезпечує підвищення достовірності фінансової звітності та відображення реального фінансового стану підприємства [5, с.109].

Трансформація зобов'язань зумовлюється змінами норм чинного законодавства та умов господарських договорів. Крім того, окремі випадки трансформації зобов'язань виникають внаслідок проходження певного визначеного проміжку часу. Узагальнення фактів зміни зобов'язань створює основні умови їх трансформації.

Передумови трансформації зобов'язань передбачені в Цивільному кодексі України, нормативно-правових актах, що регулюють діяльність підприємств і конкретний вид зобов'язань, а також у господарських договорах. Регулювання зобов'язань відповідно до чинного законодавства

здійснюється за такими етапами їх життєвого циклу: виникнення зобов'язань; виконання зобов'язань; припинення зобов'язання. У сучасних умовах господарювання велике значення для розвитку економічних відносин має своєчасне погашення зобов'язань.

Порушення умов погашення зобов'язань знижує платоспроможність суб'єктів господарювання, негативно впливає на ритмічність функціонування підприємств, позначається на фінансових результатах діяльності, призводить до зниження рентабельності. З огляду на це суттєве значення має використання достовірної, якісної та адекватної інформації про заборгованість, що формується в системі бухгалтерського обліку.

Висновки за розділом 2

У теорії бухгалтерського обліку власне процес здійснення оцінки узагальнюється у ряді послідовних технічних етапів, у ході яких реалізуються основні цілі оцінки: формування інформації для користувачів фінансової звітності, що має відповідні якісні характеристики, забезпечення збереженості майна та економічної ефективності його використання, визначення фінансового результату.

У ході паралельного аналізу таких облікових понять як «оцінка», «обліковий цикл» було обґрунтовано її роль та місце за різними стадіями облікового циклу у єдності та нерозривному взаємозв'язку між методом бухгалтерського обліку та облікового процесу, що носить замкнутий характер. На відміну від існуючих підходів, проілюстровано доцільність і важливість оцінки у ході реалізації конкретних облікових процедур за стадіями облікового циклу. Проведений аналіз взаємозв'язку стадій облікового циклу та елементів методу бухгалтерського обліку дозволив провести обґрунтування ролі і місця оцінки на цих стадіях.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку виділяють чотири методи оцінки активів, відповідно до яких повинна проводитись бухгалтерська оцінка і нематеріальних активів: 1) за фактичною собівартістю придбання або за історичною собівартістю; 2) за відновною вартістю або за поточною собівартістю; 3) за можливою ціною продажу або за вартістю реалізації (погашення); 4) за дисконтованою або теперішньою (приведеною) вартістю.

Мета переведення натурального вимірника виробничих запасів в грошовий визначається інтересами того, хто проводить цю оцінку. Оскільки інтереси користувачів часто змінюються, то періодично відбуваються зміни у виборі методу оцінки запасів. Обраний метод оцінки фіксується у Наказі про облікову політику підприємства. Кожен метод має переваги та недоліки. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки виробничої діяльності. В бухгалтерському обліку дуже важлива не кількість методів оцінки запасів, а їх безперечно позитивний вплив при прийнятті рішень щодо ціноутворення на вироблену продукцію та оцінку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Кожен господарюючий суб'єкт повинен створити систему обліку зобов'язань таким чином, щоб вона максимально швидко фіксувала облікову інформацію про наявність та рух зобов'язань на підприємстві. Адже дані про зобов'язання є підставою для прийняття управлінських рішень та проведення подальшого контролю та аналізу стану підприємства. Тому кожен суб'єкт господарювання повинен постійно здійснювати діяльність щодо вдосконалення обліку зобов'язань.

На досліджуваному підприємстві оцінка усіх об'єктів обліку проводиться згідно з чинним законодавством.

РОЗДІЛ 3

ОЦІНКА ВАРТОСТІ КОМПАНІЙ НА ОСНОВІ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Оцінка майна підприємства як елемент управління вартістю підприємства

Незважаючи на актуальність оціночної діяльності в умовах зростання масштабів приватизаційних процесів у країні, методичним питанням її обліково-аналітичного забезпечення в економічній літературі практично не приділяється уваги. Для ефективного розвитку підприємництва в Україні необхідно мати адекватну ринковим відносинам систему надання облікової інформації, що дозволяє з максимальною віддачею використовувати всі наявні ресурси.

Зростання в українській економічній практиці ролі теорії оцінки вартості підприємства (компанії, бізнесу, організації) актуалізує дослідження вітчизняного та зарубіжного досвіду у цій сфері. Якщо в переважній більшості випадків вітчизняний досвід оцінки базується на використанні затратного (облікового) підходу із паралельним внесенням коригувань, зарубіжний досвід характеризується більшою різноманітністю та передбачає впровадження ряду специфічних методів оцінки вартості [2].

У працях вітчизняних науковців значна увага приділяється безпосередньо підходам до оцінки, розгляду їх сутності, перевагам і недолікам їх застосування. При цьому недостатньо розкривається інформація, яка надається системою бухгалтерського обліку в процесах реалізації таких методів [6]. Відповідно, необхідним є проведення аналізу наявного методологічного оціночного інструментарію з метою обрання найбільш ефективних методів і підходів до розвитку методологічних складових системи бухгалтерського обліку у забезпеченні управління вартістю підприємства.

Основною метою проведення оцінки вартості підприємства є створення передумов для побудови ефективно діючої системи управління вартістю підприємства [2]. Основним видом вартості, який підлягає управлінню, є ринкова вартість. Однак в системі облікового забезпечення управління вартістю формується вартість, яка є максимально наближеною до ринкової. Існуючі методи оцінки вартості підприємства можна об'єднати в три основні підходи: затратний, дохідний, порівняльний [1].

Під підходом до оцінки вартості підприємства слід розуміти розроблену на базі певної економічної теорії, моделі або концепції сукупність способів і процедур оцінки вартості [7]. Для обґрунтування доцільності вибору конкретного підходу до оцінки вартості підприємства слід провести їх порівняльний аналіз на основі врахування таких критеріїв: використання базисної концепції; джерела інформації; мета проведення оцінки; методи оцінки; обов'язкові умови використання методу; переваги та недоліки застосування у порівнянні з іншими підходами (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Порівняльний аналіз затратного, дохідного та ринкового підходів до оцінки вартості підприємства [6]

Затратний (витратний, майновий, підхід на основі активів)	Дохідний	Ринковий (порівняльний, аналоговий)
1	2	3
Базисна концепція		
Концепція факторів виробництва	Концепція зміни вартості грошей в часі, теорія корисності	Теорія попиту і пропозиції
Джерела інформації		
1. По відношенню до об'єкта оцінки		
Внутрішня інформація (звітність підприємства)	Внутрішня інформація (звітність підприємства), зовнішня інформація (ставка дисконтування, капіталізації)	Внутрішня інформація (фінансова інформація підприємства), зовнішня інформація (інформація фондового ринку)
2. За часовим характером		
Поточне (існуючий стан)	Майбутнє (перспектива)	Минуле (ретроспектива)

Порівняльний аналіз характерних особливостей застосування різних підходів до оцінки вартості підприємства дозволяє зробити такі висновки:

1. Затратний підхід слід застосовувати для підприємств, які мають нестабільні фінансові результати, а також для новостворених і технологічно унікальних підприємств. При цьому слід враховувати, що результати оцінки вартості підприємства з використанням методів затратного підходу в умовах недооцінки нематеріальних переваг підприємства викликають заниження його вартості [5].

2. Дохідний підхід до оцінки вартості підприємства дозволяє одержати найбільш точні результати за умови, що досліджуване підприємство не є новоствореним, інформація щодо його діяльності є достовірною, прозорою і доступною, а прибутковість підприємства носить відносно стабільний характер протягом останніх декількох років функціонування [5].

3. Ринковий підхід до оцінки вартості підприємства може застосовуватись як для прибуткових, так і для неприбуткових підприємств. При цьому визначальним фактором для оцінки за цим підходом є наявність підприємств, аналогічних до досліджуваного [5]. Також більш ефективним цей підхід буде для новостворених підприємств, що займаються наданням послуг чи виконанням робіт, що не є унікальними в певному ринковому сегменті [11].

Залежно від особливостей функціонування підприємства та цілей оцінки його вартості повинен бути обраний конкретний метод оцінки [2].

У сучасних умовах господарювання підприємство, як об'єкт власності, може бути джерелом прибутку та об'єктом ринкової угоди. Таким чином, воно є специфічним товаром, який може бути проданий, переданий у заставу, застрахований, внесений до заповіту тощо. Підприємство перетворюється на об'єкт угоди, товар зі всіма належними йому властивостями [8].

Операції з таким специфічним товаром, як підприємство, повинні відображатись в системі бухгалтерського обліку. В той же час, підприємство як товар має власні специфічні характеристики корисності і вартості. Перш

за все, як будь-який товар, підприємство повинне володіти корисністю для покупця та відповідною споживчою вартістю [1]. Як і в будь-якого іншого товару, корисність підприємства реалізується через його використання (споживання). Основа корисності підприємства полягає в його здатності приносити прибуток власнику та задовольняти вимоги осіб, зацікавлених в його функціонуванні. Корисність виявляється через процес функціонування підприємства. Тому операції з ним, як зі специфічним товаром, повинні підлягати обліковій оцінці та відобразатись в системі бухгалтерського обліку в цілях забезпечення такою інформацією суб'єктів прийняття рішень [8].

Основними специфічними властивостями підприємства як товару, що впливають на відображення його вартості в системі бухгалтерського обліку, є такі:

- ініціативні управлінські заходи;
- зовнішнє середовище підприємства, вартість якого визначається;
- результати функціонування підприємства, що утворюються під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників [4].

Як наслідок, в бухгалтерському обліку вартість підприємства виступає зовнішньою відносно системи обліку категорією, що порівнюється з балансовою вартістю, яка формується на основі бухгалтерських даних. Для відображення цієї різниці в діючій системі обліку призначений рахунок 19 «Гудвіл», де відображається як позитивна різниця, що утворюється при придбанні – «Гудвіл при придбанні», так і негативна – «Негативний гудвіл» [9].

Враховуючи існування відмінностей між зазначеними видами вартостей (вартістю підприємства та балансовою вартістю), можна визначити ступінь відхилення між ними, який відобразатиме рівень відповідності системи бухгалтерського обліку потребам користувачів інформації про вартість підприємства:

$$PB = BB \times PH \quad (3.1)$$

$$PH_{сбо} = \frac{PB}{BB} \times 100 \quad (3.2)$$

де PB – вартість підприємства;

BB – балансова вартість підприємства;

PH_{сбо} - рівень неадекватності системи бухгалтерського обліку [4].

PH_{сбо} – це перевідний коефіцієнт, який дозволяє зіставити ринкову та балансову вартість підприємства та визначає, наскільки система бухгалтерського обліку підприємства та обраний ним в результаті використання механізму облікової політики набір варіантів ведення обліку відповідають поглядам аналітиків ринку капіталу. Цей показник відображає існуючі диспропорції між оцінкою результатів діяльності підприємства на основі прийнятої облікової методології та на основі аналізу очікувань ринку. [7]

Дослідження причин неможливості достовірної оцінки вартості підприємства на основі інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку, підтверджує необхідність якісної перебудови бухгалтерської методології в цілях досягнення адекватності облікового забезпечення потребам управління вартістю підприємства [7].

Процес організації бухгалтерського обліку супроводжується розробкою відповідної облікової політики. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика є важливим інструментом, який дозволяє побудувати систему бухгалтерського обліку, здатну максимально задовольняти потреби в інформації для цілей управління власністю [3].

В межах побудови та упорядкування системи бухгалтерського відображення фактів господарського життя підприємство володіє правом

вибору альтернативних методів ведення обліку, визначених діючими П(С)БО та податковим законодавством. Забезпечення сталих інформаційних зв'язків між суб'єктом господарювання та зовнішніми користувачами в частині показників вартості, є основним завдання організації обліку в процесах підготовки якісної, зрозумілої та зіставної фінансової звітності [8].

Оцінка вартості підприємства можлива за наявності стандартизованих даних, які відображають його реальний ринковий та економічний стан, ресурсний потенціал, що зумовлює потребу у модифікації облікової політики діючих підприємств [1]. Необхідність затвердження в обліковій політиці положень в частині вибору методів оцінки вартості активів та зобов'язань, порядку їх застосування в цілях приведення вартості підприємства до рівня ринкової, забезпечується використанням Положення (Наказу) про облікову політику в якості внутрішнього загальноприйнятого стандарту в процесах управління вартістю підприємства.

Для ефективного формування облікової політики в частині оцінки показників вартості підприємства повинні враховуватися основні її елементи в розрізі організаційної, методичної, технічної та інших складових (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Інформація щодо оцінки, яка повинна бути зазначена у розпорядчому документі про облікову політику підприємства

Складова розпорядчого документу	Зміст
Методична	оптимальні методи оцінки вартості активів та зобов'язань з урахуванням завдань оцінки вартості підприємства; порядок застосування методів оцінки в процесах коригування вартості активів та зобов'язань; вибір оціночних показників, які найбільш повно відображають сутність вартості як економічної категорії з урахуванням інтегрованого підходу;
Організаційна	перелік та розрізи аналітичної інформації, необхідної безпосередньо для проведення процесу оцінки; порядок узагальнення і документальне забезпечення оформлення результатів проведеної оцінки вартості підприємства

Наведені положення виступають базовими умовами функціонування системи управління вартістю підприємства, спрямованої на зростання капіталу власників і гармонізацію відносин між суб'єктами інвестування.

Таким чином, можна стверджувати, що основою при прийнятті управлінських рішень стосовно інвестування, кредитування, страхування та інших питань, пов'язаних з оцінкою власності, мають бути показники, що характеризують вартість підприємства. Ці показники можуть бути різноманітними в залежності від різних типів інформації. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку розширило можливості використання змішаної концепції відображення в балансі активів та пасивів, яка дозволяє більш об'єктивно оцінити реальну вартість компанії на основі майнового підходу. Також слід відмітити, що вибір підходу та методу оцінки залежить від її мети й обмежень у використанні, що зумовлюються особливостями підприємства; і відповідно до цього зростає необхідність у затвердженні в обліковій політиці положень в частині вибору методів оцінки вартості активів та зобов'язань, порядку їх застосування в цілях приведення вартості підприємства до рівня ринкової.

3.2. Оцінка вартості підприємства у процесі об'єднання бізнесу

В умовах конвергенції систем міжнародних стандартів обліку і аудиту, переходу українських підприємств на МСФЗ та сучасних тенденцій до корпоратизації підприємств торгівлі укрупнення торгових мереж (злиття та поглинання компаній) потребує спеціальних способів і методів зіставлення елементів фінансової звітності таких компаній з реалістичними видами їх оцінки. Тому напрацювання зіставних критеріїв та підходів щодо оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку за елементами фінансової звітності набуває все зростаючої актуальності та вагомості. Зазначене пояснюється

плюралізмом підходів як до визначення складу елементів фінансової звітності за окремими об'єктами, так і до визначення видів їх оцінок у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ – IFRS), Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку США (ЗПБО – US GAAP), Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА) і врешті-решт – у Національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в Україні.

Незалежно від економічних умов, в Україні здійснюються угоди та формується тренд з об'єднання бізнесу та укрупнення підприємств. Причиною цього є зростання конкуренції на ринках та їх глобалізація. Окрім того, об'єднані підприємства мають кращі можливості для збільшення виробництва та підвищення його рентабельності. Нарешті, незважаючи на часткову втрату окремими суб'єктами самостійності та гнучкості, великі об'єднання є більш конкурентоздатними та стійкими до коливань ринку. Відповідно до даних Bureau van Dijk (Moody's Analytics) глобальний обсяг і кількість угод злиттів і поглинань (M&A) у 2017 р. знизився (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Обсяг і кількість світових угод із злиття та поглинання за секторами у 2015–2017 рр.

Сектор	2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	Кількість угод	Обсяг угод, млн дол.	Кількість угод	Обсяг угод, млн дол.	Кількість угод	Обсяг угод, млн дол.
Машинобудування та виробництво промислового устаткування, меблів, переробка	13 159	730 117	11 796	707 022	9 959	568 957
Оптова та роздрібна торгівля	7 010	300 933	6 368	231 482	6 040	231 288
Хімічна промисловість	6 288	621 827	5 897	511 520	5 076	388 990
Банківський сектор	1 936	359 272	2 279	212 691	2 023	311 973
Освіта та охорона здоров'я	1 795	70 310	1 716	42 502	1 811	55 171

Статистичні дані табл. 3.3 свідчать, що процеси об'єднання в торговельному секторі економіки значно більші, ніж у хімічній промисловості та банківському секторі, що говорить про необхідність удосконалення оцінювання у процесі об'єднання бізнесу.

Незважаючи на загальне зниження кількості та вартості глобальних злиттів і поглинань у 2017 р., більш позитивна тенденція була зафіксована з боку фондів Private Equity & Venture Capital. Усього у 2017 р. цими учасниками ринку було реалізовано угод M&A на суму 752,8 млрд дол. США проти 588 млрд. дол. США у 2016 р. [5].

Визначення вартості активів підприємств в умовах глобалізації та корпоратизації передбачає значну множину варіантів, у т. ч. і при проведенні їх переоцінки. Можливі види вартості в інших випадках оцінки залежать від структури активів: для запасів виділяють собівартість та можливу чисту ціну продажу, для нематеріальних активів і основних засобів – первісну, балансову, амортизаційну, ліквідаційну, відновлювальну вартість, фінансових активів – фактичну вартість [1]. Проте, базовою класифікацією оцінки була і залишається класифікація за видами оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Так, ЗПБО не обмежуються рекомендаціями щодо вибору методів оцінки, а передбачають значну свободу у виборі методики оцінки майна, як зазначає Селіванова Ю. В. [6]. Порівняємо ці методи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності за МСФЗ та ЗПБО (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Порівняння методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності за МСФЗ та ЗПБО

Метод оцінки	МСФЗ	ЗПБО
1	2	3
Історична собівартість	Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання.	Нерухомість, основні засоби та більшість запасів (зобов'язання з надання товарів або послуг клієнтам) оцінюються за первісною вартістю.

Продовж. табл. 3.4

1	2	3
Історична собівартість (продовження)	Зобов'язання – за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності	Вона являє собою суму грошових коштів та їх еквівалентів, які виплачуються для придбання активу (після понесення зобов'язання), регулюється після амортизаційних та інших відрахувань
Поточна собівартість	Активи (зобов'язання) відображаються за (недисконтованою) сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу (погашення зобов'язання) на поточний момент	Деякі запаси відображаються за їх поточною (відновною) вартістю, яка є сумою грошових коштів, або їх еквівалентів, яку потрібно сплатити за такий самий або еквівалентний актив у поточний момент часу
Вартість реалізації (погашення)	Активи (зобов'язання) відображаються за сумою (недисконтованих) грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу (погашення зобов'язань) в ході звичайної реалізації	Короткострокова дебіторська заборгованість і деякі запаси, зобов'язання, що будуть сплачені на майбутні дати (торговельна кредиторська заборгованість, гарантійні зобов'язання) відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, у яку актив, як очікується, буде перетворений у зв'язку з курсом бізнесу на менш прямі витрати, якщо вони необхідні, щоб зробити таке перетворення
Теперішня вартість	Активи (зобов'язання) відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень (вибуття) грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання	Довгострокова дебіторська та кредиторська заборгованість обліковуються за теперішньою або дисконтованою вартістю майбутніх надходжень грошових коштів, в яку актив, як очікується, перетвориться (потрібні для погашення зобов'язань) у зв'язку з визначенням нинішнього значення відтоку грошових коштів
Поточна ринкова вартість	–	Деякі інвестиції в ринкові цінні папери, активи, які, як очікується, будуть продані за цінами нижче, ніж їх балансова вартість

1	2	3
Поточна ринкова вартість (продовження)		Деякі зобов'язання, які включають товари та цінні папери, наприклад продаж загальних акцій, які не покладені в основу товарів або цінних паперів, обліковуються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які можуть бути отримані шляхом продажу активів у порядку ліквідації
Справедлива вартість (поза Концептуальною основою)	Ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки	–

Багатоваріантність об'єктів бухгалтерського обліку зумовлює варіативність методів їх оцінки в системах П(С)БО та МСФЗ. На основі проведеного порівняльного аналізу допустимих методів оцінки активів і зобов'язань, згідно з новими редакціями П(С)БО, МСФЗ та документами ЗПБО, можна відмітити, що можуть застосовуватися різні методи оцінки, перелік яких узагальнено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Методи оцінки вартості активів та зобов'язань

Метод оцінки	Кількість варіативних форм		
	за П(С)БО	за МСФЗ	в СРСР
1	2	3	4
Методи амортизації основних засобів	5	7	1
Методи амортизації інших необоротних активів	2	–	–
Методи амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	2	–	3
Методи амортизації нематеріальних активів	5	7	–
Методи амортизації довгострокових біологічних активів	5	3	–
Методи амортизації інвестиційної нерухомості (при її відображенні за первісною вартістю)	5	3	–
Методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу	2	2	–
Методи визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості за відсутності активного ринку	4	3	–
Методи оцінки довгострокових біологічних активів	2	2	–

Продовж. табл. 3.5

1	2	3	4
Методи визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції за відсутності активного ринку	4	4	2
Методи оцінки запасів на дату балансу	2	1	1
Методи оцінки запасів при їх вибутті	5	3	–
Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу	3	3	–
Методи визначення резерву сумнівних боргів	2	–	–
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	3	3	–
Методи оцінки ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	3	3	–
Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях з пов'язаними сторонами	4	–	–
Кількість комбінацій облікових моделей	345600000	1714608	6

Як свідчать дані табл. 3.5, найбільша кількість комбінацій облікових моделей у вітчизняній обліковій системі – 34 5600 000. Найбільше методів оцінки існує при оцінюванні основних засобів та запасів. Узагальнивши наукові здобутки вчених щодо формування переліку оцінок об'єктів обліку й елементів фінансової звітності та підходи міжнародних стандартів фінансової звітності, слід зауважити, що, незважаючи на їх плюралізм, вони мають ряд суттєвих неточностей, а саме:

- не враховано найбільш актуального складу елементів фінансової звітності, зокрема іншого сукупного доходу;
- тією чи іншою мірою запропоновані підходи до оцінки враховують положення різних систем професійних стандартів, проте вони залишаються все ж фрагментарними і не дають цілісного уявлення про методіку оцінки об'єктів обліку та елементів фінансової звітності;
- перехід українських підприємств на МСФЗ та сучасні тенденції до корпоратизації підприємств торгівлі, укрупнення торгових мереж (злиття та поглинання компаній) потребують спеціальних способів і методів зіставлення елементів фінансової звітності таких компаній з реалістичними видами їх оцінки;

– відсутня чітка класифікація та систематизація методів оцінювання об'єктів обліку при об'єднанні бізнесу, які б ураховували специфіку даного процесу.

Об'єднання бізнесу досить новим поняттям для вітчизняного обліку. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» визначає його як операцію чи інша подію, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами.

При цьому бізнесом є сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу у формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам [3].

Отже, ключовим у цих поняттях і процесах є отримання контролю та бізнес, тобто сукупність видів діяльності, а тільки пізніше активів, що не є тотожним визначенню «підприємство». При цьому якщо придбані активи не є бізнесом, суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу.

Об'єднання бізнесу відбувається за методом придбання, яке обов'язково вимагає визначення дати придбання, що впливає на методіку оцінювання активів та зобов'язань за цією угодою. Отже, датою придбання є дата отримання контролю за об'єктом придбання, яка є датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання.

З урахуванням вищенаведеного, на основі компаративного аналізу міжнародних стандартів, запропонуємо науково-методичний підхід до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку, згрупованих за елементами фінансової звітності, який дозволяє чітко ідентифікувати вид оцінки відносно кожного з вказаних об'єктів (у т. ч. і щодо іншого сукупного доходу) як на дату визнання, так і на дату балансу та, на відміну від існуючих, враховує можливість присвоєння оцінки таким об'єктам у разі здійснення угод з об'єднання бізнесу та переході українських підприємств на МСФЗ.

За розробленим підходом слід звернути особливу увагу на оцінку об'єктів такого специфічного елементу фінансової звітності, як інший сукупний дохід. Ураховуючи перелік його складових, визначених згідно з МСФЗ 1, основними видами оцінки на момент первісного визнання та подальшої оцінки є такі: 1) переоцінена вартість (яка за альтернативною моделлю оцінки на дату балансу є її справедливою вартістю); 2) власне справедлива вартість. Слід зауважити, що використання тієї чи іншої вартості відносно певних об'єктів іншого сукупного доходу визначається специфікою їх обліку. Поряд з цим, поставлений у відповідність кожному об'єкту обліку за кожним з елементів фінансової звітності перелік вартостей дозволяє чітко визначати необхідний її вид залежно від дати оцінки та з урахуванням специфічних ситуацій, що можуть відбуватися на підприємствах, у т. ч. і торговельних, а саме: об'єднання бізнесу чи переходу їх на МСФЗ.

Деталізація умов зазначених ситуацій дозволяє зробити висновок, що згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» станом на дату придбання покупець визнає та оцінює, окремо від гудвілу, ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання. Визнання ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань здійснюється відповідно до умов:

- відповідності визначенню активів і зобов'язань, наведених у «Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності», на дату придбання;

- придбані активи та прийняті зобов'язання мають бути частиною предмета обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх власників) в операції об'єднання бізнесу, а не результатом окремих операцій [3].

Вказані умови накладають специфіку на визначення вартості цих активів та зобов'язань, що полягає в необхідності їх оцінки за справедливою вартістю на дату придбання з метою розрахунку суми чистих активів.

3.3. Оцінка майна підприємства в умовах припинення діяльності

Припинення діяльності суб'єктів підприємницької діяльності регулюється багатьма нормативними документами. Форми припинення діяльності юридичної особи (далі – підприємство) визначено ст. 104 Цивільного кодексу і ст. 59 Господарського кодексу. Припинення діяльності підприємства здійснюється шляхом його реорганізації або ліквідації.

Реорганізація може здійснюватися шляхом злиття, приєднання, розділу, перетворення. Відбувається за рішенням загальних зборів учасників товариства або засновника унітарного підприємства. При реорганізації юридичної особи до його правонаступників переходить майно (у тому числі право вимоги і борги). Майно переходить у момент підписання передавального або розподільного балансу, якщо інше не передбачено законодавством. Нова юридична особа за зобов'язаннями, які перейшли до неї, несе повну матеріальну відповідальність, навіть якщо прийняті активи не покривають кредиторських вимог.

Ліквідація юридичних осіб здійснюється без переходу прав і обов'язків підприємства, що ліквідується, до інших осіб, тобто без правонаступництва. При ліквідації підприємства його права й обов'язки припиняються.

Ліквідація підприємства здійснюється в таких випадках:

1. На підставі рішення, прийнятого власником самостійно:

за рішенням учасників або органа юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами, тобто вищого органа товариства або керівника унітарного підприємства; після закінчення терміну, на який воно створювалося, або після досягнення мети, поставленої під час його створення.

2. Згідно з чинним законодавством. Причини обов'язкової ліквідації подано в табл. 3.6.

Причини ліквідації підприємств різних організаційно-правових форм

Вид підприємства	Причини ліквідації	Законодавчий акт
Повне товариство	Підлягає ліквідації (реорганізації або зміні форми господарювання), якщо в ньому залишився один учасник	Цивільний кодекс, ст. 132
Командитне товариство	Підлягає ліквідації (або перетворенню в повне) у разі вибуття всіх вкладників	Цивільний кодекс, ст. 139
Акціонерне товариство	Підлягає ліквідації, якщо вартість чистих активів стає меншою від законодавчо встановленого мінімального розміру статутного фонду	Цивільний кодекс, п. 3, ст. 155
Товариство з обмеженою відповідальністю	Підлягає ліквідації, якщо: вартість чистих активів стає меншою від законодавчо встановленого мінімального розміру статутного фонду; учасники не сплатили всю суму своїх внесків протягом першого року	Цивільний кодекс, п. 4 ст. 144

3. Примусова ліквідація за рішенням суду:

- визнання недійсним запису про проведення державної реєстрації через порушення закону, допущені при створенні юридичної особи, які не можна усунути;
- проведення діяльності, що суперечить установчим документам або заборонена законом;
- невідповідність мінімального розміру статутного фонду вимогам закону;
- неподання протягом року до органів ДПС податкових декларацій, інших документів відповідно до закону;
- наявність у Єдиному державному реєстрі (ЄДР) запису про відсутність юридичної особи за зазначеним нею місцезнаходженням.

4. У процесі визнання підприємства банкрутом.

Документальне оформлення рішення про ліквідацію.

При ліквідації підприємства за рішенням суду документом, на підставі якого провадиться реєстрація припинення юридичної особи, є копія судового рішення про ліквідацію, яку орган суду направляє державному реєстратору.

Вимоги до документального оформлення при ліквідації підприємства за рішенням власника подано нижче:

Таблиця 3.7

Органи, що приймають рішення про ліквідацію

Вид підприємства	Орган, що приймає рішення	Документ
Повне і командитне товариство	Збори учасників з повною відповідальністю	Протокол зборів. Рішення має бути прийнято загальною згодою всіх учасників з повною відповідальністю
Акціонерне товариство	Загальні збори акціонерів	Протокол зборів. Рішення має бути прийнято більшістю не менше ніж 3/4 голосів за умови присутності на зборах акціонерів, які володіють сукупно не менше ніж 60% голосів
Товариство з обмеженою додатковою відповідальністю	Збори учасників	Протокол зборів. Рішення має бути прийнято простою більшістю за умови присутності на зборах учасників, які володіють сукупно більше ніж 60% голосів
Унітарне підприємство	Власник	Розпорядження або наказ

Орган ліквідації.

Відповідно до ст. 105 Цивільного кодексу ліквідація підприємства провадиться спеціально створюваною комісією з припинення юридичної особи. Комісія може складатися з кількох осіб (ліквідаційна комісія) або з однієї особи, яку називають ліквідатором. Згідно зі ст. 105 цього Кодексу при ліквідації підприємства за рішенням власників функції ліквідаційної комісії може бути покладено на орган управління або на керівника.

Якщо в статутному фонді підприємства є частка державної власності, то до комісії потрібно включити представника відповідного державного органу. В усіх інших випадках склад ліквідаційної комісії не регламентовано. Новим у законодавстві є те, що в усіх випадках склад комісії має бути погоджено з органом державної реєстрації.

З дня призначення ліквідаційної комісії до неї переходять повноваження з управління справами підприємства (п.3 ст. 105 Цивільного кодексу, п. 3 ст. 91 Господарського кодексу). У суді комісія (ліквідатор) виступає від імені юридичної особи.

До обов'язків ліквідаційної комісії входять:

– публікація в спеціалізованому виданні інформації про ліквідацію підприємства та про порядок і терміни пред'явлення кредитором претензій (п. 3 ст. 60 Господарського кодексу);

– персональне повідомлення відомих кредиторів у письмовій формі про ліквідацію підприємства (п. 3 ст. 60 Господарського кодексу);

– вжиття заходів щодо стягнення дебіторської заборгованості та виявлення вимог кредиторів з письмовим повідомленням кожного з них про ліквідацію (п. А ст. 60 Господарського кодексу);

– оцінка майна підприємства, що ліквідується, проведення розрахунків з кредиторами, складання ліквідаційного балансу та подання його власнику або органу, що призначив ліквідаційну комісію. Достовірність і повнота ліквідаційного балансу повинні бути перевірені в установленому законодавством порядку (п. 5 ст. 60 Господарського кодексу).

Законом № 2372-111 запроваджено відповідальність за порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (ст. 166-6) (табл. 3.8).

Претензії кредиторів до підприємства, що ліквідується, задовольняються з майна цього підприємства. Черговість і порядок задоволення вимог кредиторів визначаються відповідно до закону (п. 2 ст. 61 Господарського кодексу).

Претензії, не задоволені за браком майна, вважаються погашеними. Погашеними вважаються також претензії, не визнані ліквідаційною комісією, якщо кредитори протягом місячного терміну з дня отримання повідомлення про повне або часткове невизнання претензії не звернуться до суду з відповідним позовом. Погашеними також вважаються претензії, у задоволенні яких кредитор відмовив суд (п. 3 ст. 61 Господарського кодексу).

Штрафи, які можуть бути накладені у ході ліквідації

Зміст порушення	Особа, на яку накладається штраф	Міра відповідальності
Неподання або несвоєчасне подання, подання за невстановленою формою або подання недостовірної фінансової звітності, ліквідаційного балансу, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи	Голова ліквідаційної комісії, ліквідатор	Штраф від 30 до 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510 –1020 грн.)
Ведення з порушенням встановленого порядку бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна та зобов'язань юридичної особи і складання балансу	Особа, відповідальна за ці операції	Штраф від 30 до 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (510 –1020 грн.)
Ухилення голови ліквідаційної комісії, ліквідатора, інших відповідальних осіб, залучених до ліквідації юридичної особи, від ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією юридичної особи, включаючи оцінку майна та зобов'язань юридичної особи і складання балансу	Голова ліквідаційної комісії, ліквідатор, інші залучені до ліквідації особи	Штраф від 40 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (680 –1700 грн.)
Дії, передбачені частинами першою, другою, третьою ст. 166s (пункти 1 – 3 цієї таблиці), вчинені особами повторно протягом року	Особа, протягом року піддані адміністративному стягненню за такі самі порушення	Штраф від 50 до 120 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (850 –2040 грн.)

Організаційні заходи при ліквідації.

Перелік документів, який потрібно надати державному реєстратору для внесення до ЄДР запису про рішення щодо ліквідації, а саме:

- нотаріально засвідчена копія рішення засновників (учасників) або уповноваженого ними органу про припинення юридичної особи;
- документ, що підтверджує внесення плати за публікацію повідомлення про прийняття рішення про ліквідацію.

Після закінчення ліквідаційної процедури, але не раніше двох місяців з дати публікації повідомлення в спеціалізованому друкованому ЗМІ, слід

надати державному реєстратору документи, перелік яких залежить від причини, через яку підприємство ліквідується.

При ліквідації за рішенням власників надаються (ст. 36):

- заповнена відповідна реєстраційна картка;
- свідоцтво про державну реєстрацію;
- оригінал установчих документів;
- акт ліквідаційної комісії з ліквідаційним балансом, затвердженим рішенням засновників або уповноваженого ними органу;
- довідка відповідного органу ДПС про зняття юридичної особи з обліку як платника податків;
- довідка відповідного органу Пенсійного фонду про зняття з обліку;
- довідка відповідних органів фондів соціального страхування про зняття з обліку;
- довідка архівної установи про прийняття документів, які підлягають довготерміновому зберіганню відповідно до законодавства;
- висновок аудитора про достовірність і повноту ліквідаційного балансу. Підписи на ліквідаційному балансі повинні бути нотаріально засвідчені.

При ліквідації в результаті реорганізації надаються (ст. 37):

- заповнена відповідна реєстраційна картка;
- свідоцтво про державну реєстрацію;
- оригінал установчих документів;
- нотаріально засвідчена копія передавального акта, якщо припинення здійснюється в результаті злиття, приєднання або перетворення;
- нотаріально засвідчена копія розподільного балансу, якщо припинення здійснюється в результаті розподілу;
- документ про узгодження плану реорганізації з органом ДПС;
- довідка відповідного органу ДПС про зняття юридичної особи з обліку як платника податків;
- довідка відповідного органу Пенсійного фонду про зняття з обліку;

– довідка відповідних органів фондів соціального страхування про зняття з обліку;

– довідка архівної установи про прийняття документів, які підлягають довготерміновому зберіганню відповідно до законодавства;

– висновок аудитора про достовірність і повноту передавального акта або розподільного балансу.

Передатний акт або розподільний баланс повинен бути затверджений засновниками (учасниками) підприємства або органом, що прийняв рішення про ліквідацію. Підписи на передавальному акті або ліквідаційному балансі повинні бути нотаріально засвідчені.

Слід звернути увагу на те, що в переліку відсутні документи, які підтверджують здавання печаток і штампів органам внутрішніх справ і закриття рахунків. Ці документи надаватимуться до інстанцій, які видають перераховані вище довідки.

Підприємство вважається ліквідованим з дня внесення запису про його ліквідацію до державного реєстру. Положення про Єдиний державний реєстр і реєстрацію відомостей у ньому визначено розділом II Закону № 755-IV (статті 16 – 22). Згідно з п. 10 ст. 36 цього Закону реєстратор не пізніше наступного дня з дати державної реєстрації ліквідації повинен видати голові ліквідаційної комісії або надіслати рекомендованим листом з описом вкладення один примірник оригіналу установчих документів і свідоцтво про реєстрацію юридичної особи, на яких ставиться спеціальна позначка про державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Крім того, державний реєстратор не пізніше наступного дня з дати державної реєстрації припинення юридичної особи зобов'язаний направити повідомлення про це до відповідних органів статистики, ДПС. Пенсійного фонду і фондів соціального страхування.

Зняття з обліку як платника податків.

Зняття з обліку в органах ДПС регулюється Інструкцією № 80.

У разі прийняття власником рішення про ліквідацію юридична особа зобов'язана повідомити про це орган податкової служби за місцем реєстрації у триденний термін здати прийняття рішення. Перелік документів, які подаються при цьому, встановлено пп. 8.1.1 Інструкції № 80:

- заява про зняття з обліку платника податків за ф. № 8-ОПП;
- оригінал довідки за ф. № 4-ОПП;
- копія рішення власника або уповноваженого ним органу про ліквідацію;
- копія розпорядчого документа про створення ліквідаційної комісії;
- ліквідаційна картка органів державної статистики;
- заява про зняття з обліку платника ПДВ, оригінал свідоцтва платника ПДВ і завірені в ДПС копії цього свідоцтва (неплатників ПДВ це не стосується).

У 10-денний термін з дня подання заяви про зняття з обліку потрібно скласти ліквідаційний баланс у формі річного звіту і подати його на перевірку до органу податкової служби (пп. 8.1.3 Інструкції № 80). Ліквідаційний баланс складається станом на дату прийняття рішення про ліквідацію.

У місячний термін з дня подання заяви орган ДПС має прийняти рішення про проведення документальної перевірки і відповідні підрозділи повинні розпочати перевірку (абзац перший п. 8.2 Інструкції № 80).

Документальна перевірка не провадиться (за рішенням керівника органу ДПС) у разі, якщо (абзац третій п. 8.2 Інструкції № 80):

- платник податків зупинив діяльність;
- платник податків не перебуває за місцем реєстрації (обліку);
- платник податків не подає звітність протягом одного року до органу ДПС;
- платник податків не має податкового боргу і щодо нього використано інформацію від банківських установ, митної служби та інших контролюючих

органів про відсутність здійснення господарської діяльності з моменту подання останньої звітності, а також підрозділи податкової міліції підтвердили неможливість установлення місцезнаходження такого платника податків.

Якщо за результатами перевірки встановлено факт відсутності заборгованості перед бюджетами, орган податкової служби знімає платника податків з обліку. Зняття з обліку платника податків в органах ДПС провадиться за наявності повідомлення від установи банку про закриття такому платнику рахунків. Після завершення процедури зняття з обліку орган ДПС складає довідку про зняття з обліку платника податків за ф. № 12-ОПП, яку направляє органам державної реєстрації (п. 8.3 Інструкції № 80).

Якщо в процесі перевірки виявлено заборгованість перед бюджетом (тобто донараховано суми податків, штрафів, пені), то орган ДПС направляє на адресу особи, відповідальної за погашення податкових зобов'язань, повідомлення про наявність зобов'язань зі сплати податків і зборів за ф. № 10-ОПП (п. 8.5 Інструкції № 80).

Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків у разі ліквідації підприємства, є:

- при ліквідації платника податків – ліквідаційна комісія або інший орган, що здійснює ліквідацію відповідно до законодавства;
- при ліквідації філій, відділень, інших відособлених підрозділів платника податків – такий платник податків;
- при ліквідації кооперативів, кредитних союзів, товариств співвласників житла або інших колективних господарств – їх члени (пайовики) солідарно;
- при ліквідації інвестиційних фондів – інвестиційна компанія, що здійснює керування таким інвестиційним фондом.

Зняття з обліку здійснюється лише після сплати донарахованих сум.

Законодавчими актами України встановлено обов'язкове підтвердження достовірності й повноти ліквідаційного балансу аудитором (аудиторською фірмою).

Послідовність дій.

Процес ліквідації підприємства слід починати зі створення ліквідаційної комісії. Як зазначалося вище, склад ліквідаційної комісії при ліквідації з ініціативи власника нормативними документами не регламентовано. Зазвичай, до комісії, поряд з іншими членами, включають бухгалтера підприємства, який і займається безпосередньо оформленням ліквідаційних заходів. Склад комісії має бути зафіксовано у протоколі та погоджено з органом державної ліквідації.

Робота комісії починається з публікації оголошення про ліквідацію. Зробити це згідно зі ст. 20 Закону № 1 576-ХІІ потрібно в триденний термін з дати призначення комісії. Згідно зі ст. 60 Господарського кодексу ліквідаційна комісія (ліквідатор) розміщує у спеціалізованому ЗМІ оголошення про реорганізацію або ліквідацію юридичної особи з обов'язковим зазначенням термінів пред'явлення претензій кредиторами (не менше двох місяців). Перелік видань, у яких потрібно розмістити оголошення, наведено у ст. 58 Господарського кодексу. До нього входять газета «Урядовий кур'єр», офіційні друковані видання органу державної влади або органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням підприємства.

Згідно зі ст. 22 Закону № 7551V повідомлення про прийняття рішення про ліквідацію повинно містити:

- назву юридичної особи;
- ідентифікаційний код юридичної особи;
- місцезнаходження юридичної особи;
- підставу для прийняття рішення про ліквідацію;
- місце і дату внесення запису про прийняття рішення про ліквідацію;
- дату призначення і відомості про ліквідаційну комісію (ліквідатора);

– порядок і терміни заявлення кредитором вимог.

Потім слід здійснити вищеприписані заходи щодо зняття з обліку.

Органи податкової служби провадять перевірку за даними податкової та фінансової звітності на дату прийняття рішення про ліквідацію, мета якої перевірити правильність обчислення і повноту сплати податків до бюджетів усіх рівнів. Якщо в період проведення перевірки здійснювати активну роботу щодо реалізації основних засобів, залишків запасів, погашення заборгованостей з дебіторами-кредиторами, з оплати праці тощо, то, скоріше за все, доведеться спілкуватися з представниками ДПС з приводу перевірки двічі, що цілком зрозуміло, адже зазначені операції спричиняють виникнення зобов'язань зі сплати податків.

Більш раціональним видається інший варіант. Рішення про ліквідацію підприємства не виникає раптово. Це питання, як правило, обговорюється досить довго. Тому перераховані операції (погашення заборгованостей, продаж основних засобів і запасів) як підготовчі заходи можна здійснювати до оформлення остаточного рішення засновників протоколом зборів. У цьому разі ліквідаційний баланс і податкова звітність, подані для перевірки, міститимуть результати потрібних господарських операцій.

Якщо ліквідація підприємства спричинена конфліктом між засновниками, тоді завчасно нічого робити не варто. Доведеться провадити ліквідаційні заходи паралельно з проведенням перевірки або вже після неї. При цьому слід врахувати, що в період проведення перевірок та інших заходів, пов'язаних з ліквідацією, підприємство не звільняється від обов'язку подавати податкову та фінансову звітність.

1. Результати інвентаризації матеріальних цінностей слід оформити в установленому порядку і відобразити в бухгалтерському обліку:

– суму надлишків основних засобів оприбуткувати в дебет рахунків обліку основних засобів – кредит субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»;

- суму надлишків запасів оприбуткувати в дебет рахунків обліку запасів – кредит субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності»;
- суму нестачі основних засобів списати за залишковою вартістю в дебет субрахунку 976 «Списання необоротних активів»;
- суму нестачі запасів списати в дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

2. Провести інвентаризацію розрахунків. Обов'язковим елементом інвентаризації є інвентаризація розрахунків, у процесі якої слід виявити заборгованості з терміном позовної давності, що минув. Щодо інших сум направити акти звірення дебіторам і кредиторам.

Заборгованості з терміном позовної давності, що минув, списуються в такий спосіб:

- кредиторські – на субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- дебіторські в межах суми резерву сумнівних боргів – за рахунок резерву (рахунок 38), а сума перевищення – на рахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

Підтверджені суми кредиторської заборгованості терміном до трьох років слід погасити коштами, а за їх відсутності – товарно-матеріальними цінностями за узгодженням з кредиторами (що спричинить виникнення валових доходів, валових витрат і податкових зобов'язань з ПДВ). За підтвердженими дебіторськими заборгованостями направити претензії дебіторам, у разі відмови в погашенні – позови до арбітражного суду. Не погашені на дату складання ліквідаційного балансу заборгованості списуються в такому ж порядку, як і прострочені.

За розрахунками з підзвітними особами суми кредиторської заборгованості можна видати коштами. За відсутності грошей можливі різні варіанти. У разі згоди підзвітних осіб можливе погашення заборгованості запасами. У бухгалтерському обліку така операція відображається як реалізація, з метою оподаткування – я" продаж (що спричинить виникнення

валових доходів, валових витрат і податкових зобов'язань з ПДВ). Дебіторська заборгованість на сьогодні є малоймовірною, тому що видача грошей під звіт дозволяється лише за умови звітування про раніше видані суми. Проте, якщо видані під звіт суми залишилися неповерненими, їх можна утримати або внести до каси підприємства.

Заборгованість з оплати праці слід виплатити коштами, за їх відсутності – товарно-матеріальними цінностями за заявою працівників (що спричинить виникнення валових доходів, валових витрат і податкових зобов'язань з ПДВ).

Чинне законодавство списання заборгованості із заробітної плати передбачає лише в разі визнання підприємства банкрутом відповідно до закону. Однак, на нашу думку, навіть якщо підприємство ліквідується з причин, не пов'язаних з банкрутством, депонентську заборгованість і заборгованість з оплати праці, яку видати немає можливості, також слід віднести на доходи від списання кредиторської заборгованості. У такий самий спосіб слід списати на доходи відрахування на соціальне і пенсійне страхування, нараховані на суми списаної заробітної плати.

3. Залишки іноземної валюти продати, валютні рахунки закрити. Курсові різниці, які виникли при цьому, слід врахувати з метою оподаткування в складі валових доходів і витрат.

4. Здійснити списання залишку витрат і доходів майбутніх періодів на доходи і витрат операційної діяльності відповідно. На об'єкти оподаткування ці операції не впливають.

5. Залишки сформованих і невикористаних резервів віднести на доходи. На об'єкти оподаткування ці операції не впливають.

6. Фінансові вкладення у вигляді цінних паперів можуть бути реалізовані за кошти, у рахунок погашення кредиторської заборгованості, при розрахунках із засновниками. Якщо цінні папери продаються дорожче за облікову вартість, це слід врахувати при обчисленні податку на прибуток.

7. Кошти, внесені учасниками (засновниками) понад суму внеску до статутного фонду (наприклад, на поповнення оборотних коштів), повернути коштами або запасами. При поверненні коштами податкові наслідки не виникають. При поверненні запасами або основними засобами ці операції слід розглядати з метою оподаткування як продаж і врахувати при формуванні оподатковуваних оборотів як з прибутку, так і з ПДВ. Не виникають податкові зобов'язання з ПДВ лише в тому разі, якщо повернення внесків засновникам здійснюється тими ж основними засобами, які було внесено ними до статутного фонду.

Після здійснення всіх перелічених заходів і відображення їх в обліку баланс підприємства міститиме в активі лише основні засоби, необоротні матеріальні активи, запаси (матеріали, паливо, обладнання, запчастини, готову продукцію, товари тощо), цінні папери і кошти. Це – активи підприємства, які підлягають розподілу між його учасниками. Пасив балансу відображає джерела утворення цих коштів і включає статутний фонд, додатковий капітал, невикористаний залишок прибутку.

Відрегулювати взаємини з бюджетом можна лише після проведення перевірки. За наявності підтверджених переplat зарахувати їх у сплату недоїмки і нарахованих за звітний період платежів. Це можливо лише в тому разі, якщо переplати і недоїмки значаться за бюджетними платежами одного рівня (у місцевий або державний бюджет). Для цього потрібно подати заяву до ДПІ за місцем реєстрації з проханням здійснити відповідні перерахування. Суми переplat, що залишилися, фінансові органи повинні повернути за заявою платника податків на його розрахунковий рахунок. (Закінчення в наступному номері)

Оцінка майна.

Відповідно до частини п'ятої ст. 60 Господарського кодексу ліквідаційна комісія повинна оцінити майно підприємства, що ліквідується. Оцінювати майно потрібно виходячи з того, що діяльність припиняється. Це, насамперед, впливає на оцінку корисності активів. Якщо в

період ліквідаційних заходів продати актив немає можливості, то корисність його дорівнює нулю. У цьому разі оцінюваний об'єкт не відповідає визначенню активу і підлягає списанню на витрати поточного періоду. По суті, оцінка активів в умовах діяльності, що припиняється, зводиться до визначення ціни можливої реалізації. Другим важливим моментом є оцінка зобов'язань. Зокрема, потрібно розрахувати виплати при звільненні – компенсацію за невикористану відпустку і вихідну допомогу (при звільненні працівників за скороченням штату).

Згідно зі ст. 7 Закону № 2658-ІІІ залучення оцінювача є обов'язковим лише в разі ліквідації державних, комунальних підприємств і підприємств з часткою державної або комунальної власності. При ліквідації інших підприємств залучення оцінювача можливе, але не обов'язкове. Тобто оцінити майно має право ліквідаційна комісія (ліквідатор). Принципи оцінки (переоцінки) і відображення її в бухгалтерському обліку регулюються відповідними стандартами.

Розподіл коштів підприємства.

Черговість розподілу коштів підприємства при його ліквідації така:

- погашення визнаних вимог кредиторів;
- розрахунки із засновниками (акціонерами).

Якщо майна підприємства недостатньо для задоволення визнаних вимог кредиторів, то згідно зі ст. 110 Цивільного кодексу черговість установлюється згідно зі ст. 31 Закону № 2343-ХІІ. У цій статті така ситуація не розглядається. Черговість задоволення вимог кредиторів у разі, якщо майна підприємства досить для їх задоволення, установлено ст. 112 Цивільного кодексу:

Черговість задоволення вимог кредиторів у разі, якщо майна підприємства досить для їх задоволення

Черговість	Характер вимог
Перша черга	Відшкодування збитку, заподіяного каліцтвом, ушкодженням здоров'я або смертю; вимоги, забезпечені заставою або в інший спосіб
Друга черга	Вимоги працівників, пов'язані з трудовими відносинами; вимоги автора про плату за використання результату його інтелектуальної діяльності
Третя черга	Розрахунки з бюджетом і державними фондами за податками, зборами, обов'язковими платежами
Четверта черга	Інші вимоги

Майно, що залишилося після виконання перелічених вище зобов'язань, в унітарному підприємстві використовується за вказівкою власника, у господарчих товариствах – розподіляється між учасниками в порядку і на умовах, передбачених установчими документами.

Майно, передане учасниками в користування, повертається в натуральній формі без винагороди.

Якщо виникають суперечки щодо виплати боргів товариства, кошти між учасниками не розподіляються до вирішення спорів. Усі розрахунки з працівниками товариства, кредиторами, учасниками повинні бути здійснені в термін не пізніше шести місяців з дати ліквідації підприємства.

За наявності фінансових вкладень до статутних фондів інших підприємств слід завчасно оформити вихід з них, тому що юридичні особи – засновники юридичних осіб ліквідації не підлягають.

Висновки за розділом 3

В умовах ринкової економіки власність є основною економічною категорією. В цьому аспекті актуальними стають питання оцінки вартості компаній як об'єкта власності. Потреба в об'єктивній оцінці вартості

компаній як бізнесу зростає при інвестуванні, кредитуванні, страхуванні, розрахунку бази оподаткування.

Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку розширило можливості використання змішаної концепції відображення в балансі активів та пасивів, яка дозволяє більш об'єктивно оцінити реальну вартість компанії на основі майнового підходу. При оцінці та аналізі вартості підприємства необхідно враховувати зовнішні фактори макросередовища, які можуть суттєво змінити реальну цінність об'єкта оцінки в залежності від політичної та економічної ситуації в країні. Обліково-аналітичне забезпечення оцінки вартості підприємства суттєво залежить від фази його життєвого циклу та виду обраної стратегії та наукової концепції оцінки активів. Ці фактори визначають базові вимоги до облікових систем, а також основні методичні підходи оцінки вартості підприємства.

Систематизуючи діючу практику оцінки елементів фінансової звітності та об'єктів бухгалтерського обліку в міжнародних стандартах обліку і аудиту, варто відзначити, що в умовах конвергенції ЗПБО, МСФЗ та ПСБО основні види вартостей, за якими вони відображаються, у цілому є подібними. Проте на рівні окремих об'єктів обліку, конкретизованих за елементами фінансової звітності, які мають певну специфіку в цих системах, існує значне різноманіття видів та моделей оцінки. Крім того, з'являється необхідність у перегляді діючого складу таких елементів на користь виділення «іншого сукупного доходу» та врахування таких облікових ситуацій, як об'єднання бізнесу та перехід на МСФЗ, оскільки вони накладають значний відбиток на традиційні методичні підходи до проведення такої оцінки.

У зв'язку з цим було розроблено авторський підхід до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку, згрупованих за елементами фінансової звітності, який дозволяє чітко ідентифікувати вид оцінки відносно кожного з указаних об'єктів (у т. ч. і щодо іншого сукупного доходу) як на дату визнання, так і на дату балансу.

Вказаний підхід базується на компаративному аналізі підходів оцінки об'єктів обліку, закладених у загальновизнаних міжнародних стандартах обліку і, на відміну від існуючих, враховує можливість присвоєння оцінки таким об'єктам у разі здійснення угод з об'єднання бізнесу та переході українських підприємств на МСФЗ.

ВИСНОВКИ

Головний напрям реформування і трансформації системи обліку в Україні та за кордоном – забезпечення реальності оцінки всіх елементів фінансової звітності. Досягнення достовірності оцінки є чи не однією з найбільших проблем сучасної облікової теорії і практики, адже від цього безпосередньо залежить якість інформації про підприємство, яка надається користувачам у фінансовій звітності. Достовірна оцінка об'єктів обліку вважається основою ефективної економіки як на рівні окремого суб'єкта господарювання, так і в міжнаціональному масштабі.

Незважаючи на суттєві відмінності між такими економічними категоріями, як «вартість» і «цінність» у контексті оцінювання об'єктів обліку та відображення елементів фінансової звітності, наразі їх розмежування у практичній діяльності господарюючих суб'єктів є неможливим з ряду об'єктивних і суб'єктивних причин, як-от: усталена практика, традиції; наслідування наукових авторитетів; наявність уже розроблених, затверджених та широко використовуваних П(С)БО, інших нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань ведення обліку та складання фінансової звітності; незацікавленість практиків розв'язувати проблеми теоретичного характеру.

У сучасних умовах розвитку вітчизняної системи обліку пріоритетність наукових досліджень, що стосуються облікової оцінки, обґрунтовується її визначальною роллю у функціонуванні системи обліку. В результаті проведеного аналізу поглядів вчених і науковців виявлено наступні точки зору, що підтверджують дану тезу: – проведення оцінки є достатньо складним процесом внаслідок можливості вуалювання та маніпулювання її результатами; – оцінка є іманентною складовою системи бухгалтерського обліку; – оцінка сприяє узгодженню цілей підприємства, держави та бізнесу; – оцінка в системі обліку орієнтована на задоволення потреб практики; – оцінка сприяє реалізації цілей бухгалтерського обліку; – оцінка є

передумовою проведення економічного аналізу. В цілому здійснення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку є однією із найважливіших передумов для формування достовірної і релевантної інформації системою бухгалтерського обліку, а знання її фундаментальних концептуальних основ дозволяє розуміти користувачам сутність даних і відомостей, що підлягають розкриттю у бухгалтерській звітності, сприяють прийняттю ефективних управлінських рішень. В умовах наростання ролі конкретної групи користувачів облікової інформації на фінансовому ринку змінюються запити стосовно оціночної методології, яка використовується в системі обліку. За таких умов особливої уваги потребує здійснення наукових досліджень, пов'язаних з аналізом зацікавленості різних груп користувачів щодо застосування ними різних методів оцінки для окремих видів об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема, щодо тих користувачів, які зацікавлені в одержанні інформації про вартість підприємства.

Систематизуючи діючу практику оцінки елементів фінансової звітності та об'єктів бухгалтерського обліку в міжнародних стандартах обліку і аудиту, варто відзначити, що в умовах конвергенції ЗПБО, МСФЗ та ПСБО основні види вартостей, за якими вони відображаються, у цілому є подібними. Проте на рівні окремих об'єктів обліку, конкретизованих за елементами фінансової звітності, які мають певну специфіку в цих системах, існує значне різноманіття видів та моделей оцінки.

Крім того, з'являється необхідність у перегляді діючого складу таких елементів на користь виділення «іншого сукупного доходу» та врахування таких облікових ситуацій, як об'єднання бізнесу та перехід на МСФЗ, оскільки вони накладають значний відбиток на традиційні методичні підходи до проведення такої оцінки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш С. В. Бухгалтерський облік ренти [Електронний ресурс] : монографія / С. В. Бардаш, Т. С. Осадча ; за ред. С. В. Бардаш. – Херсон : Херсон. Держ. Ун-т, 2019. – 252 с.
2. Бем-Баверк Е. Основы теории ценности хозяйственных благ [Электронный ресурс] / Е. Бем-Баверк ; Австрийская школа в политической экономии. – М. : Экономика, 1992. – Режим доступа : <http://www.rosreferat.ru/economy/560.htm>
3. Бетге Й. Балансоведение / Йорк Бетге; пер.с.нем., под ред. В. Д. Новодворского. – Москва: Бухгалтерский учет, 2000. –356 с.
4. Бондар М.І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 13. – С. 170.
5. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики [Електронний ресурс] : збірник тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (м. Полтава, 11–12 травня 2017 р.) / прогр. Комітет О. О. Нестуля. – Полтава : ПУЕТ, 2017. – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови ; уклад. і голов. ред. В. П. Бусел. – К. : Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.
7. Воронко Р. М. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту [Текст] : навч. посібник / Р. М. Воронко, К. І. Редченко, І. Г. Благун. – Львів : Магнолія-2006, 2017. – 522 с.
8. Галасюк В. Основні методи оцінки активів, передбачених Міжнародними стандартами, що регулюють фінансову звітність, у світлі концепції ССФ / В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк // Ринок цінних паперів України. – 2003. – 3–4. – С. 73–81.

9. Герасимович І. А. Організація облікової політики сучасного підприємства [Текст] / І. А. Герасимович // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 7. – С. 49–53.
10. Гоголь Т. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог: наслідки для підприємств малого бізнесу [Текст] / Т. Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 7. – С. 3–12.
11. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.
12. Грабовенко О. А. Облікова політика підприємства: визначення та проблеми формування [Текст] / О. А. Грабовенко, О. А. Варчук // Економіка. Фінанси. Право. Сер.: Економіка. – 2016. – № 3. – С. 19–24.
13. Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
14. Гриценко А. Еволюція вартості / А. Гриценко // Економіка України. – 2001. – 4. – С. 45–55.
15. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібник / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – 2-ге вид., перероб. і допов. – Київ : Центр учб. л-ри, 2016. – 424 с.
16. Гуріна Н. В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів [Електронний ресурс] / Н. В. Гуріна // Бізнес Інформ. – 2015. – № 8. – С. 194–199.
17. Дикий М. Ю. Аудит розкриття інформації про ризики у фінансовій звітності за Міжнародними стандартами [Текст] / М. Ю. Дикий // Аудитор України. – 2013. – № 10. – С. 25–31.
18. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) [Текст] : навч. посібник / І. М. Дмитренко. – Київ : Кондор, 2015. – 398 с.

19. Дроздова О. Г. Особливості формування облікової політики на підприємствах комісійної торгівлі [Текст] / О. Г. Дроздова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 1. – С. 120–127.

20. Дружиловская Э. С. Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета / Э. С. Дружиловская // Весник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского: Экономические науки. – 2010. – 5 (1). – С. 270–276.

21. Євтух О. Т. Теорія вартості через призму фінансів / О. Т. Євтух // Фінанси України. – 2005. – 11. – С. 7–20.

22. Зимогляд Я.О., Мозжаров В.В. Оцінка в бухгалтерському обліку. - Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» : Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1 (м. Полтава, 23 квітня 2019 року). – Полтава, 2019. – 416 с. – С. 83-84.

23. Золотницька Ю. В. Особливості організації обліку та складання фінансової звітності на підприємствах малого бізнесу [Електронний ресурс] / Ю. В. Золотницька // Агросвіт. – 2015. – № 14. – С. 17–22 – Режим доступу: http://www.agrosvit.info/pdf/14_2015/5.pdf

24. Іванов М. М. Перехід українських компаній на МСФЗ згідно з IFRS 1 [Текст] / М. М. Іванов, І. В. Бугай // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012. – № 4. – С. 101–109.

25. Іванченкова Л. В. Проблеми формування обов'язкових компонентів облікової політики підприємства [Текст] / Л. В. Іванченкова, Г. О. Ткачук, Л. Б. Скляр // Економіка харчової промисловості. – 2018. – № 3. – С. 73–82.

26. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження [Текст] / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39–43.

27. Камінська Т. Г. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак,

Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник; за заг. ред. д-ра екон. наук Т. Г. Камінської. – Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с.

28. Кириленко В. І. Сучасна концепція цінності (вартості) / В. І. Кириленко // Формування ринкової економіки : збірник наук. праць. – 2009. – Вип. 21. – С. 16–23.

29. Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – 12. – С. 30-33.

30. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та наковці, що генерують ідеї його розвитку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – 20 (221). – С. 3–7.

31. Колос І. Особливості облікової політики для сучасного підприємства [Текст] / І. Колос // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2/3. – С. 41–52.

32. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : Львів. Комерц. Акад., 2015. – 239 с.

33. Корягін М. В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку: монографія / М. В. Корягін. – Львів: ТОВ «НВП «Інтерсервіс». – 2012. – 262 с.

34. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – 8–9. – С. 45–49.

35. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку [Текст] : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – 380 с.

36. Кулик В. А. Роль і значення оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку в інформаційній економіці [Текст] / В. А. Кулик, Л. Л. Тягнирядно // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики [Текст] : матеріали Міжнар. наук.-практ.

інтернет-конф. (м. Полтава, 20–23 жовт. 2014 р.) / прогр. комітет О. О. Нестуля. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – С. 259–264.

37. Куцик П. О. Облік і звітність в оподаткуванні [Текст] : навч. посібник / П. О. Куцик, О. А. Полянська. – Львів : Вид-во Львів. торгов.-екон. ун-ту, 2017. – 508 с.

38. Кушнір В. С. Загальна споживча цінність та загальні витрати, граничні цінність та витрати у неокласичній теорії ціни / В. С. Кушнір // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – 3 (69). – С. 4–13.

39. Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – 12. – С. 39-44.

40. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л. Г. Ловінська. – К: КНЕУ, 2006. – 256 с.

41. Любимов М. О. Значення застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності у підвищенні якості інформаційного забезпечення управління підприємством [Текст] / М. О. Любимов, С. І. Мельник // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики [Текст] : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Полтава, 20–23 жовт. 2014 р.) / прогр. комітет О. О. Нестуля. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – С. 114–116.

42. Любимов М. О. Міжнародні стандарти фінансової звітності як засіб забезпечення фінансової безпеки національної економіки [Текст] / М. О. Любимов, С. І. Мельник // Фінансова стратегія економічного розвитку [Текст] : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (м. Ялта, 1-6 жовт. 2013 р.) / голова орг. комітету О. О. Нестуля. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – С. 17–20.

43. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 [Електронний ресурс] / Н. М. Малюга; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 1999. – 20 с. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>

44. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку: [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир ЖІТІ, 1998. – 384 с.

45. Малишкін О. Український баланс: можливості трансформації до євроформату [Текст] / О. Малишкін, А. Кравчук, В. Мальована // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 6. – С. 16–26.

46. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі [Текст] / Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 25–30.

47. Мельник С. І. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ступеня магістра ПУЕТ [Електронний ресурс] / С. І. Мельник, М. О. Любимов. – Полтава : ПУЕТ, 2017. – 277 с.

48. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік [Текст] : практикум : навч. посіб. / Т. Г. Мельник. – Київ : Кондор, 2015. – 425 с.

49. Менгер К. Основания политической экономии [Электронный ресурс] / К. Менгер ; Австрийская школа в политической экономии. – М. : Экономика, 1992. – Режим доступа : <http://www.rosreferat.ru/economy/560.htm>

50. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Текст] // Збірник систематизованого законодавства : Додаток до газ. "Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації". – 2008. – вип.12. – С. 65–71.

52. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: податкові зобов'язання та можливі ризики [Текст] // Аудитор України. – 2013. – № 1. – С. 11–19.

53. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Текст] // Фінансовий ринок України. – 2012. – № 1. – С. 11–13.

54. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник : у 2-х т. / С. В. Мочерний ; за ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – Т. 2. – 568 с.

55. Назарбаєва І. Облікова політика підприємства: між пафосом і буденністю [Текст] / І. Назарбаєва // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – 6 черв. (№ 52). – С. 5–13.

56. Облікова політика підприємства [Текст] : навч. посібник / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – Київ : Центр учб. л-ри, 2015. – 312 с.

57. Оцінка в бухгалтерському обліку та вплив інфляційних процесів [Текст] / Н. А. Остап'юк // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Сер. Економічні науки. – 2011. – № 3. – С. 240–245.

58. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – Бухгалтерский учет, 2007. – 181 с.

59. Пархоменко В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 11. – С. 44–47.

60. Петришин Л. П. Звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / Л. П. Петришин, Г. В. Сиротюк ; за ред. Л. П. Петришин. – Львів : Магнолія-2006, 2017. – 436 с.

61. Поливана Л. Організація облікової політики підприємства [Текст] / Л. Поливана, А. Губар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С. 45–53.

62. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1–34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

63. Присухін С. І. Філософія : у 2-х ч. : навч. посіб. / С. І. Присухін. – К. : КНЕУ, 2006. – Ч. 2. – 168 с.

64. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт–бланш, 2007. – 359 с.
65. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством [Текст] / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2/3. – С. 53–60.
66. Рахман З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 272 с.
67. Селіванова Н. М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання [Текст] / Н. М. Селіванова // Економіка. Фінанси. Право. – 2016. – № 7. – С. 18–22.
68. Сененко Г. В. Аудит фінансової звітності за МСФЗ: перше застосування [Текст] / Г. В. Сененко // Аудитор України. – 2013. – № 7. – С. 34–40.
69. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія [Текст] : навч. посібник / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
70. Свідерський Є. Концептуальні аспекти формування показників фінансової та податкової звітності з урахуванням нормативів П(С)БО 21 і МСБО 21 [Текст] / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 9. – С. 3–9.
71. Свірко С. В. Розвиток оцінки активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С. В. Свірко // Незалежний аудитор. Науково-практичне видання. – 2013. – 5 (110). – С. 24–33.
72. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
73. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – Москва: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
74. Ткаченко Н. М. Оновлена фінансова звітність в Україні [Текст] : навч.-практ. посібник / Н. М. Ткаченко. – Київ : Алерта, 2016. – 64 с.

75. Туган-Барановський М. Основи політичної економії / М. ТуганБарановський. – Львів : Вид. центр ЛНУ ім. І. Франка, 2003. – 628 с.

76. Туякова З.С. Исторические предпосылки развития концепций стоимостной оценки в различных моделях бухгалтерского учета / З.С. Туякова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2005. – 8. – С. 155-166.

77. Туякова З.С. Системный подход к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете / З.С. Туякова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2006. – 10 (часть 2). – С. 312-321.

78. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 [Електронний ресурс] / Н. М. Урбан ; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Тернопіль, 2004. – 20 с. – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua>

79. Утенкова К. Формування облікової політики як фактора управління діяльністю підприємства [Текст] / К. Утенкова, І. Горковенко, О. Ковальова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 3. – С. 18–26.

80. Фоміна О.В. Оцінка ризиків підприємства в системі бухгалтерського обліку / О.В. Фоміна, О.М. Гончаренко // Економічний часопис-XXI. – 3-4(2). – 2015. – С. 67-70.

81. Харламова О. В. Варіанти організації процесу переходу на складання фінансової МСФЗ-звітності [Електронний ресурс] / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. – 2015. – № 9. – С. 266–270. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=binf_2015_9_43

82. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації [Електронний ресурс] / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. – 2015. – № 7. – С. 218–222 . –

Режим доступу: http://business-inform.net/export_pdf/business-inform-2015-7_0-pages-218_222.pdf

83. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. Я. В. Соколова ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

84. Хомин П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.

85. Шустваль Т. Річна фінансова звітність: складаємо разом [Текст] / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – 6 лют. (№ 13). – С. 3–8.

86. Conceptual framework for financial reporting (2010) [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.ifrs.org> 14. Бухгалтерський облік : навч. посіб. ; за заг. ред. Ю. А. Вериги. – К., 2008. – 396 с.

87. Reisman G. Eugen von Bohm-Bawerk's «Value, cost, and marginal utility»: notes on the translation [Electronic resource] / G. Reisman // The Quarterly Journal of Austrian Economics. – 2002. – Vol. 5, No. 3. – P. 25–35. – Access mode : http://mises.org/journals/qjae/pdf/qjae5_3_4.pdf