

УДК 657.92

МІСЦЕ ТА РОЛЬ ОЦІНКИ ЯК ЕЛЕМЕНТУ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА РІЗНИМИ СТАДІЯМИ ОБЛІКОВОГО ЦИКЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Тичук Т.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

У статті обґрунтовано місце та роль оцінки як одного з елементів методу бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з різними стадіями облікового циклу підприємства від моменту здійснення господарської операції до її включення до фінансової звітності.

Ключові слова: оцінка, елемент методу бухгалтерського обліку, обліковий цикл, стадія.

Постановка проблеми. Розуміння оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку визначається 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.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Більшість сучасних вчених розглядають оцінку у складі методу бухгалтерського обліку: науковці, які підтримують адитивний підхід визначення методу бухгалтерського обліку (Г.Г. Кірейцев, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга), включають оцінку до складових елементів методу; науковці, які є прихильниками процедурного підходу (К.Н. Нарібаєв, В.Ф. Палій), розглядають оцінку в межах процедури вимірювання. У працях вітчизняних сучасників, як свідчить

ґрунтовний аналіз, проведений Супруною І.В., серед 53 авторів, 41 автор визнає оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку; а 12 авторів мають інші міркування з цього приводу [8]. Окремі аспекти оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку поряд з зазначеними науковцями досліджували Плаксієнко В.Я., Канцедал Н.А., Соколов Я.В., Сук Л.К., Шпак В.А. та інші.

Не вирішені раніше частини досліджуваної проблеми. Як бачимо, найбільш традиційним та усталеним залишається розуміння оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку і досить мало уваги у працях науковців приділено розгляду оцінки у більш широкому контексті – у межах окремих стадій облікового циклу підприємства.

Мета статті: обґрунтувати місце та роль оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку за різними стадіями облікового циклу.

Виклад основного матеріалу. 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. 1).

Таблиця 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

Джерело: складено автором за [10]

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. Плаксінка, 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 Канцдал 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 [4].

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 [7].

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 [1].

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 [2].

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) [9].

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. Подібною 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].

Таблиця 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

Поставивши у відповідність окремими стадіям облікового циклу конкретні елементи методу бухгалтерського обліку можна визначити місце і роль оцінки, що знаходиться на перетині вказаних понять (рис. 1).

Не зупиняючись детально на поясненні взаємозв'язку усіх елементів методу бухгалтерського обліку за усіма стадіями облікового циклу, звернемо нашу увагу на роль і місце оцінки як об'єкту нашого дослідження.

На початку облікового циклу оцінка має першочергове значення, оскільки надає різномірним гос-

подарським 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.

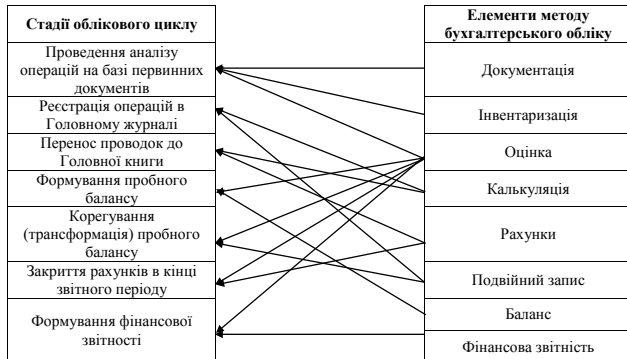


Рис. 1. Місце оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку за різними стадіями облікового циклу

Оцінка має значну роль під час трансформації пробного балансу насамперед для об'єктів бухгалтерського обліку, грошові потоки, вигоди та зобов'язання за якими потребують розподілу за звітними періодами, а також врахування впливу подій після дати балансу. 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 наведенням статей звітних форм у певній нормативній оцінці, а також згідно з критерієм суттєвості та прийнятим рівнем агрегації.

Висновки. 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 обліковим процесом, 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.

Список літератури:

- Accounting cycle // <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting-cycle.asp>
- Бухгалтерский словарь // <http://www.bibliotekar.ru/kodex-11-23/109.htm>
- Бухгалтерський облік у сільському господарстві України: підруч. / [Плаксiєнко В. Я., Пiсьмаченко Л. М., Павлова Г. Є. та ін.]; за заг. ред. В. Я. Плаксiєнко. – Дніпропетровськ: Видавництво Овсяннiкова, 2009. – 486 с.
- Канцедал Н. А. Моделирование вариантов взаимодействия элементов метода бухгалтерского учета / Н. А. Канцедал // Вісник Запорiзького національного унiверситету. – 2011. – № 2(10). – С. 144-149. – Серiя: Економічні науки.
- Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2-6.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- Сук Л. К. Бухгалтерський облік: навч. посiб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2008. – 507 с.
- Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3(24). – 481-484 с.
- Фінансовий облік. Навч. посiбник. / За ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
- Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
- Шпак В. А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак. – Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 450-453. – Серія економічна.

Тычук Т.А.

Киевский национальный торгово-экономический университет

МЕСТО И РОЛЬ ОЦЕНКИ КАК ЭЛЕМЕНТА МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО РАЗЛИЧНЫМ СТАДИЯМ УЧЕТНОГО ЦИКЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация

В статье обосновано место и роли оценки как одного из элементов метода бухгалтерского учета во взаимосвязи с различными стадиями учетного цикла предприятия с момента совершения хозяйственной операции до ее включения в финансовую отчетность.

Ключевые слова: оценка, элемент метода бухгалтерского учета, учетный цикл, стадия.

Tychuk T.O.

Kyiv National University of Trade and Economics

PLACE AND ROLE OF EVALUATION AS PART OF THE METHOD OF ACCOUNTING FOR DIFFERENT STAGES OF THE BUSINESS CYCLE

Summary

Article deals with the place and role of valuation as one of the elements of the accounting method in relation to different stages of accounting cycle of enterprise from occurrence of business transaction till its inclusion in the financial statements.

Keywords: valuation, element of accounting method, accounting cycle, stage.

УДК 338.486

МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТУРИЗМІ

Хлопак С.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

У статті досліджуються проблеми формування державної інвестиційної політики в галузі туризму. Запропоновані математичні методи оцінки її ефективності. Обґрунтована необхідність регіоналізації державних інвестиційних програм. Визначені пріоритетні напрями інвестування для туристично-рекреаційних регіонів з різними показниками інвестиційної привабливості.

Ключові слова: туризм, інвестиції, державна інвестиційна політика, інвестиційна привабливість, регіональний розвиток.

Постановка проблеми. В умовах глибокої фінансово-економічної кризи проблема недостатності існуючих джерел покриття нагальних інвестиційних потреб вітчизняної галузі туризму набуває особливої актуальності. Динаміка власних доходів туристичних підприємств, призначених для капіталізації (прибуток, амортизаційні відрахування), здебільшого перекривається зростанням цін у капітальному будівництві, падінням валютного курсу та посиленням податкового тиску на підприємницьку діяльність. В умовах, що склалися, компенсування нестачі ресурсів ринкових агентів на неінфляційній основі виявляється неможливим і за рахунок державних асигнувань. Дефіцитність бюджету та високий рівень недофінансування соціальної сфери не дозволяють сподіватися на збільшення у найближчі роки централізованих інвестицій до розмірів, необхідних для повного подолання галузевої кризи капіталовкладень та активного оновлення матеріально-технічної бази туризму.

Зниження внутрішньої інвестиційної активності на туристичному ринку України у теперішній час повинно відшкодуватися передусім адекватним збільшенням обсягів іноземних та приватних вітчизняних вкладень у інвестиційні проекти туристичного спрямування. Проте для його забезпечення та нормалізації відтворювального процесу в галузі потрібні принципово нові інструменти державного впливу на розвиток та функціонування ринку капіталів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми інвестиційного забезпечення туристичної діяльності розглядаються у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених. Різні його аспекти знайшли своє відображення у наукових роботах Ф. Котлера, В.А. Квартальнова, А.Б. Здорова, А.П. Ковальчука, М.П. Мальської, Н.Д. Закоріна [1], О.О. Колесник [2] та багатьох інших. Ними достатньо ґрунтовно досліджені питання провадження

державної інвестиційної політики в галузі туризму, особливості інвестиційних процесів у туризмі, оцінки ефективності використання державних та приватних інвестицій при реалізації галузевих бізнес-проектів.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас, розглядаючи механізми управління інвестиційною діяльністю та проблеми залучення інвестицій до туристичної галузі, зазначені автори використовують переважно недиференційований підхід до об'єкту дослідження, не звертаючи належної уваги або ігноруючи зовсім існування суттєвих розбіжностей у початкових ресурсних передумовах розвитку туризму у різних регіонах країни та існування у них особливих інвестиційних потреб щодо розвитку туристичної діяльності.

Метою статті є оцінка впливу механізмів державного інвестиційного регулювання на розвиток туристичної діяльності в Україні та визначення пріоритетних напрямів розробки регіональних інвестиційних стратегій з урахуванням інтегральної та часткової оцінок інвестиційної привабливості туристично-рекреаційних територій.

Виклад основного матеріалу. Дефіцит внутрішніх інвестиційних ресурсів підприємств вітчизняного туристично-рекреаційного комплексу та відтік індивідуальних туристів у бік приватного сектору призводять до простою наявної матеріальної бази туризму та уповільнення темпів її оновлення і реконструкції. Цими ж причинами багато в чому пояснюється і досить стриманий інтерес до туристичного бізнесу з боку зовнішніх, національних та іноземних, інвесторів.

За таких умов об'єктивно посилюється роль державного регулювання інвестиційного процесу в галузі туризму. Обґрунтована та виважена політика сприяння його активізації, підкріплена реальною програмою дій, підвищує впевненість представни-