

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

Тігаренко Галина Борисівна

УДК 162: 657.635 (477)

**ОЦІНКА ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ:
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2008

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України.

Науковий керівник: Доктор економічних наук, професор
Сук Леонід Кіндратович,
Національний аграрний університет КМ України,
професор кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: Доктор економічних наук, професор
Сопко Василь Васильович,
ДВНЗ „Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”,
професор кафедри обліку підприємницької
діяльності

Кандидат економічних наук, старший науковий
співробітник Жук Наталія Леонідівна,
ННЦ „Інститут аграрної економіки” УААН,
заступник завідуючого відділу методології обліку та
аудиту

Захист відбудеться „23” вересня 2008 року о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики обліку та аудиту за адресою: м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий „20” серпня 2008 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Забезпечення сталого економічного зростання нашої держави неможливе без розвитку підприємництва, що висуває підвищені вимоги до оцінки параметрів функціонування суб'єктів підприємницької діяльності та їх ресурсів, серед яких особливе місце належить розкриттю інвестиційної привабливості, що вимагає оцінки оборотних активів суб'єктів ринкових відносин. Це потребує вирішення низки складних і різних за характером проблем в обліковому середовищі та, зокрема, удосконалення його теоретико-методичних засад.

Оборотні активи є однією з найважливіших ланок облікового процесу. У системі теоретичних засад формування і використання оборотних активів важливу роль відіграє концепція їх оцінки. Ефективно побудована система оцінки необхідна для достовірного визначення економічного стану підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх подальшого використання. Саме неузгодженість окремих складових у підходах до визначення реальної вартості оборотних активів впливає на стан обліку та формування достовірної фінансової звітності підприємства.

Проблеми методики оцінки оборотних активів досліджували такі вітчизняні вчені, як О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожній, Я.Д. Крупка, Р.С. Коршикова, М.В. Кужельний, В.О. Ластовецький, Л.Г. Ловінська, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, І.І. Пилипенко, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Н.М. Урбан, Б.Ф. Усач, І.Д. Фаріон, В.Г. Швець, С.І. Шкарабан та інші.

Питання оцінки активів розглядаються і у працях зарубіжних вчених, зокрема Х. Андерсона, Б. Волькштейна, Глена А. Велша, М.Ф. Ван Бреда, В. Качаліна, А. Ковальова, Т. Карліна, В. Палія, Е. Райса, Я. Соколова, Дж. Фрідмана, Е. Хелферта, Е. Хендріксена та інших.

Проте у вітчизняній теорії та практиці ще залишається низка невирішених питань, пов'язаних з оцінкою запасів, біологічних активів, фінансових інвестицій та інших оборотних активів, які потребують більш детального дослідження з метою подальшого удосконалення методичних та методологічних підходів до їх оцінки у практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Державної академії статистики, обліку та аудиту та є складовою частиною теми „Організація і методологія обліку, аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств” (номер державної реєстрації 0104U009820). У межах наукової програми автор виконав дослідження з теорії та практики оцінки оборотних активів.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних підходів і розробка практичних рекомендацій з оцінки оборотних активів в обліку і при аудиті.

Для досягнення поставленої мети визначено та вирішено такі **завдання:**

- обґрунтувати теоретичні та методичні підходи до визначення сутності понять „оборотні активи” та „оцінка” як елемента методу бухгалтерського обліку;
- уточнити класифікаційні ознаки оборотних активів з метою визначення критеріїв визнання їх як об’єктів оцінки в обліку;
- розробити пропозиції з удосконалення методики оцінки в обліку оборотних активів на підприємствах України;
- розробити модель аудиту доцільності проведення та обрання методики для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів та її використання;
- обґрунтувати необхідність доповнення переліку порушень щодо оцінки оборотних активів при формуванні облікової політики підприємства;
- вивчити та узагальнити підходи до формування інформаційного середовища для цілей оцінки оборотних активів.

Об’єктом дослідження є оборотні активи підприємств України.

Предметом дослідження є теоретико-методичні аспекти оцінки оборотних активів у системі бухгалтерського фінансового обліку та аудиту.

Методи дослідження. Методологічною основою проведення дослідження є діалектичний метод пізнання та його принципи: історизму, застосований для дослідження оборотних активів як обліково-економічної категорії у ході історичного розвитку суспільства; системно-структурного підходу – для розкриття функціональної ролі оборотних активів та їх місця у системі управління за ринкових умов господарювання. Під час вивчення наукової бази з питань оцінки оборотних активів використовувались такі методи пізнання: аналіз, синтез, індукція, дедукція, групування, аналогія, систематизація, порівняння та інші.

Інформаційною базою є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем оцінки активів, а також законодавчі та нормативні акти України, офіційні статистичні дані Державного комітету статистики України, звітність суб’єктів господарювання.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна проведеного дослідження полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні та розробленні пропозицій щодо вирішення комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням системи оцінки оборотних активів в обліку та методики аудиторської перевірки на предмет визначення доцільності застосування оцінки активів, а саме:

вперше:

- розроблено класифікацію об’єктів оборотних активів для цілей вибору методів їх оцінки в бухгалтерському фінансовому обліку із застосуванням субрахунків 4-5-6 порядку, використання якої дає можливість практикуючим бухгалтерам обрати оптимальний варіант оцінки оборотних активів залежно від умов подальшого використання;

- запропоновано модель аудиту, яка надає можливість визначити доцільність обрання методики для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів та її використання; в моделі використано наступні етапи: аудит мети оцінювання; аудит об'єктів оцінювання; перевірка достовірності дати оцінювання; аналіз застосування методів оцінювання; отримання аудиторських доказів; співставлення вартостей, отриманих за різними методами для визначення ефективності досягнення мети оцінювання; встановлення найбільш вірогідної оцінки; складання висновку надання впевненості стосовно доцільності оцінки та методів її визначення;

удосконалено:

- теоретичні та методичні підходи до розкриття сутності поняття „оцінка” відносно оборотних активів та її класифікації, що надає можливість застосування методик оцінки оборотних активів за визначеними класифікаційними ознаками. Практичним упровадженням загальної класифікації оцінок у бухгалтерському обліку, удосконаленої автором на основі наявних розробок науковців, є методичні підходи до оцінки запасів, дебіторської заборгованості, фінансових інвестицій, що дає можливість більш ефективного її застосування у практичній діяльності;

- методики оцінки оборотних активів підприємств за справедливою вартістю, що дозволяє визначити реальну інвестиційну привабливість підприємств;

набуло подальшого розвитку:

- трактування економічної сутності оборотних активів. Розуміння змін у тлумаченні сутності оборотних активів в ретроспективі надає можливість визначити цілі їхньої оцінки для відображення у бухгалтерському обліку;

- методичні підходи щодо врахування інфляційних та цінових змін у процесі оцінки оборотних активів з метою підвищення ефективності їх використання під час господарської діяльності підприємствами, що поліпшує якість оцінки з визначення справедливої вартості об'єкта обліку.

Практичне значення одержаних результатів дисертаційного дослідження полягає в обґрунтуванні методичних положень і надання практичних рекомендацій і пропозицій щодо методики оцінки оборотних активів підприємств для застосування в обліку та аудиті на сучасному етапі розвитку економіки держави.

Рекомендації впроваджено у практичній діяльності суб'єктів господарювання:

1. ТзОВ „Правда”, СТзОВ „Прогрес-Плюс”, СТзОВ „Дружба”, довідка № 19/8-12 від 24.11.2007 р. (зокрема, пропозиції щодо оцінки оборотних активів, а також щодо поліпшення системи інформаційної підтримки забезпечення аудиту діяльності агропромислових підприємств);

2. ТОВ „Оформитель”, довідка № 24/12-03 від 03.12.2007 р. (застосовано методичні підходи до врахування інфляції та цінових змін в процесі оцінки дебіторської заборгованості та грошових коштів, а також при роботі з фінансовими інвестиціями в умовах ринкових відносин);

3. ТОВ „Камелія-К”, довідка № 13/7 від 26.11.2007 р. (рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту операцій з оцінки оборотних активів);

4. ПП „Автоексперт”, довідка № 11/21-19 від 21.11.2007 р. (пропозиції щодо здійснення класифікації об’єктів оцінки для цілей бухгалтерського обліку при проведенні оцінки складових оборотних активів (товарів, запасів сільськогосподарського напрямку) з метою постановки на баланс);

5. Консалтингова фірма ТОВ „Практик”, довідка № 22/11-07/1 від 21.11.2007 р. (рекомендації щодо проведення аудиту оцінок оборотних активів (товарів, запасів, дебіторської заборгованості) для цілей бухгалтерського обліку).

Окремі результати знайшли застосування у навчальному процесі Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України під час викладання навчальних дисциплін „Бухгалтерський облік”, „Фінансовий облік”, також розробки автора використані при написанні підручників „Бухгалтерський облік” та „Фінансовий облік” (довідка № 1920 Н від 27.11.2007).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Найважливіші положення та висновки дисертації доповідались та обговорювались на науково-практичних конференціях: „Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (м. Донецьк, 13-16 грудня 2005 р.); „Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи” (м. Київ, 28 березня 2006 р.; 23 березня 2007 р.); „Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева” (м. Житомир, 24-25 лютого 2007 р.); „Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси 11-13 квітня 2007 р.); „Наука і вища освіта” (м. Запоріжжя, 17-18 травня 2007 р.), „Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки” (м. Донецьк, 25 травня 2007 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи у фахових виданнях опубліковано 8 одноосібних наукових статей загальним обсягом 3,61 друк. арк., 6 тез доповідей загальним обсягом 0,79 друк. арк., разом 4,4 друк. арк., які належать особисто автору.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний матеріал викладено на 182 сторінках друкованого тексту, у тому числі 20 таблиць на 10 сторінках, 35 рисунків, що займають 18 сторінок. Робота містить 12 додатків на 40 сторінках. Список використаних джерел налічує 161 найменування на 15 сторінках, з них 11 іноземних.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У **розділі 1 „Теоретичні підходи до оцінювання оборотних активів”** розглядається економічна сутність оцінки та її функції в розрізі тлумачення оцінки як складової методу бухгалтерського обліку. У цьому контексті наведено класифікацію видів оцінки саме в бухгалтерському обліку.

Проведене дослідження категорії оцінки дозволило визначити, що зміст та соціально-економічна сутність оборотних активів змінювалися на кожному етапі економічного розвитку, виходячи з потреб управління їх ефективністю.

У роботі визначено чотири основні етапи, які характеризують еволюцію поглядів на визнання економічної сутності оборотних активів. За період з початку радянських часів і до наших днів підхід у визначенні оборотних активів змінився від суто формального до якісного. Виникнення дуже важливого для розуміння сутності оборотних активів факту, що початкові сторони відтворення фази руху оборотних коштів – платежі втрачають своє першорядне значення, а проміжна ланка – запаси сировини, паливо, незавершене виробництво тощо – висуваються на перше місце, стає головним змістом такої економічної категорії, як „оборотні активи”. Вагомим надбанням у науці було також визнання оборотних активів як засобів, що авансуються для підтримання безперервності кругообігу, і які повертаються у вихідну грошову форму після реалізації продукції.

За результатами дослідження змін у сучасній економічній теорії, пов'язаних з формуванням ринкових відносин, стосовно визначення глобальної стратегічної мети – від максимізації прибутку до збереження підприємства та забезпечення його стійкого функціонування, а також урахуванням місця та ролі оборотних активів у системі ефективного функціонування господарської діяльності, автором запропоновано власне визначення поняття „оборотні активи”: „оборотні активи – це ресурси, що забезпечують ефективне існування операційної, інноваційної та інвестиційної діяльності, процес якісних і кількісних змін, котрий повинен контролюватися та управлятися підприємством з метою підтримки глобальної стратегічної цілі підприємства, якою є збереження підприємства та його стійке функціонування”.

Першочергову роль у науковому дослідженні відіграє класифікація. Вчений Ф.Ф.Бутинець стверджує, що оцінка об'єктів обліку починається з їхньої класифікації. Класифікаційні ознаки визначаються в залежності від мети, яку ставить перед собою дослідник: до однієї і тієї ж економічної категорії можна застосовувати різні класифікаційні властивості. Оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку, опосередковано або неопосередковано бере участь у багатьох моментах облікового процесу, залежно від різних умов – надходження, вибуття або перепродажу – різні

об'єкти обліку потребують різної оцінки. В роботі класифікація здійснюється за двома підходами:

1. Класифікація оборотних активів для потреб оцінки
2. Класифікація оцінок у бухгалтерському обліку

Проведений аналіз показав, що:

по-перше, в МСБО, МСФЗ, МСО та нормативних документах існують розбіжності щодо видів оцінки;

по-друге, відсутній єдиний підхід до визначення критеріїв класифікації – автори по-різному тлумачать однакові види оцінок – та не приділяється належної уваги проблемам класифікації оцінок, які використовуються в сучасній системі бухгалтерського обліку;

На основі опрацювання та синтезу теоретичних надбань учених (Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, Н.М. Малюга, Л.Г. Ловінська та інш.), а також аналізу нормативної бази запропоновано класифікацію за 6 ознаками: за предметом, за методом, за об'єктами, за етапами надходження, за видами, за функцією (рис. 1).

Аналіз існуючих методів оцінки оборотних активів, які застосовуються у практичній діяльності підприємств, показав, що вибір певного методу залежить від характеристик, які повинні бути відображені в обліковій інформації, а також від завдань, для вирішення яких застосовується оцінка. Визначено, що в умовах ринкових відносин в основу класифікації методів оцінки доцільно покласти етапи надходження та вибуття оборотних активів на підприємство: 1 – оприбуткування, тобто взяття на облік та визнання їх активом; 2 – вибуття; 3 – перепродаж; 4 – інші операції.

Проведений за вищенаведеним розподілом аналіз методів оцінок в П(С)БО, МСБО та МСФЗ дозволив визначити, що число методів оцінки в МСБО значно більше, ніж в П(С)БО. Це пояснюється більшою різноманітністю інструментів як в операційній, так і в інвестиційній діяльності підприємств-нерезидентів України. Саме слабким розвитком фондового ринку України зумовлюється відсутність в П(С)БО таких видів оцінок, як поточна ринкова вартість акцій, справедлива вартість опціонів на акції; ціна виконання опціону та ін.

Питання класифікації оцінок є надзвичайно актуальним на даний час. В бухгалтерському обліку існує значна кількість ознак оцінки, що утруднює завдання бухгалтера в частині обрання найбільш оптимального методу оцінювання оборотних активів, визначення доцільності застосування того чи іншого виду оцінки.

Саме тому дослідження можливих класифікацій оцінок у бухгалтерському обліку мають велике значення як для розвитку теорії бухгалтерського обліку в цілому, так і для застосування суб'єктами господарювання у практичній діяльності.

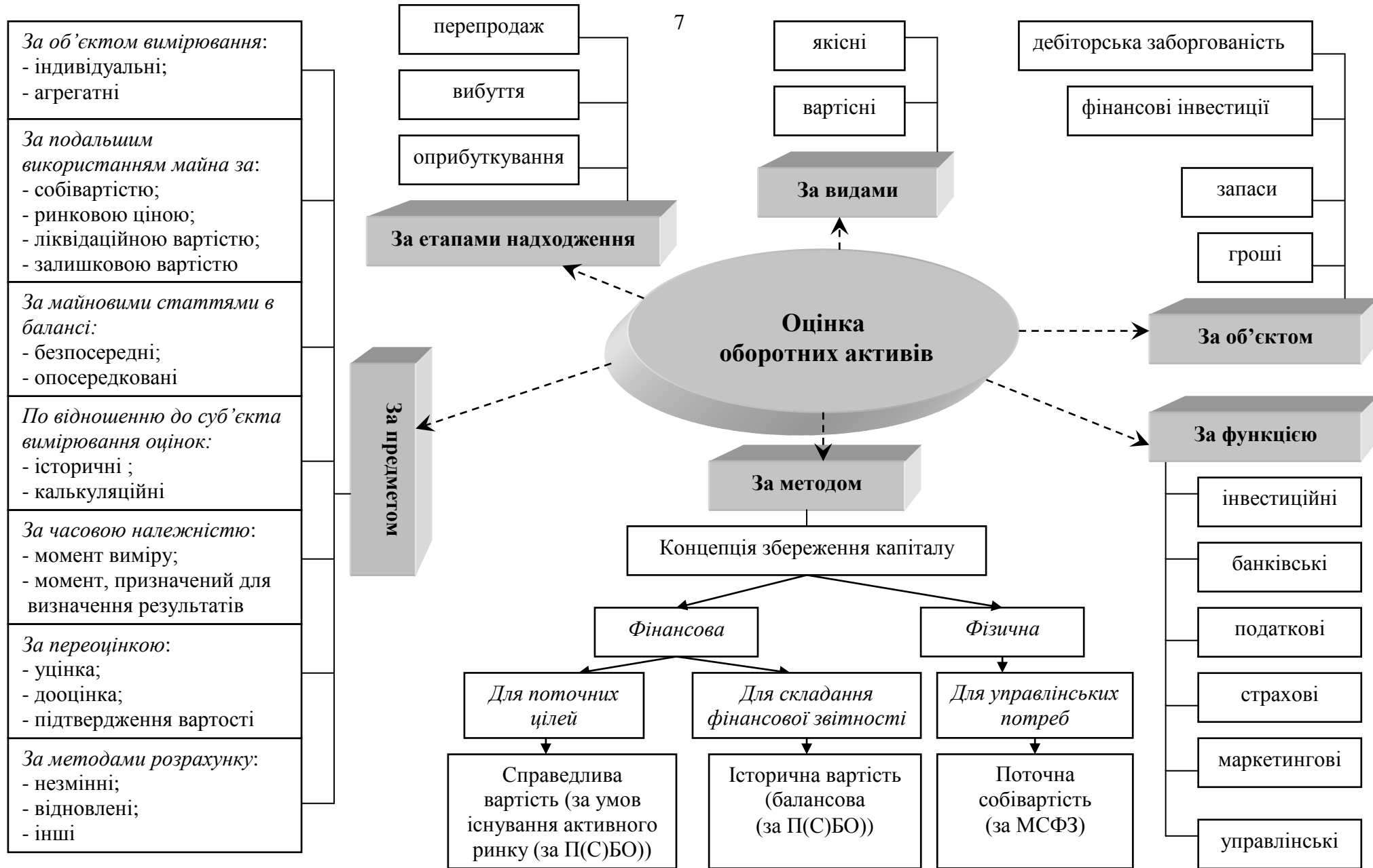


Рис. 1. Класифікація оцінок оборотних активів у бухгалтерському обліку

У розділі 2 „Методика оцінки оборотних активів у бухгалтерському обліку підприємств” проведено дослідження діючих методик оцінки оборотних активів для потреб бухгалтерського обліку та запропоновано шляхи їх удосконалення.

Однією з класифікаційних ознак оцінок у бухгалтерському обліку є вибір об’єктів обліку. Запропонований у роботі методичний підхід, який базується на виборі об’єктів обліку (автором запропонована та апробована методика на прикладі запасів), ґрунтується на можливості обрати оптимальний метод оцінки в залежності від напрямку подальшого використання запасів відповідно від присвоєного йому субрахунку. Така методика вибору об’єктів оцінки для потреб бухгалтерського обліку за відношенням його до субрахунків 4-5-6 порядку має за мету деталізацію бухгалтерського обліку.

При розробці зазначеної методики оцінки оборотних активів були враховані такі фактори:

- залежність вибору методу оцінки від мети, яку визначає для себе підприємець (подальшого продажу, відпуску запасів у виробництво, для власних потреб);

- визначення межі оптимальності оцінки (за ринковими цінами, але не менше вартості придбання, тобто в результаті вибору оцінки підприємство повинно отримувати прибуток).

В умовах зміни концепції функціонування підприємства, при якій головною метою є збереження підприємства, оцінка може співпадати з цінами придбання. Розглянуто оптимальний варіант, який передбачає отримання прибутку.

Зазначене виражено формулою:

$$PP \leq V \leq MP, \quad (1)$$

де

PP – вартість придбання (prime price);

V – оцінка (valuation);

MP – ринкова ціна (market price).

Сутність запропонованої методики визнається тим, що субрахунки 4-5-6 порядку показують оптимальний вибір оцінки за технологічними ознаками, які характеризують подальший рух запасів у межах:

- запаси для власних потреб, включаючи виробництво;
- запаси для подальшої реалізації.

Графічне зображення наведено на рис. 2.

Проведене дослідження даних Держкомстату України та фінансової звітності підприємств України дозволило сформулювати висновок, що запаси займають значне місце в загальному обсягу ресурсів промислових і сільськогосподарських підприємств України, а також визначити тенденцію значного зростання дебіторської заборгованості в останні роки.

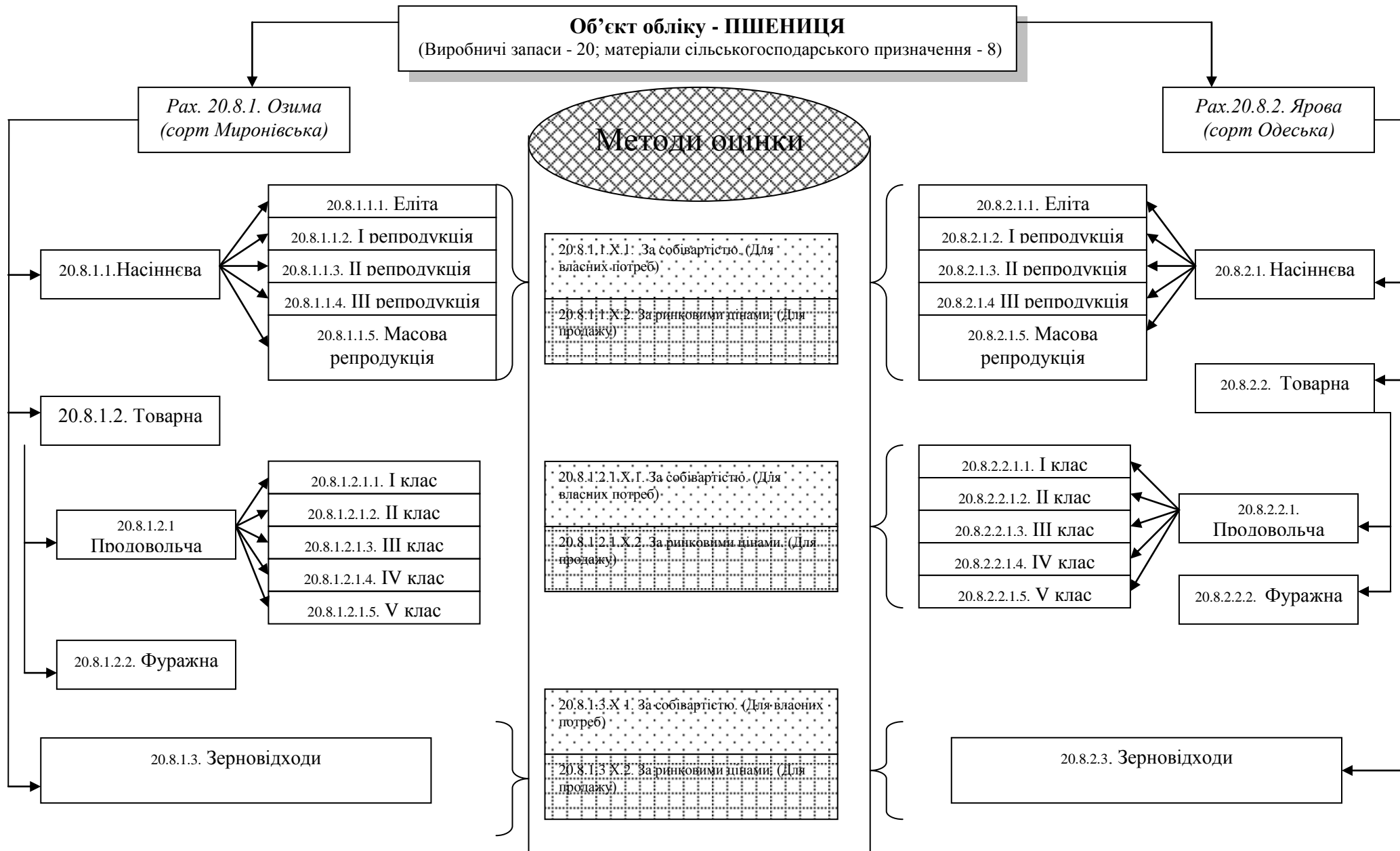


Рис. 2. Класифікація об'єкту оцінки (пшениця) та методів для цілей бухгалтерського фінансового обліку

Виходячи із кредитного характеру ролі грошей, яку вони відіграють при обміні ресурсами, дебіторська заборгованість розглянута як вид комерційного (товарного) кредитування. Саме цим обґрунтована потреба в достовірній оцінці дебіторської заборгованості із наступним відображенням у бухгалтерському обліку.

У роботі наведено порівняльний аналіз методики оцінки дебіторської заборгованості в залежності від плину часу (Київського науково-дослідного інституту судових експертиз шифр роботи V.3-2007, номер державної реєстрації – 0107U002982, науковий керівник Корінко М.Д.) та запропонованої автором, яка ґрунтується на основі застосування індексу змін цін на основні види продукції, що виробляє підприємство. Сутність методики оцінки дебіторської заборгованості в залежності від плину часу, яка застосовується на промислових підприємствах Київської області, полягає у тому, що зміни вартості дебіторської заборгованості визначаються залежно від фінансового стану підприємства-боржника та його можливостей погасити її, що є важливим для визначення реальності надходження коштів до суб'єкта господарювання, відповідного відображення в бухгалтерському обліку та формування достовірної фінансової звітності. Запропонована ж у дисертації авторська методика (використовується на ряді сільськогосподарських підприємств Львівської області) з застосуванням індексу, який розраховується на підставі цін на продукцію оптового сільськогосподарського ринку „Шувар” (м. Львів). Інформаційна підтримка, яка надається споживачу стосовно цін на основні види продукції в Прикарпатті та Закарпатті відіграє важливу роль для діяльності підприємств в умовах відсутності в Україні розвинутої інформаційної бази щодо цін, кількості та якості за видами продукції.

Проведене у роботі дослідження стану дебіторської заборгованості на підприємствах України дозволило сформулювати висновок, що більшість підприємств або оцінює дебіторську заборгованість за історичною собівартістю (за номіналом), або враховує в договорах подвійну ставку Національного банку України, інколи в договорах з комерційного (товарного) кредитування застосовується ставка, яка базується на відсотковій ставці, прийнятій банками України в регіоні, де розташоване підприємство. Вищезазначені підходи показали неефективність оцінок, саме тому у роботі проаналізовано, запропоновано для застосування та апробовано у практичній діяльності суб'єктів господарювання методики, що забезпечують реальність оцінки дебіторської заборгованості для відображення у бухгалтерському обліку та показують ефективність їх застосування. З метою оптимізації управління дебіторською заборгованістю на підприємствах України у роботі отримала подальший розвиток методика оцінки, яка ґрунтується на розподілі поточної дебіторської заборгованості за часом її виникнення.

Надано рекомендації щодо оцінки фінансових інвестицій не на базі даних по відсотках, за якими надаються кредити комерційними банками України, а за ринковою оцінкою або пропозицією „потенційного покупця” цінних паперів з визначеними дивідендами.

У розділі 3 “Методичні аспекти аудиту облікових оцінок оборотних активів” розроблено модель аудиту доцільності проведення та вибору методики для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів. Запропоновано такі основні етапи проведення аудиту щодо визначення доцільності вибору методів оцінки оборотних активів (рис. 3.) Автором розроблено методичні підходи щодо дій аудитора стосовно наведеної моделі. Складності в роботі аудитора можуть виникати при визначенні доцільності вибору видів оцінок оборотних активів, в першу чергу, за відсутності або неповного обсягу інформаційної бази.

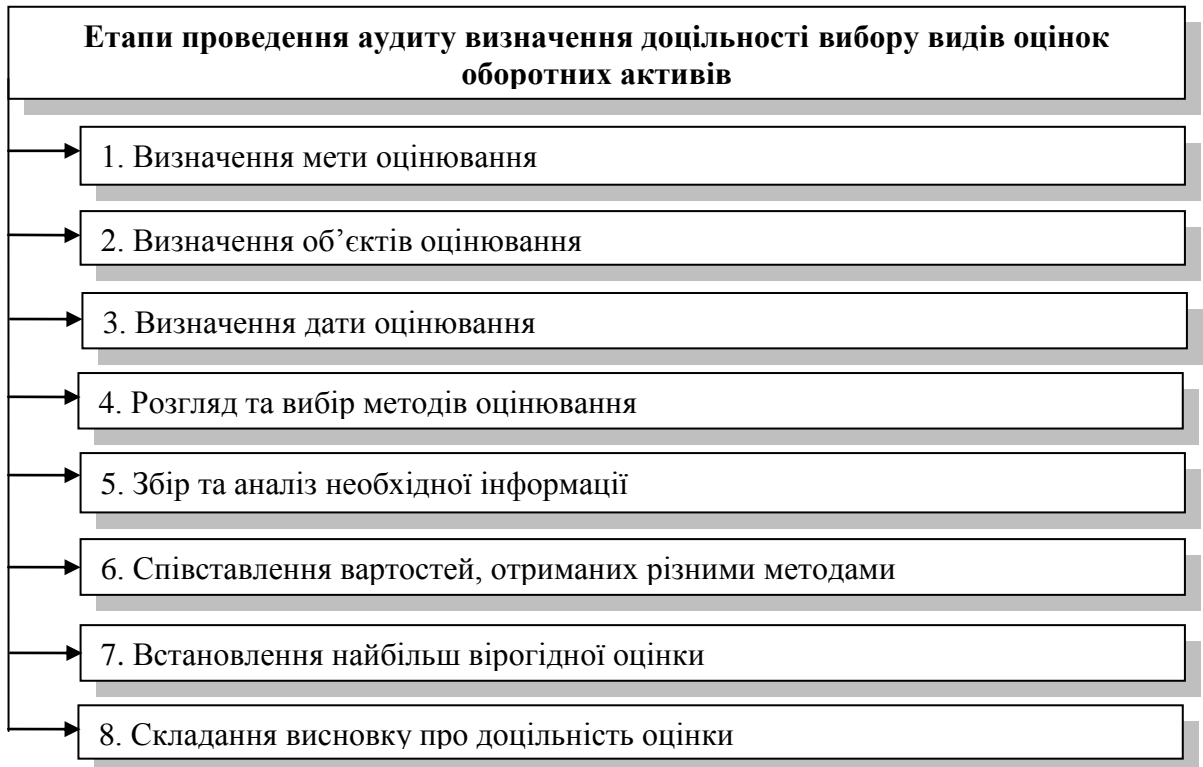


Рис. 3. Етапи проведення аудиту визначення доцільності оцінок оборотних активів

Недостатньо уваги з боку науковців приділено методиці аудиту доцільності проведення та вибору методу для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів та її використання. На підставі аналізу наукових праць з аудиту в роботі визначені типові помилки, які виявляються в результаті перевірки доцільності обрання бухгалтером того чи іншого методу оцінки.

Дії бухгалтера з вибору оцінки оборотних активів ґрунтуються на положеннях облікової політики, тому в роботі також наведено правила та методичні підходи до формування облікової політики стосовно оцінки оборотних активів

Один з етапів запропонованої моделі аудиту доцільності проведення та вибору методики для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів та її використання передбачає дії аудитора щодо отримання інформації для

здійснення оцінки за справедливою вартістю. Спеціалісти, які проводять таку роботу, повинні володіти знаннями та методиками, що застосовуються в професійній оцінювальній діяльності.

Внесена пропозиція щодо розробки на державному рівні (Відповідні міністерства, відомства, Державна Комісія з цінних паперів) методик, які дадуть можливість підприємствам у централізованому регламентованому порядку визначати справедливу вартість оборотних активів. У періодиці ведеться полеміка щодо необхідності створення Комісії з оцінки дебіторської заборгованості, діяльність якої дало б можливість зробити цей вид оборотних активів фінансовим інструментом зі всіма наслідками щодо можливостей його продажу, обміну тощо.

Централізована робота з визначення вартості оборотних активів є важливою також і для співставності фінансової звітності, проведення ефективної економічної політики у державі, але, як показав аналіз, в умовах сьогодення це є індивідуальною справою кожного підприємства.

За результатами дослідження вважається за доцільне з метою підвищення якості оцінки створювати на підприємствах постійно діючі комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів, запасів, виробленої продукції, дебіторської заборгованості. Запропоновано введення до складу зазначеної комісії аудитора (якщо на підприємстві є внутрішній аудитор) або функції комісії передати частково або повністю для виконання зовнішній аудиторській фірмі. Схема взаємодії аудитора та комісії з визначення оптимальної оцінки оборотних активів за справедливою вартістю наведена на рис. 4.

Джерелами інформації для аудитора визначено такі:

- самостійний збір інформації про ціни на ринку;
- інформація про ціни з попередніх контрактів купівлі-продажу активів, що укладені підприємством;
- інформація організованих гуртових ринків, прайси, рекламні проспекти, інформаційні бюлетені, сайти, періодичні видання;
- отримання інформації від органів державного управління;
- середньозважені біржові ціни;
- дані цінового моніторингу;
- інформація міністерств та відомств, а також їхніх структурних підрозділів;
- інформація моніторингу цін на продукцію, що надається торговими домами, обласними, районними дорадчими службами;
- інформація про закупівельні ціни на продукцію, що є об'єктом державного цінового регулювання.

Завданнями аудиту доцільності обрання методики для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів та її використання є:

- формування власної бази даних стосовно вибору та використання методів оцінки оборотних активів на даному підприємстві;

- стандартизація документації, яка містить інформацію щодо застосовуваних методик аудиту з визначення доцільності обрання того чи іншого методу оцінки в бухгалтерському обліку.

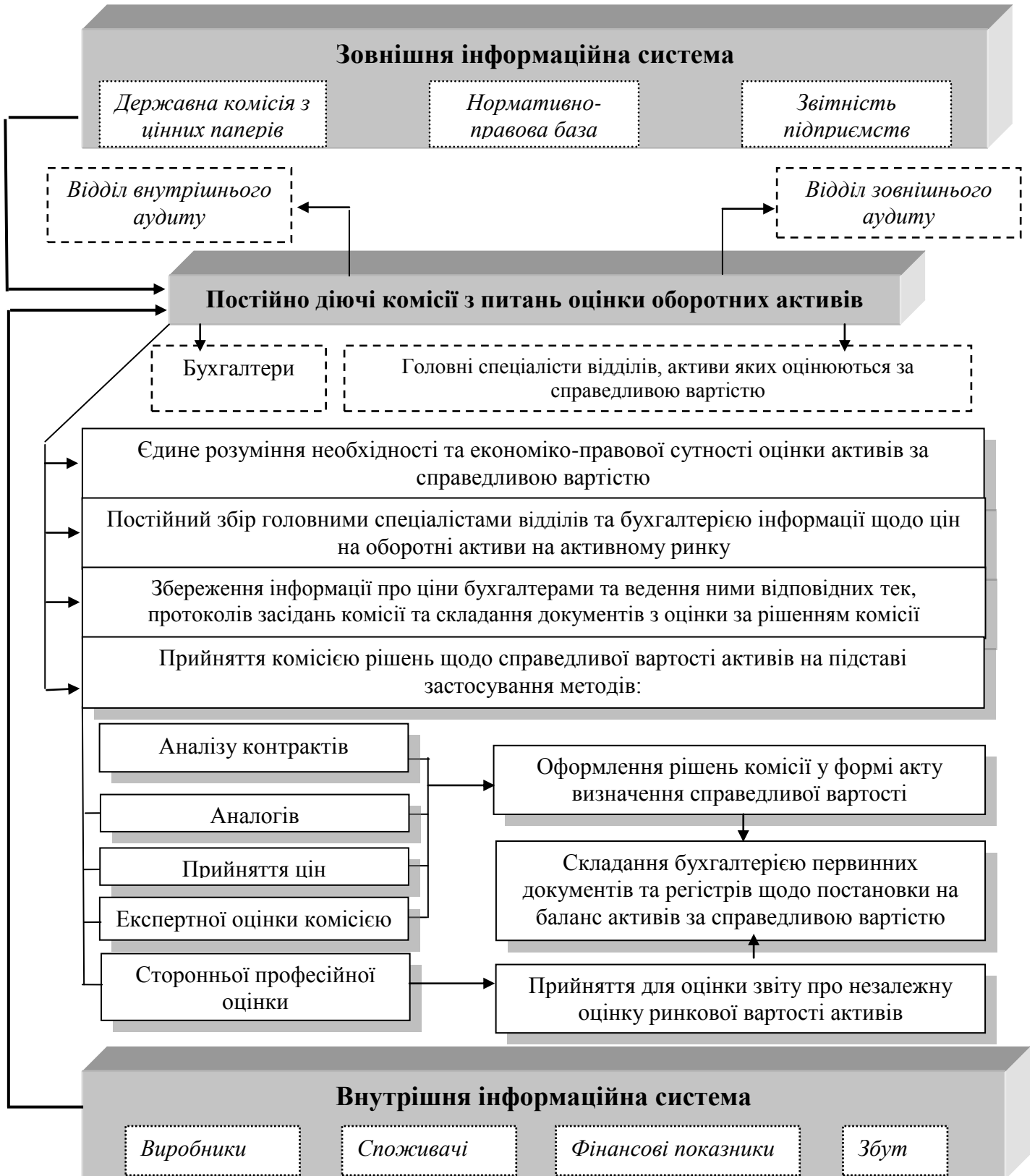


Рис. 4. Схема формування інформаційного забезпечення аудиту оцінок оборотних активів

Застосування на практиці зазначеної схеми дасть можливість підвищити ефективність організації перевірок, сприятиме скороченню часу на їх проведення, підвищенню ефективності та знизити ризик невиявлення порушень завдяки покращення інформаційного забезпечення.

ВИСНОВКИ

Дисертація містить теоретичне узагальнення та рекомендації щодо вирішення наукової проблеми та практичного застосування розробки методики оцінки оборотних активів підприємства.

Основні висновки теоретичного, методичного та практичного характеру відповідно до поставленої мети, що сформовані за результатами дослідження та узагальнення отриманих результатів, полягають у наступному:

На теоретичному та методичному рівні:

1. Досліджено теоретичні основи економічної сутності оцінки оборотних активів, яка виявляється у надходженні економічних вигод у майбутньому в результаті використання у минулому ресурсів, контрольованих підприємством. Оборотні активи є ресурсами, котрі забезпечують ефективне здійснення операційної, інноваційної та інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання у процесі якісних і кількісних змін, які плануються, обліковуються, контролюються, аналізуються та регулюються управлінським персоналом підприємства та:

1.1. відображають:

- інвестований у підприємство капітал;
- продуктивний потенціал підприємства;
- вплив фактору часу на діяльність підприємства;
- вплив фактору ризику на діяльність підприємства,
- рівень ліквідності підприємства.

1.2. забезпечують:

- постійний кругообіг ресурсів підприємства;
- детермінують вартість майнового комплексу;
- виконання контрольної функції за ефективністю використання;
- генерування доходу від діяльності підприємства;

з метою досягнення глобальної стратегічної цілі підприємства – збереження та його стійкого функціонування,

2. Розроблено рекомендації щодо застосування методик і результатів оцінки оборотних активів у залежності від мети, яку ставить перед собою власник, а саме: найбільша сума оцінки – для випадків, коли підприємству необхідно показати найбільшу суму прибутку з метою залучення інвестицій, за методом обачності в умовах зацікавленості показу меншого прибутку.

3. За результатами аналізу теоретичних положень щодо оцінки проведено узагальнення та запропонована власна розробка класифікації оцінок оборотних активів підприємств, а саме за: видами, етапами надходження, предметом, об'єктом, функцією та методом.

4. Історичні, економічні, політичні та соціальні чинники зумовили необхідність забезпечення на належному рівні всіх умов функціонування та розвитку підприємств в умовах змін у сучасній економічній теорії, пов'язаних з формуванням ринкових відносин, стосовно визначення глобальної стратегічної мети – від максимізації прибутку до збереження підприємства та його стійкого функціонування. Одним із напрямів, що забезпечує вирішення цього завдання є застосування системи вартісних оцінок у бухгалтерському обліку при відображенні процесів здійснення господарських операцій: надходження й вибуття активів; виникнення прав і зобов'язань.

5. За результатами дослідження запропоновано проведення аудиту визначення доцільності оцінок оборотних активів за такими етапами: аудит мети оцінювання; аудит об'єктів оцінювання; перевірка достовірності дати оцінювання; аналіз застосування методів оцінювання; отримання аудиторських доказів; співставлення вартостей, отриманих за різними методами для визначення ефективності досягнення мети оцінювання; встановлення найбільш вірогідної оцінки; складання висновку надання впевненості стосовно доцільності оцінки та методів її визначення.

На практичному рівні:

1. Для забезпечення якості здійснення оцінок оборотних активів запропоновано для застосування:

- методичний підхід обрання оптимального методу оцінки запасів відповідно від присвоєного йому субрахунку 4-5-6 порядку, що дає бухгалтеру обрати метод оцінки в залежності від подальшого їх використання;

- урахування фактичного індексу інфляції, розрахованого за ринковими цінами, що склалися на основні види товарів на визначену дату, при оцінці активів за справедливою вартістю, що забезпечує відображення в обліку їхньої реальної вартості;

2. Для забезпечення підвищення якості аудиту запропонована власна систематизація типових порушень щодо застосування оцінок в обліку операцій із запасами.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Тітаренко Г.Б. Застосування інформаційного забезпечення аудиторської діяльності на підприємствах АПК: теоретичні, методичні та організаційні підходи // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – Київ. – 2007. – №4 – С. 28-32.

2. Тітаренко Г.Б. Концептуальні підходи до визначення поняття „оборотні активи” в бухгалтерському обліку та аудиті // Бізнес-навігатор: науково-виробничий журнал. – Херсон: Міжнародний університет бізнесу і права, 2008, №14. – С. 32-38.

3. Тітаренко Г.Б. Методичні аспекти організації внутрішнього аудиту на підприємствах АПК України. Економіка: проблеми теорії і практики: Збірник наукових праць. – Випуск 225. – Т.ІІІ. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. – С. 655-662.

4. Тітаренко Г.Б. Методичні аспекти оцінки оборотних активів в умовах цінових змін та інфляції // Збірник наукових праць Черкаського державного технічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. – Черкаси: ЧДТУ, 2007. – Частина І. – С. 169-174.

5. Тітаренко Г.Б. Методичні підходи до класифікації та оцінки дебіторської заборгованості // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – Київ. – 2007. – №2 (15). – С. 32-36.

6. Тітаренко Г.Б. Проблеми оцінки активів на підприємствах України // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – Київ. – 2006. – №2 (11). – С. 46-51.

7. Тітаренко Г.Б. Проблеми оцінки запасів для ведення бухгалтерського обліку // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 236: В 5 т. – Т. ІІ. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 344-349.

8. Тітаренко Г.Б. Проблемні питання оцінки оборотних активів в бухгалтерському обліку // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – Київ. – 2008, № 1 (18). – С. 74-79.

Матеріали конференцій

9. Тітаренко Г.Б. Методичні аспекти застосування інформаційних систем у внутрішньому аудиті. Наука і вища освіта: Тези доповідей учасників XV Міжнародної наукової конференції молодих науковців, м.Запоріжжя, 17-18 травня 2007 р.: У 3 ч. \ Гуманітарний університет „Запорізький інститут державного та муніципального управління”. – Запоріжжя: ГУ „ЗІДМУ”, 2007. – Ч.1. – 384 с. – С.249.

10. Тітаренко Г.Б. Методичні аспекти оцінки оборотних активів на підприємствах України. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. – Черкаси: ЧДТУ, 2007. – Частина І. – 198 с.– С.104-105.

11. Тітаренко Г.Б. Методичні особливості з аудиторського обслуговування підприємств, організацій та установ АПК. Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк, ДонНУЕТ ім.М.Туган-Барановського, 2007. – 375 с. – С.264-267.

12. Тітаренко Г.Б. Проблеми оцінки дебіторської заборгованості підприємств України. Збірник тез доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О.С.Бородкіна. – Київ – 2006. – 125 с. – С. 28-29.

13. Тітаренко Г.Б. Проблеми управління активами на підприємствах молочної галузі України. Праці Шостої міжнародної наукової конференції студентів та молодих учених „Управління розвитком соціально-економічних

систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання”. Частина 1. – Донецьк: ДонНУ, 2005. – 313 с. – С. 280-281.

14. Титаренко Г.Б. Сутність поняття „оцінка” як елементу методології бухгалтерського обліку. Збірник тез доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам’яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна. – Київ. – 2007. – 278 с. – С. 107-108.

Анотація

Титаренко Г.Б. Оцінка оборотних активів в обліку та аудиті: теоретико-методичні аспекти. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Київ, 2008.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних положень і розробці методичних підходів щодо оцінки оборотних активів у бухгалтерському обліку і при аудиті, метою якого є визначення доцільності обрання того чи іншого виду оцінки.

З метою подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку та отримання практичних рекомендацій з оцінки в бухгалтерському обліку, необхідних в діяльності суб’єктів господарювання, запропоновано класифікацію видів оцінки оборотних активів. Практичне застосування цієї класифікації відображено в розробці методики визначення суб’єктів бухгалтерського обліку для потреб оцінки з застосуванням субрахунків 4-5-6 порядку.

У роботі також наведено методичні аспекти вибору найбільш оптимальної оцінки дебіторської заборгованості у договорах комерційного (товарного) кредитування, а також пропозиції щодо більш ефективного управління фінансовими інвестиціями.

За результатами дослідження розроблено модель аудиту визначення доцільності оцінок оборотних активів у бухгалтерському обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, оборотні активи, оцінка як складова методу бухгалтерського обліку, класифікація, методичні підходи, аудит, модель аудиту, запаси, дебіторська заборгованість.

Аннотация

Титаренко Г.Б. Оценка оборотных активов в учете и аудите: теоретико-методические аспекты. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины, Киев, 2008.

Диссертация посвящена научному обоснованию теоретических подходов и разработке методических рекомендаций по оценке оборотных активов в бухгалтерском учете и при проведении аудита на предмет

определения целесообразности выбора методов и видов оценки в бухгалтерском учете.

В диссертации использован ретроспективный подход, который преследовал целью раскрытие сущности оборотных активов та выявления причин, повлекших изменения в ее восприятии.

В работе на основе анализа научных исследований оценки как метода бухгалтерского учета путем синтеза та обобщения разработана классификация оценок оборотных активов за такими параметрами: вид, метод, функции, дальнейшее применение, предмет, объект.

Представленная классификация способствует как развитию теории бухгалтерского учета в целом, так и развитию практических подходов при выборе наиболее оптимального метода оценки в бухгалтерском учете субъектов хозяйствования.

Данная классификация получила продолжение в разработке методики выбора объектов бухгалтерского учета с целью оценки, с применением субсчетов 4-5-6 порядка. В работе данная классификация раскрыта на основе одного вида оборотных активов – запасов, но может быть применена и к другим видам.

Анализ статистической информации, представленной Госкомстатом Украины та финансовой отчетности субъектов хозяйствования Украины, позволяет сделать выводы как о приоритетности оборотных активов в составе ресурсов предприятия, так и о неуклонном росте дебиторской задолженности.

В целях повышения эффективности управления дебиторской задолженностью в работе предложено на ряде предприятий, на базе которых проходило исследование, включить в договора пункты, позволяющие рассматривать дебиторскую задолженность как коммерческий кредит. Такой подход позволяет оценивать дебиторскую задолженность в соответствии с рыночной ситуацией. В условиях отсутствия информационной базы, предприятиям при заключении договоров коммерческого кредита предложено учитывать либо официальный индекс инфляции, либо самостоятельно рассчитывать такой индекс, основываясь на ценах на определенные виды товаров. На ряде сельскохозяйственных предприятий Львовской области такой индекс рассчитывается по предложенной методике на основе цен оптового сельскохозяйственного рынка «Шувар». С целью оптимизации управлением дебиторской задолженностью предложена методика, позволяющая оценивать и распределять текущую задолженность по соответствующим группам. В работе проанализирована также методика оценки дебиторской задолженности в зависимости от течения времени.

На основе сопоставления кредитных ставок, представляемых коммерческими банками Украины та процентных ставок, которые могут быть применены при оценивании финансовых инвестиций, согласно данным ПФТС, в работе рекомендуется с целью получения дополнительной прибыли, вкладывать временно свободные средства в финансовые инвестиции. При отсутствии возможности оценить финансовые инвестиции по рыночной цене,

предложено оценивать финансовые инвестиции по методике «потенциального покупателя».

В работе приведена модель, построенная на этапах проведения аудиту определения целесообразности выбора того или другого метода оценок оборотных активов, а также очерчены пути интеграции информационных систем предприятия с информационными системами отраслей и государства с применением компьютерных технологий. В условиях недостатка информации при определении справедливой цены оборотных активов такие предложения представляются необходимыми.

Annotation

Titarenko G.B. Estimation of circulating assets in the accounting and audit: theoretic and methodical aspects. Manuscript.

Dissertation for the scientific degree of candidate of economic sciences in speciality 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). The State Academy of Statistics, Accounting and Audit of State Statistics Committee of Ukraine, Kyiv, 2008.

Dissertation is devoted to the scientific substantiation of the theoretical statements and development of the methodical approaches in relation to the estimation of the circulating assets in the accounting and by audit the purpose of which is to determine the expedience of selection of any type of estimation.

With the purpose of further development of the accounting theory and receipt of the practical recommendation from the estimation in the accounting, necessary for the activity of business entities, the classification of types of estimation of circulating assets is offered. Practical application of the classifications is presented in the process of development of the methods for the determination of the subjects of accounting estimation using the sub-accounts of a 5-6 order.

In the dissertation the methodical aspects of selection of the most appropriate type of estimation of the account receivable in the agreements of the commercial crediting as well as proposals on more effective financial investments management are presented.

Basing on the results of research the model of audit for the determination of expediency of estimations of circulating assets in accounting is developed.

Keywords: an accounting, circulating assets, estimation as a constituent of accounting method, classification, methodical approaches, audit, model of audit, supplies, account receivable.