

Тема 9

Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку: оцінка і калькулювання

План

9.1. Сутність, значення і види вартісної оцінки в бухгалтерському обліку.

9.2. Способи оцінки окремих об'єктів обліку.

9.3. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку.

9.1. Сутність, значення і види вартісної оцінки в бухгалтерському обліку

Особливістю бухгалтерського обліку є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірнику. З цією метою використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку як оцінка і калькуляція.

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Вона є відправним моментом обліку і реальною основою його побудови. Без оцінки неможливо звести до єдиного показника всі досить різноманітні об'єкти обліку: будівлі, машини, сировину, готову продукцію, тварин, витрати виробництва тощо.

Калькуляція – це спосіб вартісного вимірювання господарських процесів та їх результатів.

Калькуляція є основою оцінки: саме в процесі калькуляції виявляється фактична собівартість об'єктів обліку, тобто вартість їх придбання або виробництва.

Згідно Закону України «**Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні**» єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Таким грошовим вимірником в Україні є **гривня**.

До оцінки ставляться такі основні вимоги, що забезпечують її достовірність: *реальність* (*адекватність*), *єдність* та *цілеспрямованість*.

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивну відповідність грошової вартості об'єктів обліку їх фактичній величині.

Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність оцінки протягом тривалого часу та у всіх суб'єктів господарювання.

Цілеспрямованість оцінки передбачає врахування мети оцінки, тобто для досягнення яких цілей (для чого) застосовують оцінку.

Система вартісних оцінок абсолютно необхідна у процесі господарської діяльності: при купівлі активів, при визначенні витрат виробництва, при реалізації продукції, при визначенні фінансових результатів, сплаті податків, грошових розрахунках тощо.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) передбачають можливість використання декількох видів оцінок:

- **первісна вартість (історична собівартість):** активи оцінюють за сумою грошових коштів, сплачених при їх придбанні, або за фактичними витратами (собівартістю) їх виготовлення;

- **поточна собівартість:** активи оцінюють за сумою грошових коштів, яку було б сплачено у разі придбання або створення такого ж активу на поточний момент;

- **вартість реалізації (погашення):** активи оцінюють за сумою грошових коштів, яку можна було б отримати на поточний момент при продажу активу в процесі звичайної реалізації.

- **теперішня вартість:** активи відображають в обліку за теперішньою (дисконтованою) вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт в умовах звичайної діяльності;
- **справедлива вартість:** оцінка, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Способи оцінки різних об'єктів визначаються у відповідних **стандартах бухгалтерського обліку**. Для кожного виду активів, як правило, передбачають декілька ситуацій: *оцінка при придбанні (отриманні, створенні), оцінка при вибутті (списанні), оцінка на дату балансу (у звітності)*.

Правильна, достовірна оцінка господарських засобів має велике значення для об'єктивної характеристики ресурсів підприємства, чіткого визначення фінансових результатів. Від її правильності залежить адекватність і надійність даних, які надаються бухгалтерським обліком для користувачів.

Процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам певних грошових значень.

Об'єктом оцінки в бухгалтерському обліку є: засоби підприємства, джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати (тобто – об'єкти бухгалтерського обліку).

Принципи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку визначаються Законом України “**Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні**” та НП(С)БО 1 “**Загальні вимоги до фінансової звітності**”.

Принципи бухгалтерського обліку, що стосуються застосування методів оцінки

Обачності – застосовують методи, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів.

Безперервності – оцінка базується на припущенні, що діяльність підприємства буде тривати далі необмежений час.

Історичної (фактичної) собівартості – засоби відображаються в обліку за собівартістю їх придбання, тобто за фактично понесеними витратами у момент їх надходження.

Нарахування – витрати і доходи відображають в обліку в тому періоді, коли вони були нараховані, а не тоді, коли фактично отримано або сплачено за них кошти.

Єдиного грошового вимірника – оцінка фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється в єдиній національній валюті – гривні, що дозволяє узагальнювати, групувати та порівнювати показники господарської діяльності за суміжні періоди та з нормативами.

9.2. Способи оцінки окремих об'єктів обліку

Одним з критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку є можливість їх достовірної оцінки. Критерії ж визначення оцінки для кожної групи об'єктів обліку викладені у відповідних П(С)БО, розроблених на основі міжнародних стандартів:

7 «Основні засоби»,

8 «Нематеріальні активи»,

9 «Запаси»,

10 «Дебіторська заборгованість» і т. ін.

Основні засоби

Оцінці підлягає кожен об'єкт основних засобів.

В обліку використовують такі види оцінок:

первісна – оцінка активу на дату його придбання або створення за фактичними витратами (фактичною собівартістю) придбання;

відновлювальна (переоцінена або індексована) – оцінка активу за його вартістю в сучасних умовах створення або придбання;

ліквідаційна – оцінка на момент його списання після закінчення терміну корисного використання;

амортизаційна – вартість, що підлягає амортизації протягом нормативного терміну корисного використання об'єкта;

залишкова (балансова) – первісна або відновлювальна вартість за мінусом суми накопиченої амортизації (зносу) об'єкта;

справедлива – вартість можливої реалізації об'єкта обізнаному, зацікавленому та незалежному покупцеві на вільному ринку;

оціночна – вартість, визначена незалежним кваліфікованим професійним оцінювачем.

Виробничі запаси

Оцінюють по різному при їх придбанні, списанні (вибутті) та у звітності:

при придбанні – за первісною вартістю (сумою фактично витрачених коштів на придбання, перевезення та доведення до стану придатності для використання за призначенням);

при списанні (вибутті) – методами: середньої собівартості; за ціною перших надходжень (ФІФО); ідентифікованою вартістю; нормативною собівартістю;

у звітності – за меншою з двох оцінок (первісною або чистою вартістю реалізації).

Фінансові інвестиції

Оцінюють по різному в залежності від їх виду та призначення:

поточні для перепродажу – за фактичною собівартістю придбання (первісною вартістю);

в дочірні та асоційовані підприємства – за методом участі в капіталі;

у боргові цінні папери – за амортизованою (балансовою) вартістю.

Капітальні інвестиції

оцінюють за сумою фактично понесених витрат (фактичною собівартістю)

Дебіторська заборгованість

оцінюється по-різному в залежності від її виду:

- а) заборгованість за товари, роботи, послуги при її виникненні оцінюється за первісною вартістю (ціною реалізації);
- б) поточна заборгованість оцінюється за чистою реалізаційною вартістю – як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів;
- в) довгострокова заборгованість може оцінюватися за дисконтованою вартістю.

Зобов'язання

оцінюють в залежності від їх виду, терміну та способу погашення: за первісною вартістю, поточною собівартістю, вартістю погашення, теперішньою вартістю.

9.3. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку

В основі оцінки будь-якого об'єкту обліку повинна лежати калькуляція, суть якої полягає в обчисленні у грошовому вимірнику витрат підприємства на його придбання або виробництво. Отже, калькулювання – це оцінювання результатів господарських процесів.

Калькуляції поділяють на види за різними ознаками:

- в залежності від часу складання і методики розрахунку та вихідних даних калькуляції поділяють на: *планові; нормативні; провізорні (попередні, очікувані); фактичні (звітні);*

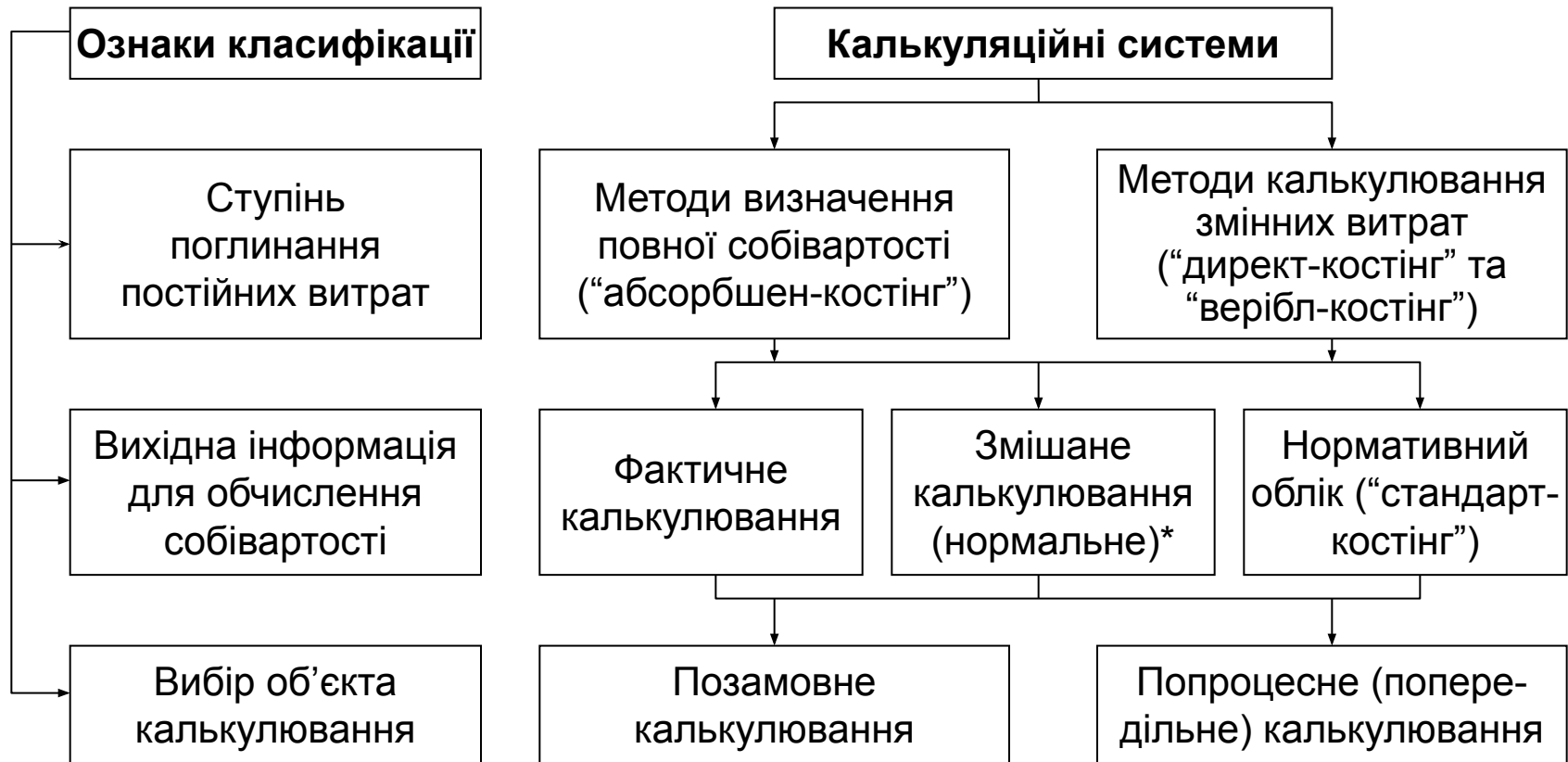
- за періодом господарської діяльності,
витрати якого включені до собівартості:

- *щоденні;*
- *місячні, квартальні;*
- *за періодами робіт (циклами, фазами, переділами, стадіями тощо);*
- *по закінченню робіт (замовлення);*

- за складом елементів витрат, що
включаються до собівартості:

- *повні виробничі;*
- *повні комерційні;*
- *неповні (калькуляції змінних витрат тощо).*

Класифікація калькуляційних систем



***Змішане калькулювання** (характерне для західних облікових систем) передбачає врахування прямих витрат за фактичними даними, а непрямих (накладних) – за плановим коефіцієнтом розподілу (як правило, середньорічним).

Собівартість

це виражена у грошовому вимірнику величина ресурсів, використаних у певних цілях. Таке визначення означає :

- витрати визначаються обсягом використаних ресурсів (матеріалів, праці, основних засобів тощо);
- величина використаних ресурсів оцінюється у грошовому вимірнику;
- показник собівартості завжди відноситься до конкретного об'єкта (виду продукції, завдання, проекту, виду роботи, замовлення тощо).

Основні принципи калькулювання:

- 1) науково обґрунтована система класифікації витрат підприємства;
- 2) визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- 3) вибір методу розподілу накладних витрат;
- 4) розмежування витрат між звітними періодами;
- 5) розмежування поточних витрат на виробництво і капітальні вкладення (капітальні інвестиції);
- 6) вибір методу обліку витрат і калькування собівартості.

Об'єкт віднесення (обліку) витрат – це виріб, організаційний підрозділ, вид виробництва, цикл, стадія, агрегат, інша форма діяльності або програма, проект, задача тощо, для яких організовано відокремлений облік витрат, тобто відкривають окремий аналітичний рахунок обліку витрат. Об'єкт обліку витрат визначають на кожному підприємстві самостійно з урахуванням умов виробництва, особливостей технології та потреб управління.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, виробництво, програма, задача, замовлення тощо, собівартість яких визначають. У відповідності з методичними рекомендаціями з обліку і калькулювання собівартості продукції у промисловості **об'єктами калькулювання можуть бути:** виробниче замовлення, група однорідних виробів, типовий представник групи, виріб, вузол, деталь, умовна одиниця продукції (робіт), комплект і т. ін. У окремих випадках об'єкт обліку витрат і об'єкт калькуляції співпадають (наприклад: замовлення, програма, задача тощо).

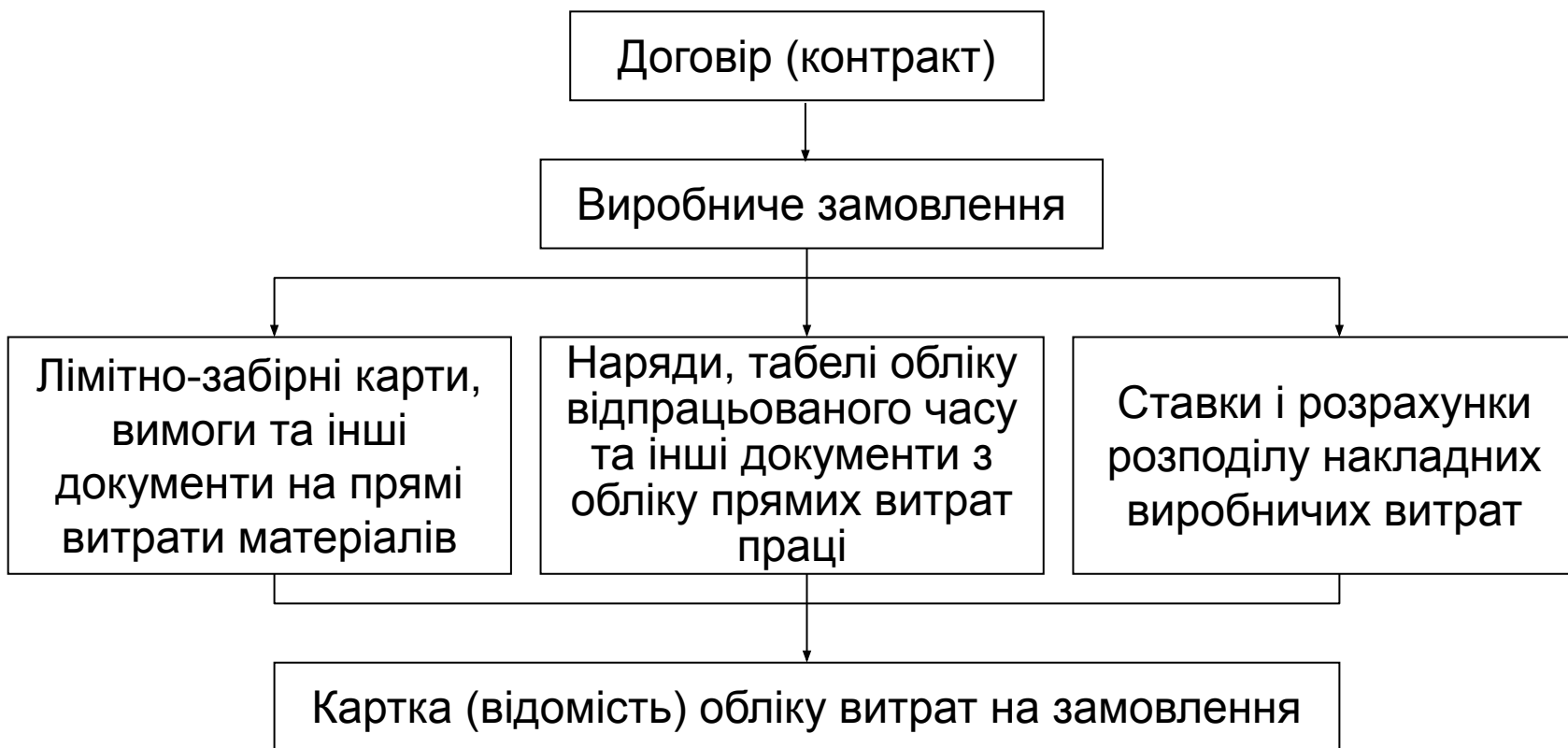
Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначається: *тонна, ц, шт., рулон, пара, комплект, упаковка, куб. м, умовна одиниця* тощо.

Для однакового включення витрат у собівартість продукції прийнято обмежувати витрати на її транспортування після одержання з виробництва лише до складу готової продукції (франко-склад готової продукції). Усі інші витрати відносять на витрати по реалізації.

Калькулювання собівартості по замовленнях

Калькулювання по замовленнях – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або окремій партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі виступає окреме замовлення.

Організація обліку витрат в умовах калькулювання собівартості по замовленнях



Калькулювання собівартості по процесах

це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва (хімічна, нафтопереробна, металургійна, фармацевтична та інша галузі промисловості).

Собівартість готової продукції = Витрати звітного періоду + (Незавершене виробництво на початок періоду – Незавершене виробництво на кінець періоду)

Порівняльна характеристика калькулювання собівартості по замовленнях і по процесах

Ознака порівняння	Калькулювання по замовленнях	Калькулювання по процесах
1. Співвідношення виробництва і реалізації	Реалізація передує виробництву: покупець відомий до початку виробництва, відомі його вимоги до якості продукції та її комплектації.	Виробництво передує реалізації: вироблена продукція стає виробничими запасами, її майбутній покупець невідомий, вимоги до якості продукції стандартизовані.
2. Витрати матеріалів	Обсяг необхідних матеріалів попередньо відомий, їх закупають під замовлення і відносять на поточні витрати	Обсяг необхідних матеріалів часто невідомий, на складі зберігається мінімальний запас матеріалів для забезпечення безперервності виробництва.
3. Кваліфікація робітників та характер їх праці	Загальний рівень кваліфікації робітників більш високий, робітники повинні уміти виконувати широкий спектр робіт	Менш високий рівень загальної кваліфікації робітників, роботи однотипні і чітко визначені
4. Рівень накладних витрат	Накладні витрати відносно невисокі, більшість витрат прямо відносяться на конкретне замовлення.	Широке застосування автоматизації виробництва зумовлює більш високі накладні витрати
5. Тривалість виробничого періоду	Виробничий період відносно короткий, заздалегідь визначений	Виробничий період часто не визначений, тривалий, безперервний, не обмежений у часі.
6. Періодичність калькуляції	Собівартість замовлення визначається після закінчення робіт по конкретному замовленню	Собівартість продукції визначається періодично (при складанні звітності: помісячно, поквартально, в кінці року)