

7. Тлумачний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://invivio.net.ua/dict/13044>.
8. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 280 с.
9. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р. Л. Хом'як. – Львів : Інтелект-Захід, 2005. – 1072 с.
10. Шеремет А. Д. Аудит / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 240 с.

Шипунова О. В.

Определение и классификация ошибок в финансовой отчетности

Проведен сравнительный анализ нормативного и экономического подходов к определению понятия «ошибка» в отечественном и международном законодательстве. Предоставлена интегрирующая классификация ошибок в финансовой отчетности.

Ключевые слова: *ошибка, исправление ошибок, финансовая отчетность.*

Shipunova O. V.

Definition and classification of errors in the financial statements

The article provides a comparative analysis of the regulatory and economic approaches to the definition of «error» in the domestic and international law. Provided integrating classification errors in the financial statements.

Key words: *error, error correction, the financial statements.*

Шипунова Ольга Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України» (м. Суми).

УДК 657.1:657.92

Г. В. Нашкерська, Р. К. Шурпенкова

ОЦІНЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ЗА ПОТОЧНОЮ СОБІВАРТІСТЮ

Визначено зміст і необхідність оцінювання об'єктів фінансового обліку за поточною собівартістю, наведено основні переваги застосування цього методу оцінки: можливість відобразити витрати на придбання (виготовлення) активів чи визнати зобов'язання попередніх періодів за оцінками, що склались на визначений момент часу; диференціювати прибутки (збитки) від зміни цін та операційної діяльності, дотримуватися зіставності доходів і витрат

© Г. В. Нашкерська, Р. К. Шурпенкова, 2013

звітнього періоду. Це дасть змогу більш точно оцінити здатність активів генерувати в майбутньому грошові потоки чи прибутки, які забезпечать отримання первинно очікуваної від їх використання економічної вигоди; порівняти вартість активів, придбаних у різні облікові періоди; більш точно оцінити співвідношення між оборотними і необоротними активами.

Ключові слова: поточна собівартість, історична собівартість, оцінка, фінансова концепція збереження власного капіталу, фізична концепція збереження власного капіталу.

Постановка проблеми. Економічна вигода від використання об'єкта, його корисність для підприємства і міра впливу на формування фінансового результату не може визначатися такою випадковою величиною, як ринкова ціна придбання, стабільність якої до того ж ринком не підтримується. Тому на дату складання фінансової звітності треба використовувати інші бази оцінки.

За МСФЗ, які слугували основою для формування національних стандартів обліку, поточна собівартість передбачає оцінку активів за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка була би сплачена в разі придбання такого ж або аналогічного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, яка б була необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент. Проте національними стандартами можливість її використання не визнається і термін «поточна собівартість» не використовується.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Зміст і методи оцінювання досліджували українські і зарубіжні вчені, у тому числі у працях С. Голова [1], Л. Ловінської [2], Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуела [3], Е. Хендріксена і М. Ван Бреда [4], І. Яремка [5]. Проте наведені різними авторами трактування є неоднозначними, а іноді й суперечливими.

Постановка завдання. Метою статті є визначення змісту і необхідності оцінювання об'єктів фінансового обліку за поточною собівартістю, обґрунтування основних переваг застосування цього методу оцінки.

Виклад основного матеріалу. Економічний зміст поточної вартості дослідники трактують по-різному. Окремі з них вважають, що метою використання названого виду оцінювання є визначення ринкової вартості, яка враховує ціни продажу, інші – вартості у використанні, треті – відновної вартості.

Так, Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда дотримуються погляду, що поточна вартість – це поточна ринкова ціна продажу наявного або аналогічного активу [4, с. 313]. Вона використовується за умови наявності ринку, де товар може бути придбаний або проданий із незначними збитками [4, с. 248].

На протигагу зарубіжним ученим, І. Й. Яремко вважає, що поточна вартість активів є їхньою відновною вартістю і визначається сумою грошових

коштів, їхніх еквівалентів та інших форм компенсації, які потрібно було б витратити на придбання (створення) активу на дату балансу [5, с. 104], тобто вона є ціною його придбання (а не продажу) й одночасно враховує зміну рівня цін та інфляцію.

Л. Г. Ловінська також дотримується погляду, що цей метод оцінки «відображає вартість заміщення даного активу подібним за технічними характеристиками і фізичним станом» [2, с. 87], є «передбачуваною величиною, а не зумовленою наперед або фактичною ціною продажу» [2, с. 89].

Міжнародні стандарти оцінки визначають, що ринкова вартість об'єкта формується, виходячи з його корисності, визнаної ринком, а не фізичного стану та корисності для індивіда (підприємства), яка залежить від його призначення, тобто вона є зовнішньою оцінкою.

Усе ж деякі дослідники не вбачають різницю між поточною вартістю придбання і продажу. Окремі активи (товари, поточні цінні папери) підприємство купує виключно для продажу, іноді – в очікуванні зростання цін. У разі виникає запитання – яка оцінка такого активу буде обґрунтованою: поточна вартість придбання чи продажу? Узагалі, якою повинна бути поточна вартість активів, відображених за балансом, – відновлення чи можливої реалізації?

Л. Г. Ловінська визначає такі види поточної вартості: поточна вартість придбання, експертна оцінка (для використання), справедлива вартість [1, с. 88], що суперечить висловленому нею раніше твердженню [2, с. 87]. Дві з названих груп оцінок є поточною ціною придбання, справедлива вартість – поточною ціною продажу.

П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств» визначає її як суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами, тобто вона є ціною продажу.

С. Ф. Голов дотримується протилежного погляду, вважаючи, що справедлива вартість активу (об'єкта основних засобів) визначається експертною оцінкою, яку звичайно здійснюють професійні оцінювачі, виходячи зі способу використання цього об'єкта на дату переоцінки [1, с. 122].

Вважаємо, що поточну вартість активу у використанні варто інтерпретувати як вартість відновлення об'єкта на даний момент часу з урахуванням ринкових цін на матеріали і конструкції та внутрішньої цінності для підприємства, яка дозволяє використовувати його за призначенням з метою отримання очікуваної вигоди. Основні її переваги визначено на *рисунку*.

Вартість у використанні визначається майбутньою економічною вигодою, яку підприємство отримує від експлуатації активу. У будь-якому разі вона не повинна перевищувати чисту вартість реалізації.

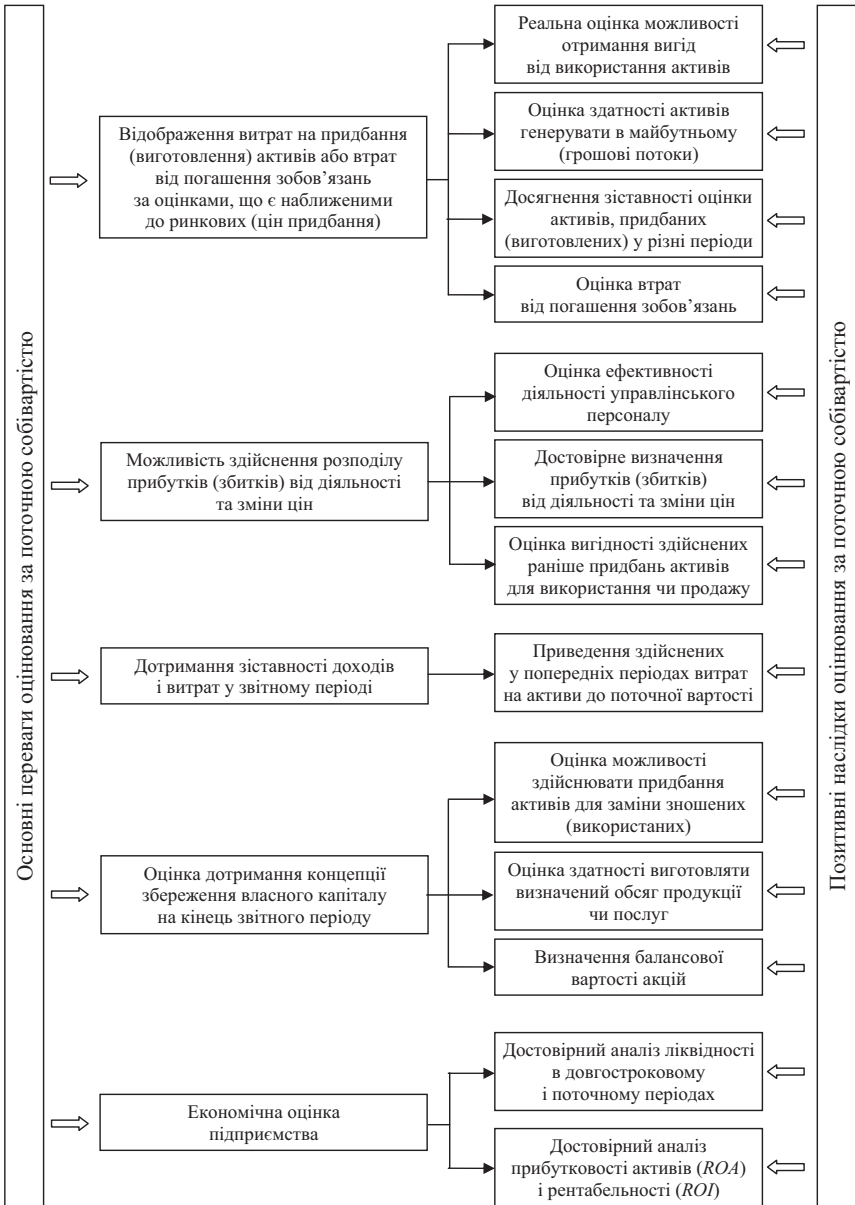


Рис. Основні переваги оцінювання за поточною собівартістю та їх наслідки

Найкращим її вимірником буде очікуваний прибуток або чистий грошовий потік, який актив буде здатний генерувати протягом строку корисного використання в низці майбутніх періодів. Оцінювання за поточною собівартістю зумовлює необхідність переоцінки статей фінансової звітності та породжує чимало дискусій у наукових колах. Вони пов'язані, насамперед, із відображенням наслідків від зміни вартості активів і зобов'язань у фінансовій звітності.

Тракування врахування впливу зміни цін визначає концепцію збереження власного капіталу, яку приймає підприємство. За фінансової концепції збереження, яка має більш широке застосування, прибуток вважається заробленим унаслідок збільшення кількості номінальних грошових одиниць, які формують капітал або одиниць постійної купівельної спроможності.

За умови, що капітал визначається в номінальних грошових одиницях (собівартість / номінальна гривня), зростання цін активи протягом звітного періоду призводить до виникнення прибутку від утримання, який визнається тільки після проведення операції обміну. Розкриття змін оцінок у такому разі здійснюється у примітках до фінансової звітності.

При використанні підходу поточна вартість / номінальна гривня, прибутки або збитки, які виникають за концепцією підтримки фінансового капіталу, включаються до фінансового результату звітного періоду. У цьому разі з'являється можливість відокремлено враховувати наслідки зміни цін і результати діяльності звітного періоду. Розкриття результатів переоцінок повинно відображатись у фінансовій звітності.

Використання фізичної концепції збереження капіталу передбачає застосування поточних вартостей, які в цілому дозволяють оцінити купівельну спроможність фірми (її здатність придбати або виготовити необхідну кількість товарів і послуг). На відміну від концепції фінансового збереження капіталу, усі зміни цін відображаються як коригування власного капіталу, а не у складі прибутків або збитків.

Аналіз чинних в Україні П(с)БО показує, що за поточними цінами з визнанням прибутків або збитків у звітності відображаються лише короткострокові фінансові інвестиції, за винятком тих, які обліковуються за методом участі в капіталі та боргових залучень (за умови, що їхню справедливу вартість можливо визначити достовірно). Щоправда, у П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» термін «поточна вартість» не вживається.

Переоцінку поточних матеріальних запасів здійснюють українські підприємства за нижчою з вартостей – собівартістю або чистою вартістю реалізації із включенням до фінансових результатів лише збитків від уцінки. За Положенням про стандарти бухгалтерського обліку (SFAS) 33 поточна собівартість не повинна перевищувати суми заміщення, яка вимірюється чистою вартістю реалізації об'єкта, призначеного для продажу, або вартості у

використанні [3, с. 275]. Тому проведення українськими підприємствами переоцінки запасів за чистою вартістю реалізації відобразить їхню поточну ціну продажу на дату такої переоцінки за вирахуванням витрат на продаж.

Основні засоби і нематеріальні активи за вимогами П(с)БО 7 «Основні засоби» і П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» вимірюються на дату балансу за справедливою вартістю, що, як нами було розглянуто вище, має бути поточною вартістю їх придбання, з відображенням результатів переоцінки як коригування власного капіталу.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що при складанні фінансової звітності підприємств України проводять переоцінки окремих її статей за поточною вартістю придбання, здебільшого з урахуванням принципу обачності.

Тому термін «поточна вартість» доцільно ввести для використання в чинні П(с)БО, щоб управлінський апарат підприємств і користувачі облікової інформації краще розуміли використовувані бази оцінки, їхній вплив на фінансовий стан і результати діяльності підприємств.

Формування облікової політики та вибір баз оцінювання підприємства здійснюють самостійно, як і прийняття рішень про проведення переоцінок. Тому кожне з них може використовувати в окремі облікові періоди для досягнення різних цілей або фінансову, або фізичну концепції збереження капіталу.

Використання концепції поточної вартості дозволяє визнати низку позитивних моментів її застосування у порівнянні з історичною собівартістю (див. *рис.*).

Значною її перевагою при вимірюванні активів і зобов'язань підприємств є можливість відобразити витрати на придбання (виготовлення) активів чи визнати зобов'язання попередніх періодів за оцінками, що склалися на визначений момент часу. Це дасть змогу більш точно оцінити здатність активів генерувати в майбутньому грошові потоки чи прибутки, які забезпечать отримання первинно очікуваної від їх використання економічної вигоди; порівняти вартість активів придбаних у різні облікові періоди; більш точно оцінити співвідношення між оборотними і необоротними активами.

Не менш важливим для підприємства є можливість диференціювати прибутки (збитки) від зміни цін та операційної діяльності. Це забезпечує можливість визначення прибутків (збитків) від діяльності без урахування зміни цін на придбання активів, оцінити ефективність роботи управлінського апарату, визначити вигідність раніше здійснених придбань активів задля продажу чи використання.

Оцінка за поточною собівартістю сприяє дотриманню зіставності доходів і витрат звітного періоду. Доходи підприємства здебільшого (за винятком примусового продажу чи ліквідації) визнаються за поточною вартістю продажу,

яка склалася на ринку на момент укладення угоди, і повинна бути максимальною для підприємства. Для дотримання зіставності, витрати, які вимірюються собівартістю реалізованих активів, повинні бути оцінені за ціною придбання, що існує на дату продажу даного активу і, одночасно, бути мінімальними.

Висновки. Здатність до збереження фінансового і фізичного капіталу свідчить про ефективність діяльності підприємства, стабільність його роботи в майбутньому. В умовах стрибкоподібного зростання цін в Україні управлінському персоналу та зовнішнім користувачам буває досить складно оцінити здатність підприємства купувати необхідну кількість оборотних і необоротних активів для забезпечення відтворення процесу виробництва в обсязі, що був у попередньому періоді, розширення діяльності. Використання поточної вартості дозволить знівелювати вплив зміни цін і виміряти здатність підприємства виготовляти визначений обсяг продукції або послуг.

Оцінювання статей фінансової звітності за поточною вартістю надає можливість адміністрації підприємства і зовнішнім користувачам провести більш точний аналіз рентабельності, прибутковості активів і капіталу, ліквідності та інших основних фінансових показників. Це дає змогу приймати на основі інформації обґрунтовані економічні рішення.

Список використаних джерел

1. Голов С. Фінансовий облік : підручник / С. Голов, В. Костюченко, І. Кравченко, Г. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
2. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
3. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. - М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
4. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
5. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія / І. Й. Яремко. – Л. : Каменяр, 2002. – 192 с.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.

Нашкерская Г. В., Шурпенкова Р. К.

Оценивание объектов финансового учета по текущей себестоимости

Определены содержание и необходимость оценки объектов финансового учета по текущей стоимости, приведены основные преимущества применения этого метода оценки: возможность отразить расходы на приобретение (изготовление) активов или признать обязательства прошлых периодов по оценкам, сложившимся на определенный момент времени; дифференцировать прибыли (убытки) от изменения цен и операционной деятельности, соблюдать сопоставимости доходов и расходов отчетного периода. Это позволит более точно оценить способность активов генерировать в будущем денежные потоки

или прибыль, которые обеспечат получение первично ожидаемой от их использования экономической выгоды; сравнить стоимость активов, приобретенных в различные учетные периоды; более точно оценить соотношение между текущими и долгосрочными активами.

Ключевые слова: текущая себестоимость, историческая себестоимость, оценка, финансовая концепция сохранения собственного капитала, физическая концепция сохранения собственного капитала.

Nashkerska H. V., Shurpenkova R. K.

Measurement objects financial accounting for the current costs

The content and the need to assess the facilities accounting for fair value, are the main advantages of this method of evaluation: the ability to reflect the cost of the acquisition (production) assets or liabilities to recognize past service estimates prevailing at a particular time, to differentiate income (loss) from change prices and operating activities, to observe the comparability of revenues and expenses of the reporting period. This will more accurately assess the ability of assets to generate future cash flows or earnings that will provide the primary use of the expected economic benefits will compare the value of the assets acquired in different accounting periods, a more accurate assessment of the relationship between current and non-current assets.

Key words: *current costs, historical cost, assessment, financial concept conservation equity, saving physical concept of equity.*

Нашкерська Галина Володимирівна – доцент, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка;

Шурпенкова Руслана Казимирівна – доцент, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ).

УДК 657:65.012.12

Р. К. Шурпенкова

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Описано методичні основи проведення аналізу фінансового стану суб'єктів господарювання. Подано етапи проведення аналізу фінансового стану підприємства за двома підходами, певними напрямками та аспектами. На-

© Р. К. Шурпенкова, 2013