

(виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75% загальної суми валового доходу підприємства.

**Висновки.** Отже, одним зі стратегічних завдань підприємства є приведення співвідношення власного і позикового капіталу до оптимального, яке забезпечить і максимальний рівень фінансової рентабельності, і достатній рівень фінансової стійкості, а відповідно, і зміцнення фінансового стану підприємства на майбутнє.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Чернелівський Л.М. Аналіз діяльності підприємств та банківських установ: економічний, фінансово-інвестиційний, стратегічний / Л.М. Чернелівський, Н.Г. Слободян, О.В. Михайленко. – К.: Хай-Тек Прес, 2014. – 640 с.
2. Бланк И.А. Управление формированием капитала / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 2000. – 512 с.
3. Головка Т.В. Стратегічний аналіз: [навч.-метод. посіб.] / Т.В. Головка, С.В. Сагова; за ред. М.В. Кужельного. – К.: КНЕУ, 2002. – 198 с.
4. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / В.О. Подольська, О.В. Яріш. – К.: Центр навч. л-ри, 2007. – 488 с.
5. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз: [підручник] / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К.: Центр навч. л-ри, 2008. – 392 с.
6. Донченко Т.В. Теоретичні основи формування механізму управління фінансовою стійкістю підприємства / Т.В. Донченко / Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 1. – С. 23–27.
7. Семенов Г.А. Оптимізація структури капіталу підприємства / Г.А. Семенов, А.В. Пелешко // держава та регіони. – 2010. – № 4. – С. 164–169.
8. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2003, – 554 с.

УДК 657.92

Тичук Т.О.

*аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю  
Київського національного торговельно-економічного університету*

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

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. Розглянуто основні елементи та методи облікового циклу бухгалтерського обліку. Визначено стадії облікового циклу та місце оцінки за різними стадіями.

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

#### Тычук Т.А. МЕСТО И РОЛЬ ОЦЕНКИ КАК ЭЛЕМЕНТА МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО РАЗЛИЧНЫМ СТАДИЯМ УЧЕТНОГО ЦИКЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье обоснованы место и роль 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. Рассмотрены основные элементы и методы учетного цикла бухгалтерского учета. Определены стадии учетного цикла и место оценки различными стадиями.

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

#### Tychuk T.O. THE PLACE AND ROLE OF EVALUATION AS PART OF THE METHOD OF ACCOUNTING FOR THE DIFFERENT STAGES OF THE CYCLE AN ENTERPRISE

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 since occurring of business transaction to its inclusion in the financial statements. The basic elements and methods of an accounting cycle. Habitats determined your cycle, and a score for different stages.

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

**Постановка проблеми.** Розуміння оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку вирізняється важливістю в теорії та методології бухгалтерського обліку, оскільки саме оцінка пронизує всі стадії облікового циклу суб'єкта господарювання та виконує низку споріднених із 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.

Отже, набуває виключної актуальності аналіз взаємозв'язку стадій облікового циклу як хронологічної послідовності відображення сукупності окре-

мих господарських операцій у системі бухгалтерського обліку підприємства із застосуванням тих чи інших елементів методу бухгалтерського обліку, насамперед оцінки, за цими стадіями.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Більшість сучасних учених розглядають оцінку в складі методу бухгалтерського обліку: науковці, які підтримують адитивний підхід до 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 науковців, як свідчить ґрунтовний аналіз, проведений І.В. Супрунковою, серед 53 авторів 41 визнає оцінку як елемент методу бух-

галтерського обліку, 12 авторів мають інші міркування з цього приводу [8]. Окремі аспекти оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку поряд із зазначеними науковцями досліджували В.Я. Плаксієнко, Н.А. Канцедал, Я.В. Соколов, Л.К. Сук, В.А. Шпак та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Як бачимо, найбільш традиційним та усталеним залишається розуміння оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку, проте досить мало уваги в працях науковців приділено розгляду оцінки в більш широкому контексті – у межах окремих стадій облікового циклу підприємства.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні місця та ролі оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку за різними стадіями облікового циклу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Центральне місце в контексті нашого дослідження в системі бухгалтерського обліку займають 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 і подвійний запис, баланс і звітність (табл. 1).

Аналізуючи здобуток учених у сфері визначення взаємозв'язку між окремими елементами методу бухгалтерського обліку, слід зауважити, що більшість із них відводять оцінці чільне місце.

На думку Г.Г. Кірейцева, 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», відтворюючи взаємний зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку, вказують на безпосередню взаємодію таких із них, як оцінка, калькулювання та рахунки [3].

Певних критичних зауважень, на нашу думку, заслуговує моделювання варіантів взаємодії елементів бухгалтерського обліку, проведене Н.А. Канцедал. Серед поля логічних можливостей такої взаємодії автор виділяє 28 моделей, зазначаючи, що чотири з них указують 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 Л.К. Сук, згідно з 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 Л.К. Сук, 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 та зазвичай включає реєстрацію операцій в облікових регістрах, складання Головної книги (оборотного балансу), заключ-

Таблица 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 й оцінювання та зіставлення отриманих даних із 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	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 кругообігу 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 у 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 на основі [10]

ного балансу, фінансових звітів та інших форм звітності [1].

Поняття «обліковий цикл» зустрічається частіше в зарубіжних бухгалтерських виданнях, де до нього включають серію кроків, що відбуваються з моменту здійснення операції (транзакції) до її включення у фінансову звітність [2].

Подібне тлумачення облікового циклу наводить К.М. Нарібаєв: обліковий цикл «складається з низки процедур, що виконуються у визначеній послідовності – вимірювання та збір первинної інформації, її класифікація і запис у 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 зазначити, що його традиційно поділяють на окремі стадії: визнання, оцінку, фіксацію та проведення аналізу операцій на базі первинних документів, реєстрацію операцій у Головному журналі, перенос проводок до Головної книги, корегування (трансформація) обліку в кінці звітного періоду за допомогою формування Трансформаційної таблиці, закриття рахунків у 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. Подібної думки дотримується і В.А. Шпак: «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 в первинному документі
Реєстрація операцій у 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 у кінці звітного періоду	Закриття тимчасових рахунків, зокрема доходів і витрат
Формування фінансової звітності	На основі відкорегованого пробного балансу формуються остаточний баланс та інші форми звітності

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

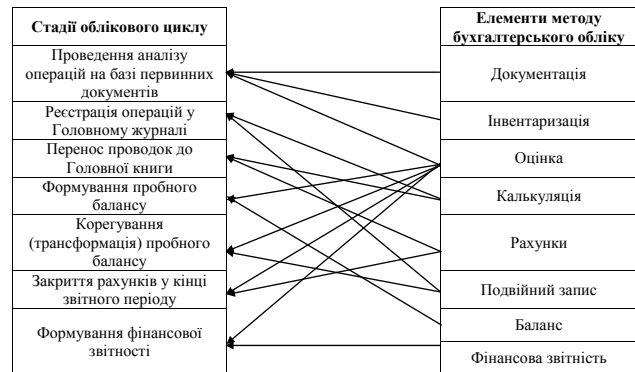


Рис. 1. Місце оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку за різними стадіями облікового циклу

Не зупиняючись детально на поясненні взаємозв'язку всіх елементів методу бухгалтерського обліку за всіма стадіями облікового циклу, звернемо увагу на 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.

Далі в 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.

Оцінка відіграє 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 урахування 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 із 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 в низці 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 облікових понять «оцінка» та «обліковий цикл» було обґрунтовано їх роль та місце за різними стадіями облікового циклу в єдності та нерозривному взаємозв'язку між методами бухгалтерського обліку та облікового процесу, що носить замкнутий характер. На відміну від існуючих підходів проілюстровано доцільність і важливість оцінки в ході реалізації конкретних облікових процедур за стадіями облікового циклу. Проведений аналіз взаємозв'язку стадій облікового циклу та елементів методу бухгалтерського обліку дав змогу провести обґрунтування ролі і місця оцінки на цих стадіях.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Accounting cycle [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting-cycle.asp>.
2. Бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bibliotekar.ru/kodex-11-23/109.htm>.
3. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України: [підручник] / В.Я. Плаксінко, Л.М. Письмаченко, Г.Є. Павлова [та ін.]; за заг. ред. В.Я. Плаксінка. – Дніпропетровськ: Вид-во Овсяннікова, 2009. – 486 с.
4. Канцедал Н.А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку / Н.А. Канцедал // Вісник Запорізького національного університету. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 2 (10). – С. 144-149.
5. Кірейцев Г.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2–6.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук; 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 507 с.
8. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 481–484.
9. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / За ред. В. К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми; 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець; 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
11. Шпак В.А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В.А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: економічна. – 2011. – Вип. 36. – С. 450–453.

УДК 657

**Черненко К.В.***кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку  
Полтавської державної аграрної академії***Грибова Д.В.***кандидат економічних наук  
Мелітопольського державного педагогічного університету  
імені Богдана Хмельницького***ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
ТА ЇЇ МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ В ПРОСТОМУ ТОВАРИСТВІ**

У статті розглянуто процедуру організації бухгалтерського обліку простого товариства, визначен його предмети та об'єкти, враховуючи особливості здійснення спільної діяльності. Розроблено допустимі варіанти форм ведення бухгалтерського обліку. Надано рекомендації щодо організації документообігу та доведено необхідність облікової політики в простому товаристві

**Ключові слова:** спільна діяльність, просте товариство, організація обліку, ведення обліку, облікова політика.

**Черненко К.В., Грибова Д.В. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕЁ МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ В ПРОСТОМ ТОВАРИЩЕСТВЕ**

В статье рассмотрена процедура организации бухгалтерского учета простого товарищества, определены его предметы и объекты, учитывая особенности осуществления совместной деятельности. Разработаны допустимые варианты форм ведения бухгалтерского учета. Даны рекомендации по организации документооборота и доказана необходимость учетной политики в простом товариществе.

**Ключевые слова:** совместная деятельность, простое товарищество, организация учета, ведение учета, учетная политика.

**Chernenko K.V., Gribova D.V. ORGANIZATION OF ACCOUNTING PRINCIPLES AND METHODS IN PARTNERSHIP**

The article describes the procedures of accounting organization in a simple partnership, determining its subjects and objects, considering the specific features of carrying out joint activities. Possible options of such accounting are presented. Recommendations are given concerning the organization of documents circulation, and the necessity of accounting policy availability in a simple partnership is grounded.

**Keywords:** joint activity, simple partnership, accounting procedures, organization of accounting, accounting policy.

**Постановка проблеми.** Спільна діяльність без створення юридичної особи з метою отримання прибутку на підставі договору про спільну діяльність із здійсненням внесків є окремим, унікальним видом господарської діяльності. Відповідно, бухгалтерський облік здійснений у ході господарських операцій простого товариства, має свою специфіку. Встановлення механізму облікового відображення операцій, що мають місце під час здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи, видається можливим лише за умови комплексного вивчення особливостей його організації, адже організація та ведення бухгалтерського обліку є двома взаємопов'язаними складовими технології бухгал-

терського обліку, ефективного здійснення яких вимагає чіткої підпорядкованості:

1) організація обліку – встановлення правил, прийомів, способів, методів, форм, процедур та принципів ведення бухгалтерського обліку;

2) ведення обліку – здійснюється за визначеними на етапі організації бухгалтерського обліку принципами та правилами, за обраними способами, методами, у встановлених формах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В Україні питання організації обліку простого товариства є малодослідженим, виявлено декілька наукових праць за визначеним напрямом, авторами яких є В.В. Бабич [2], Н.Н. Батіщева [3] та Н.Є. Прива-