

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА
з дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)»
на тему:

**«Вартісне вимірювання (оцінка) в
бухгалтерському обліку»**

Студента (-ки) 3-о курсу групи
ОБС-31

напряму підготовки 6.03.05.09 «Облік і аудит»
Західної В.П. _____
(прізвище, ім'я)

Науковий керівник: к.е.н. , доцент

(посада, вчене звання, науковий ступінь,
_____ Гудзь Н.В. _____
прізвище, ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ **Оцінка ECST** _____

Члени комісії:

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

ТЕРНОПІЛЬ 2016

Зміст

Вступ.....	2
1.Вартісне вимірювання – центральна категорія бухгалтерського обліку, історичні аспекти розвитку.....	5
2.Види оцінок в обліку.....	8
3.Оцінка активів і пасивів обліку.....	10
4.Шляхи удосконалення оцінки активів і власного капіталу і зобов'язань в бухгалтерському обліку.....	17
Висновки.....	22
Список використаної літератури.....	25

Вступ

Актуальність теми. Особливістю бухгалтерського обліку, що відрізняє його від інших видів обліку- це відображення господарських засобів, їхніх джерел і господарських процесів в грошовому виразі, тобто кажучи іншими словами у вартісному вимірюванні. Таким чином, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та різні явища, котрі підлягають вартісному вимірюванню.

Із цього випливає, що використовують саме такі елементи методу бухгалтерського обліку які називаються оцінка і калькуляція. Засвоєння таких елементів методу бухгалтерського обліку - це один із найважливіших етапів вчення методології бухгалтерського обліку і головною передумовою вчення поточного обліку певних окремих операцій.

Проблема розробки створення системи вартісного вимірювання у бухгалтерському обліку, адекватної вимогам всіх взятих користувачів облікової інформації, це найбільш актуальна проблема, котру намагаються вирішити вчені у сфері бухгалтерського обліку на протязі останнього століття. На підтвердження даної тези проф. В. А. Патон відмітив підвищену складність та важливість проблеми, котру повною мірою дослідники у сфері обліку не змогли вирішити до сьогодні [5, с. 364]. Протягом кількох років оцінка стає визначальною складовою в системі бухгалтерського обліку, однак якими причинами оце зумовлено, та які фактори на це впливають, залишається досі незрозумілим.

Мета дослідження полягає у обґрунтуванні передумов з формування визначального місця у оцінки та системі методичних складових системи бухгалтерського обліку. Визначальна роль, на сьогодні виконує оцінка у бухгалтерському обліку, розглядається із різних точок зору. Ще у початку ХХ ст. І. Ф. Шерр відмітив, що проблема оцінки -одна з найважливіших та найскладніших проблем усієї балансової справи [8, с. 474]. Наведене твердження він пояснив тим, що сам баланс не є самостійним та незалежним рахунком результатів, бо його висновки залежать від правильної оцінки об'єктів в кінцевому балансі. Цим самим він підтверджував можливість вуалювання чи маніпулювання фінансовим результатом із метою представлення потрібної конкретному користувачу інформації на основі використання різноманітних підходів та оцінки об'єктів в обліку.

Об'єктом дослідження – це вартісне вимірювання (оцінка) як елемент методу бухгалтерського обліку

Предметом дослідження - це розвиток теоретичних, та організаційних і методичних положень вартісного вимірювання у бухгалтерському обліку, проведеної внутрішніми і зовнішніми суб'єктами оцінки.

Методи дослідження. В ході дослідження використовувались загальнонаукові і спеціальні методи пізнання. Історичний та логічний методи використані також для дослідження сутності і базових концепцій оцінки у економічній теорії і оцінки як званої облікової категорії, яке дало змогу удосконалити апарат вартісного вимірювання і здійснити класифікацію оцінки. Метод спостереження використовується для визначення стану організаційного застосування оцінки у обліку підприємствами України. Моделювання і системний підхід застосовано щоб побудувати комплексної моделі оцінки у бухгалтерському обліку, проведення внутрішніми та зовнішніми суб'єктами. Методи групування та порівняння дозволяють систематизувати випадки залучення і визначати порядок вибору суб'єкта оцінки.

Вказана проблема набуває ще більшої актуальності у умовах необхідності розробки облікової оцінки вартості підприємств із метою створення системи інформаційного задоволення управління підприємством, оскільки до цієї оцінки висувуються основні вимоги користувачами облікової інформації. Дослідженню питань оцінки у системі бухгалтерського обліку приділялась увага вітчизняними вченими та дослідниками, як М. І. Бондар, С. Ф. Голов, І. В. Замула, М. Д. Корінько, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, І. В. Супрунова, Г. Б. Титаренко, Н. М. Урбан, М. М. Шигун, І. Й. Яремко та ін.

В сучасних умовах розвитку нашої системи обліку задана проблема набуває ще більшої актуальності, бо можливість вибору одного з варіантів оцінки передбачена як в П(С)БО, так у МСФЗ, яка реалізовується через механізм облікової політики. Як внаслідок, обрання конкретної оцінки зумовлює не тільки вартість об'єкта обліку, а і здійснює значний вплив на визначення фінансового результату діяльності на підприємства. [3, с. 270].

Однак дослідження в сфері оцінки не зазнають своєї значимості, оскільки переважна місткість бухгалтерської інформації, котра надається користувачам, має вартісне вираження. Саме тому дослідження у сфері бухгалтерської оцінки не зазнали своєї даної актуальності. На думку вченого проф. З. С. Туякової, важливість значення вартісної оцінки у

бухгалтерському обліку пов'язана з тим, користувач фінансової звітності основі інформації про вартість різноманітних активів господарюючого суб'єкта провести аналіз, наприклад, забезпеченості фондами, виявити їхню недостачу чи надлишок, а також ступінь їхньої зношеності. За даною вартістю та кількістю оборотних засобів можна судити про їх кількість, дефіцит чи наявність сировини, що не використовується тощо. Якщо ж розглядати ці показники в динаміці за ряд звітних періодів, тоді можна виявити зміни у забезпеченості основними та оборотними засобами в наявній структурі майна, його певного кількісного складу та аспекти стану активів на підприємстві.

При оцінці розраховується грошова вартість даних активів за статтями бухгалтерського балансу. З результатів такої оцінки робляться висновки про стан окремих його статей балансу [6, с. 156]. Лише завдячуючи вартісному вимірюванню у системі обліку з'явиться можливість приведення результатів на діяльності підприємства з фактів господарської діяльності у розрахункові фінансові показники, розроблення їхніх планових та нормативних значень а також можливість аналізу діяльності даного підприємства і в цілому.

Як наслідок, у системі обліку оцінка одного і того самого об'єкта може бути здійсненою на основі певних використання різних методів від оцінки залежно та від запитів користувачів. Визначальними за формування запитів користувачів є наявні цілі, які і переслідує користувач, що має використовувати бухгалтерську інформацію. Для позичальника є необхідна інформація також про вартість активів, на яку він може одержати у результаті продажу підприємства, а для інвестора — це потенційна вартість активів підприємства, які визначаються на основі їхньої здатності генерувати майбутні економічні та потенційні вигоди тощо. Дану тезу підтверджує проф. З. С. Туякова [7, с. 312], що відмічає, сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку також характеризується використанням наявних альтернативних способів вартісної оцінки та об'єктів бухгалтерського спостереження, що внаслідок чого методологія даної вартісної оцінки залишається однією з найскладніших його основних проблем.

1. Вартісне вимірювання – центральна категорія бухгалтерського обліку, історичні аспекти розвитку.

Особливістю бухгалтерського обліку, який відрізняє його від всіх інших видів обліку, це є відображення його господарських засобів, їхніх джерел і господарських процесів в грошовому виразі, у вартісному вимірюванні. Тобто, бухгалтерський облік відображає саме ті засоби, процеси і явища, які підлягають вимірюванню. Із цією метою користуються такі елементи методу як бухгалтерського обліку які називються оцінка і калькуляція. Засвоєння їхніх елементів методу обліку є одним з важливих етапів вивчення методології б обліку і головною передумовою вчення поточного обліку та окремих операцій.

Вартісне вимірювання займає усі об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби, та їхні джерела також господарські процеси. Відповідно ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" грошовий вимірник це важливий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який також наголошує: вимірювання і узагальнення усіх взятих господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності також здійснюється у єдиній грошовій одиниці, а тому саме в грошовій одиниці України — це гривні.

Оцінка — в основному це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, а також джерел їхнього утворення, калькуляція — це спосіб вартісного вимірювання всіх процесів придбання наявних матеріальних цінностей, виробництва даної продукції, їхня реалізація, та окремих етапів процесу широкого відтворення.

У економічній літературі калькуляцію зазвичай вважають частиною даної оцінки, та способом оцінки, пов'язують тільки з визначенням собівартості виготовленої продукції. Тому необхідне конкретне розмежування понять "вартісне вимірювання", та "грошове вираження", "оцінка" чи "калькуляція".

Грошове вираження — це в основному вимірювання господарських засобів, їхніх джерел і господарських процесів в грошовій одиниці (гривнях чи копійках). Аналогічне визначення має також поняття вартісне вимірювання. В зв'язку зі цим характеризувати бухгалтерський облік як даний такий, якому обов'язково наявне вартісне вимірювання, яке передбачає використання грошового вимірника.

Вимірюваність є необхідною передумовою знання. Під вимірюванням, чи оцінкою, також слід розуміти привласнення певних числових значень об'єктам чи подіям за визначеними даними параметрами.

Бухгалтерський облік є викликаний до життя господарською діяльністю людини. Із історичних облікових наявних і збережених документів, які є до сьогодні, видно, що повагою користувалися у давнину бухгалтери і цінувалась їхня справа. Облік називали загадкою богів, у яку посвячували лише обраних.

Та все ж таки, цілковито і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку посприяли прогрес, та стабільність, більше повна реалізація суспільних національних потреб. В зв'язку з цим даним важливого значення набуває період розвитку бухгалтерського обліку. Він дозволяє прослідкувати конкретну історичну логіку, а також підійти до усвідомлення різкого прогресу зміни епох.

Виділяють 4 основні періоди розвитку в бухгалтерському обліку.

Перший період охарактеризувався виникненням різноманітних способів реєстрації фактів облікових реєстрах та вигляді систематичних або хронологічних записів. Вершиною періоду стало становлення бухгалтерського обліку і широке розповсюдження подвійного запису.

Другий період припадає в час революційних перетворень у галузі виробництва, та розвитку різних форм різних товарних операцій і збільшення обсягів торговельних, чи фінансових та операцій не тільки окремих країнах, але по всьому світі. У цей період видається велика кількість праць із обліку.

Третій період – становлення бухгалтерського обліку у сфери наукових пізнань. Протягом періоду зусилля більших авторів були направлені на те, що встановити теоретичні засади бухгалтерського обліку, визначити галузь даних явищ, вивчення які складає об'єкт науки. Був сформульований ряд значень бухгалтерського обліку та його цілей.

Четвертий період доцільно поділити на основні 2 стадії:

-перша стадія, яка охоплює період з середини ХХ ст., він характеризується розробкою бази принципів які об'єктивно оцінили майново-правового стану самостійного господарюючого суб'єкту, та галузевого напрямку у побудові системи бухгалтерського обліку, розширення даної державної регламентації національних систем та звітності в бухгалтерського обліку.

-друга стадія – із середини ХХ ст. та до сьогодні – характеризується розробкою цілих принципів в оцінці майново-правового стану господарюючих суб'єктів у умовах зовнішнього ринкового середовища та у зв'язку із прийняттям ефективних господарських рішень для отримання економічної вигоди.

Дальший розвиток господарського обліку даного відбувався одночасно із розвитком обміну. Саме такий обмін породжує подвійний запис який відображення вибуття одного продукту та появи іншого. З'являються певні рахунки речей. Із виділенням з загальної маси товарів конкретного особливого товару – грошей, які виконують функції міри даної вартості, засобу платежу, засобу обігу та засобу нагромадження, а також з'являється рахунок грошей.

Подвійний запис набуває все більшого поширення, та основне – у обліку з'являється єдиний загальнений вимірник: яка міра вартості, яка засіб вартісного вимірювання. Виникнення та розвиток кредитних відносин викликають необхідність банківської дії, операцій із готівкою, у подальшому – появу розрахункових рахунків які і сприяли розширенню сфери використання подвійного запису.

2. Види оцінок в обліку

Оцінка – це такий спосіб вираження в грошовому вимірнику даної наявності й руху активів (майна) конкретного підприємства.

Мета оцінки — це узагальнення інформації різномірних господарських процесів і економічних явищ, які повинні відбуватися на даному підприємстві.

Міжнародні стандарти даного бухгалтерського обліку передбачають конкретну можливість кількох різних основ оцінки і одночасно із різним ступенем і в різних комбінаціях. Виділяють такі дані бази оцінки:

- *історична собівартість*. Активи які відображаються за даною сумою сплачених грошових коштів і їх еквівалентів чи за справедливою вартістю компенсації, виданої, так щоб придбати їхні, на момент придбання. Зобов'язання зображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання чи за сумою грошових коштів, які, як очікується, мали бути сплачені із метою погашення зобов'язання та під час звичайної діяльності підприємства;
- *поточна собівартість*. Активи які відображаються і за сумою грошових коштів або їхніх еквівалентів, які було б сплачено у разі придбання такого ж чи еквівалентного активу на даний поточний момент. Зобов'язання відображаються і за дисконтованою сумою грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була необхідна щоб для погашення зобов'язання на момент;
- *вартість реалізації (погашення)*. Активи відображаються у обліку за конкретною сумою грошових конкретних коштів чи їх еквівалентів, яку можна було би отримати за поточний момент продажем активу у ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються і за вартістю їхнього погашення, тобто за дисконтованою сумою грошових даних коштів, яку, як і очікується, буде сплачено задля погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства;
- *теперішня вартість*. Активи відображаються і за теперішньою дисконтованою даною вартістю майбутніх надходжень грошових коштів, які, як і очікується, мали би генерувати об'єкт обліку за час діяльності підприємства. Зобов'язання які відображаються і за теперішньою дисконтованою вартістю даних майбутніх чистих впливів чистих грошових коштів, які і , як очікуються будуть необхідні задля погашення зобов'язань і під час звичайної діяльності даного підприємства.

Система вартісних конкретних оцінок, які застосовується у бухгалтерському обліку, мають багатофункціональний конкретний характер. Оцінка у бухгалтерському обліку потрібна в процесі господарської діяльності: при вибутті активів; при виникненні прав та зобов'язань; чи здійсненні таких операцій, наприклад купівля-продаж, чи оренда майна, або застава, страхування і інвестування, переоцінка активів, чи при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; також при виконанні права на успадкування, виконанні судового рішення тощо.

Оцінка різноманітних об'єктів обліку — активів, зобов'язань, і капіталу, господарських процесів — розраховується в відповідних стандартах обліку. Так кожний вид активів, як і правило, визначаються в декілька ситуацій, у яких здійснюється оцінка даних активів: оцінка на придбанні (отриманні), оцінка на вибутті, оцінка при дату балансу (за кінець звітного періоду). Оцінка придбання також здійснюється за конкретною первісною вартістю, як правило, вона історичною (фактичною) є собівартістю активу, за якою і зараховується на даний баланс підприємства.

Оцінка найважливіших видів активів на дату балансу:

- основні засоби а також нематеріальні активи відображаються в двох оцінках – по перше за первісною вартістю (фактичною собівартістю) і залишковою вартістю;
- виробничі запаси та незавершене виробництво і готову продукцію відображають з найменшою із двох оцінок: фактичною собівартістю чи чистою вартістю їхньої реалізації;
- дебіторську заборгованість і продукцію зображають в 2 оцінках: за первісною вартістю а також за чистою реалізаційною їхньої вартості.

Калькуляція — це такий спосіб визначення даної собівартості продукції, робіт чи послуг. Даний метод використовують там, де є виробничі процеси.

Термін калькуляція у бухобліку має 2 значення. По-1-ше, це сукупність розрахунків визначення собівартості всього обсягу, в тому числі одиниці виготовленої даної продукції. По-2-ге, це документ, в якому містяться калькуляційні розрахунки. Саме перший є методом виміру економічних процесів.

Об'єкт калькуляції (калькулювання) — окремих вид чи група однорідної продукції, певний вид робіт чи послуг, щодо яких розраховується фактична собівартість їх виробництва.

3. Оцінка активів і пасивів в обліку.

Оцінка активів – це таке визначення ринкової собівартості активів компанії та фірми компанії на базі відновленої вартості із урахуванням фізичного та морального зносу.

Оцінка активів фірми проводиться у наступних цілях:

- визначення совартості цінних паперів на фірмі в разі підготовки проведення для угод купівлі-продажу. Також для прийняття обгрунтованого рішення необхідно оцінити кожен власність підприємства та частку цієї власності, яка припадає та що здобуває пакет даних акцій, та також можливі майбутні доходи від їхнього бізнесу;
- викупи акцій (часток та паїв) у закритих компаніях (наприклад, ЗАТ, ТОВ, товариствах) а також виході із їхнього складу одного із акціонерів (засновників чи пайовиків);
- викупу товариством даних акцій за вимоги акціонерів;
- конвертації та консолідації даних акцій підприємства;
- емісії акцій відкритими товариствами (зادля обгрунтування вартості розміщення акцій підприємства та наданні Звіту на оцінку і проспекту емісії в ФКЦБ);
- забезпечення конкретного процесу кредиту у банку чи інвестиційному фонді;
- вступу у товариства майновим внеском в вигляді акцій, або інших цінних паперів чи майнового комплексу;
- оцінки прав на вимоги виконання боргів (дебіторської заборгованості) при її передачі третім особам;
- оцінки при реорганізації підприємства (злитті, поглинанні, виділення);
- обгрунтування доцільності ведення інвестиційних проектів;
- підготовки продажу підприємств які збанкрутіли, які виставляються на конкурс;

- підготовки продажу підприємств які приватизовані (в тому числі продаж пакетів їх акцій, які ще залишаються в власності держави);
- обґрунтування всіх варіантів санації підприємств які банкрутують;
- економічного аналізу а також вартісних ринкових причин та процесів неспроможності формування і проведення антикризової політики до запобігання банкрутству підприємницького виробництва.

Активи - блага, що мають цінність та є власністю власника. А тому, повинні бути оцінені, іншими слова повинна бути зазначена вартість активів. Вони можуть представляти собою матеріальні та фінансові ресурси, нерухомість а також цінні папери. Чисті активи – це є активи і за вирахуванням боргів. Активи підприємства (фірми та компанії) - це вся сукупність майнових прав, що мають йому належати.

Види активів компанії такі:

- запаси;
- готівкові гроші;
- патенти;
- "Ноу-хау"
- торгова марка.
- будівлі;
- земля;
- обладнання;
- виручка від реалізації;
- інвестиції у цінні папери;

Залежно від ступеня схильності інфляціям та процесам статті балансу діляться на монетарні а також на немонетарні активи.

Монетарні активи - зобов'язання та кошти у грошовій оцінці. Тому вони не можуть підлягати переоцінці. Також це можуть бути грошові кошти, та короткострокові фінансові вкладення, або депозити, чи кошти у розрахунках.

Немонетарні активи – це є готова продукція і основні засоби, виробничі запаси та незавершене капітальне будівництво, , товари для продажу. Ці активи підлягають переоцінці, незавершене виробництво, тому реальна вартість їхня змінюється із часом.

Згрупування оцінюваних активів підприємств і банків:

1. Оцінка необоротних активів.

- основних засобів;
- нематеріальних активів.
- довгострокових фінансових вкладень;

2. Оцінка оборотних активів.

- запаси;
- готівка.
- дебіторська заборгованість;
- короткострокові фінансові вкладення;

Оцінка вартості всіх активів і бізнесу зводиться на певній основі попередньо здійснених даних заходів по всій юридичній експертизі прав, і за результатами фінансового звіту в основі підготовленої до конкретної роботи фінансової звітності і прогнозу розвитку в бізнесу. Оцінка проводиться висококваліфікованими фахівцями з застосуванням існуючих у практиці методик. Результатом такої оцінки існує рекомендована ринкова вартість, і за якою експерт всім рекомендує перехід до пакета прав в різні активи.

Традиційного способу аналітичної оцінки активи цінують за ціною їхньої вартості придбання чи ж по всій виробничій собівартості із вирахуванням амортизації. Проте, коли ціни підвищуються, оцінка активів даним способом може вводитись в обману. Одне підприємство переоцінку виробляє кожного року, інші раз на 4-5 років, а деякі взагалі не роблять її. Постійні активи (крім землі та знань) вираховуються вони за чистотою первісної їхньої вартості. Поточні активи цінуються найменшою з двох оцінок: чистою вартістю їхньої можливої реалізації або ж собівартості.

Оцінка активів містить в собі оцінку наступного майна:

- нерухомого майна. Оцінка нерухомості – це найпоширеніший вид оціненої діяльності. Оцінка враховує в себе значення видів вартості об'єкта, чи вартості прав до об'єкта. Також до нерухомого майна включаються:
 - будівлі;
 - приміщення;
 - житлові будинки, котеджі, дачі, квартири та кімнати;
 - об'єкти незавершеного будівництва.

- земля;
- споруди.

2. Автотранспорту, машин, а також обладнання. Оцінка даних активів проводиться задля наступних цілей:

- значення ціни при купівлі чи продажу;
- переоформлення спадщини;
- оформлення застави та кредиту;
- страхування майна даного підприємству;
- здача обладнання у лізинг (оренду);
- визначення бази оподаткування та інші.
- переоцінка основних фондів;

3. Бізнесу. Переоцінка ринкової вартості підприємства чи організації означає собою визначення вартості у грошовому вираженні, та більшою правильною відбиває їм властивості даної організації та товару. Дана оцінка ринкової вартості даної фірми якій необхідна при здійсненні купівлі чи продажу, страхування і т.п.

4. Цінних паперів. Оцінювати цінні папери потрібно щоб визначити вартість права власності, а також зобов'язань, роботи щодо цінних паперів, розрахунку даної вартості цінних паперів і т.п.

5. Нематеріальних активів. Нематеріальні активи- це активи, які не мають матеріально-речової фірми чи їх матеріально-речова форма не має великого значення.

Оцінка та облік пасивів

Джерела фінансування будь-якого підприємства чи фірми залежать від його правової та законної структури. Відповідно формуються актив та пасив бухгалтерського балансу.

Пасив балансу має згрупування джерел сформування коштів підприємства. Він містить 3 розділи:

1. Капітал та резерви (додатковий та статутний, резервний фонд, прибуток чи збиток за результатами їхньої діяльності). Статутний капітал — це початковий внесок власників (засновників) в діяльність організації. У залежності від структури складеного фонду підприємства діляться на державні та акціонерні товариства, а також

товариства, кооперативи, пайові об'єднання. Резервний та додатковий капітали підприємство сформує самостійно за установчими документами та по необхідності.

2. Довгострокові зобов'язання (позикові кошти на надані платній основі на довтривалий термін).
3. Короткострокові зобов'язання (податкові платежі, оплата праці, відрахування в позабюджетні фонди, кредиторська заборгованість постачальникам і організаціям, доходи майбутніх періодів, які були сформовані за резерви). Найчастіше дані статті зустрічаються в проміжному балансі, тому що перед закінченням звітнього періоду підприємство хоче погасити короткочасні позики і розрахуватися із кредиторами.

На прикладі кредиторської заборгованості розглянемо оцінку залучених пасивів.

Кредитор- це юридична чи фізична особа, яка надає організації гроші чи товари у кредит та має повне право на подальше забирання цих коштів в матеріальній або шляхом обміну на інші товари або послуги. В широкому сенсі до них відносяться банки і інші кредитні підприємства, що відпускають продукцію та товари із наступною оплатою, робітники і та службовці, яким зараховано, та ще не виплачена заробітна плата, податкові органи в частині нарахованих, але ще не оплачених податків та прирівняних до них платежів та ін

Задля повного аналізу про становище кредиторської заборгованості, потрібно дати якісну характеристику пасивів. Здійснюється це за допомогою таких показників:

1. Коефіцієнт часу. Він визначається як співвідношення середньозваженого показника часу погашення кредиторської заборгованості відповідно до середньозваженого показника часу оплати поданих дебіторській заборгованості. Внаслідок цього середній термін погашення кредиторської заборгованості обхідно втримувати на конкретному рівні, тобто не нижче, чим ті середні терміни, котрі повинні дотримуватися дебітори на підприємстві.

2. Коефіцієнт рентабельності . Визначається співвідношенням суми прибутку на суму кредиторської заборгованості, що відображені у балансі. Показник показує ефективність взятих засобів та його особливо доцільно аналізувати за періодами. Повинна бути зазначена залежність динаміки змін

коефіцієнта рентабельності від тих головних факторів, що вплинули на його ріст або зниження.

3. *Ринкова оцінка боргу*. Цей показник враховує вплив всіх факторів, проте в першу чергу його реальне стягнення. Найсуттєвіше об'єктивно вона повстає при продажу або поступку права вимоги боргових зобов'язань.

4. Ближня до ринкової оцінка кредиторської заборгованості. Зазвичай реалізують аудитори і ріелтори при оцінці підприємства як господарського комплексу чи при утриманні спеціального аудиторського замовлення, який пов'язаний з банкрутством підприємства, або для аналітичних цілей.

5. Правову оцінку боргових зобов'язань чинить суд. Чисельне значення чимало в чому відрізняється від документального підтвердження суми боргу та рівня його доказовості. За діючими нормативними положеннями оцінка кредиторської заборгованості, що піддається арешту, відбувається виходячи з ринкової вартості на даний момент попиту. Вцілому необхідно враховувати чи не представляється можливим, особи, що здійснюють стягнення, які роблять оцінку із урахуванням балансової вартості.

Згрупування активів та пасивів балансу трапляється за їхньої ліквідності. На підставі залишків, які відображаються у реєстрі, розраховується ряд коефіцієнтів, що дозволяють оцінити виробничий процес підприємства за напрямками:

- Аналіз оборотності активів.
- Аналіз ліквідності.
- Фінансова та ділова активність.
- Динаміка структури балансу.
- Платоспроможність.

Вивчаючи структури основного звітного документа будь-якого підприємства передусім зіставляються суми короткострокової заборгованості котрі швидко реалізуються, найбільш ліквідних активів. Ось від чого залежить швидкість виконання зобов'язань, себто платоспроможність організації. Проаналізуються структура постійних пасивів та співвідношення із позаоборотними засобами. Для найбільш ефективної оцінки діяльності підприємства необхідний постійний аналіз структури балансу. Всі ці коефіцієнти порівнюються у динаміці із використанням звітності минулого періоду та розшифровок щодо основного документу.

4. Шляхи удосконалення оцінки активів, власного капіталу і зобов'язань в бухгалтерському обліку.

Процес трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку зумовив суттєву перебудову методології і організації бухгалтерського обліку. З переходом до національних стандартів бухгалтерського обліку значно зросли можливості підприємств у виборі правил ведення виробничим процесом на підприємстві і методів обліку .

Ефективне керування підприємством без комплексної автоматизації бухгалтерського і оперативного обліку. Для рішення цієї задачі потрібні продукти, які працюють відповідно до ПСБО, також мають високу надійність, забезпечують швидке одержання інформації і надають усі необхідні звіти, документи, прості у використанні також адаптуються під будь-які зміни у законодавстві .

Безліч спеціалістів пов'язують ефективність господарського контролю з використанням комп'ютерів. Справді, застосування комп'ютерів для здійснення процесів контролю має велику цінність в контрольно-ревізійній діяльності. При комп'ютеризації кардинально змінюється ряд контрольних функцій, що раніше виконувались бухгалтерами тільки вручну. Інформаційна система забезпечує безперервний контроль як складання документів, так і поточних облікових записів. Це обумовлено тим, що грамотно побудована комп'ютерна система бухгалтерського обліку обов'язково має свою внутрішню структуру і вбудовані алгоритми, нав'язує бухгалтеру і управлінцю правила обліку та схему документообігу, задані відповідальними особами і зафіксовані в структурі системи.

В умовах застосування комп'ютерних систем управління і обліку є можливість посилити функцію контролю за законністю та економічною доцільністю господарських операцій, не підвищуючи і не ускладнюючи при цьому трудомісткість ведення обліку. Зазначає проф. О.М. Кашаєв, частка суто технічних операцій в обліковому процесі при домінуванні ручної праці досягає 80 %. Ці операції майже повністю можна автоматизувати.

При оцінці активів підприємства важливе значення мають не загальні економічні погляди, а специфічні бухгалтерські методи оцінки:

δ оцінка об'єктів, які віддзеркалюються (формується) на рахунках бухгалтерського обліку, але не вартісне вимірювання абстрактних економічних категорій;

- đ розгляд всіх об'єктів обліку у рамках балансу та поза ним, їх, безпосередня оцінка шляхом особливих розрахунків (калькуляційних, кошторисних, планових, за алгоритмами середніх оцінок);
- đ відображення всіх результатів оцінювання бухгалтерськими рахунками та наступне їхнє балансування за зазначеними сумами;
- đ пояснення величини оцінок, що застосовуються до обліку цінностей;
- đ різниця оцінювання амортизованих і не амортизованих активів, понесених видатків і витрат в рамках звітнього періоду.

Проблемами оцінки в бухгалтерського обліку є недосконала організація так званих невідчужених активів. Зараз нематеріальні активи , що вносяться до капіталу , оцінюються за домовленістю засновників або експертним шляхом , а придбані за плату - виходячи із затрат на їх придбання та проведення до стану готовності .Досвід показує, що ці активи часто не мають реальної оцінки в обліку , зокрема дуже складно об'єктивно оцінити інтелектуальну власність.

Удосконалення обліку власного капіталу насамперед зумовлено неточностями типових кореспонденцій рахунків, запропонованих методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, зокрема його формування та нарахування дивідендів.

Виходячи з цього, пропонується ведення аналітичного обліку за рахунком 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами резидентам» і 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами нерезидентам», якщо на підприємстві є акціонери резиденти та нерезиденти. Для підприємств, акціонерами яких є лише резиденти, пропонуються наступні розрізи аналітики: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями», 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями». Якщо в акціонерному товаристві випускають акції іменні та на пред'явника: 67111 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за іменними привілейованими акціями», 67112 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями на пред'явника», 67121 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими іменними акціями», 67122 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями на пред'явника».

Вищенаведені пропозиції з методики забезпечують вдосконалення обліку власного капіталу в частині формування статутного капіталу та нарахування дивідендів.

Сучасні вимоги швидкості та своєчасності надання інформації призводять до комп'ютеризації фінансового та управлінського обліку і аналізу власного капіталу. Необхідно зазначити, що при використанні комп'ютерної техніки відрізняється порядок побудови системи рахунків. За наявності комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку (КСБО) немає потреби в обмеженні кількості показників, які одержуються в системі бухгалтерського обліку.

Основні відмінності при роботі з бухгалтерськими рахунками в комп'ютерних програмах полягають в наступному:

- існує можливість одночасного ведення обліку в декількох планах рахунків;
- значно розширено можливості аналітичного обліку.

При організації комп'ютерної форми обліку в акціонерних товариствах та товариствах з обмеженою відповідальністю особливістю полягає у правильній організації аналітичного обліку складових власного капіталу, зокрема статутного (акціонерного) капіталу – за видами акцій (простими, привілейованими; іменними, на пред'явника), за акціонерами, засновниками, внесками в національній та іноземній валютах тощо.

В сучасних умовах в Україні здійснюється адаптація національної системи обліку та звітності до міжнародних стандартів, впроваджуються у практику нові підходи і методики обліку активів суб'єктів господарювання та джерел їх фінансування. Це нерозривне пов'язано з удосконаленням системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів якої є облік поточних зобов'язань підприємства.

Облік поточних зобов'язань розпочинається з його визнання, оцінки та фіксації в системі рахунків. Якщо у питанні визнання зобов'язань П(С)БОУ та МСБО узгоджені (оцінка їх може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід внаслідок погашення існуючої заборгованості), то щодо оцінки зобов'язань існує ряд відмінностей.

Так, за П(С)БОУ 11 поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення. Згідно з МСБО 13 окремі види зобов'язань можуть оцінюватись із застосуванням попередніх оцінок. В МСБО для визначення балансової

вартості використовують такі види оцінок як історична собівартість, поточна собівартість, вартість розрахунку (платежу), теперішня вартість, справедлива вартість [2; с. 100].

Що ж стосується питання списання заборгованості з балансу, то і за П(С)БО, і за МСБО однаково визначається момент списання заборгованості з балансу: коли воно погашене, анульоване або строк його дії пройшов [3: 746].

Для відображення в обліку розрахунків на умовах передоплати рекомендується не використовувати рахунки 681 «Розрахунки за авансами одержаними» та 371 «Розрахунки з виданими авансами», а вести облік лише за допомогою рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Доцільність використання такої методики підтверджується хоча б тим, що кількість бухгалтерських записів в цьому разі зменшується принаймні на одну, що за рік дає економію в обсязі 2,5 робочих дні.

Порядок розкриття інформації про зобов'язання у звітності за П(С)БОУ також дещо відрізняється від МСБО. Різниця відображення в балансі полягає лише у відмінності структури статей вітчизняної та міжнародної звітності.

За П(С)БОУ 11 в балансі всі поточні зобов'язання відображаються за сумою погашення, тобто в розділі IV «Поточні зобов'язання» відображається сума, яка буде фактично сплачена суб'єктом господарювання при погашенні таких зобов'язань.

За МСБО зобов'язання відображаються в пасиві балансу як сальдо рахунку «Рахунки до сплати» в розділі «Поточні зобов'язання» [22; с. 101].

З метою посилення аналітичної ємності балансу, його інформативності, співставленості показників та для надання можливості користувачам оцінити суму реальної заборгованості підприємства запропоновано розділити рядок 530 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» на дві статті: «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої не настав» та «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, не сплачена в належний термін».

Отже, удосконалення існуючої в Україні системи обліку поточних зобов'язань можливе лише за умови її уніфікації, з міжнародною, але при одночасному урахуванні національних особливостей. Це дозволить повністю розкрити облікову інформацію для ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

Висновки

Особливістю бухгалтерського обліку є те, що відрізняє його від протилежних видів обліку це є відображення господарських засобів, та їхніх джерел, а також господарських процесів у вартісному виразі, тобто іншими словами в вартісному вимірюванні. Таким чином, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси і явища, котрі підлягають вартісному вимірюванню.

Вартісне вимірювання охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби, їх джерела та господарські процеси. Відповідно до ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, який проголошує: вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, а саме у грошовій одиниці України — гривні.

Таким чином, з цією метою використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку як оцінка та калькуляція. Засвоєння цих елементів методу бухгалтерського обліку є одним із найважливіших етапів вивчення методології бухгалтерського обліку та головною передумовою вивчення поточного обліку окремих операцій.

Отже, оцінка — це є спосіб вартісного вимірювання всіх господарських засобів, а також джерел їх утворення. Оцінка господарських засобів та їхніх джерел (капіталу і зобов'язань) є досить відправним моментом бухгалтерського обліку та реальною основою його важливої побудови.

В сучасних умовах розвитку національної системи обліку пріоритетність наукових досліджень, які стосуються бухгалтерської оцінки, обґрунтовується її значною роллю в функціонуванні системи бухгалтерського обліку. У результаті проведеного аналізу поглядів вчених-науковців сформульовано наступні точки зору, що підкріплюють дану тезу:

- проведення оцінки є складним процесом внаслідок можливості вуалювання та маніпулювання їхніми результатами;
- оцінка- іманентна складова системи бухгалтерського обліку;
- оцінка впливає узгодженню цілей підприємства, держави і бізнесу;
- оцінка у системі обліку зорієнтована в основному на задоволення потреб практики;

— оцінка сприяє реалізації головних цілей бухгалтерського обліку.

В цілому виконання оцінки об'єктів бухгалтерського обліку є важливою передумовою для формування точної та релевантної інформації системою бухгалтерського обліку, а також знання фундаментальних концептуальних основ дозволяє зрозуміти користувачам сутність даних та відомостей, які підлягають розкриттю в бухгалтерській звітності, протегують прийняттю ефективних управлінських рішень.

Оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, яка тісно пов'язана з іншими його елементами: балансом, документацією і інвентаризацією, рахунками бухгалтерського обліку та калькуляцією.

Оцінка охарактеризовується як процес визначення вартості конкретного об'єкта, з якими повинні визначатися та відображатися статті у фінансовій звітності.

Об'єктами оцінки у обліку є основні засоби, нематеріальні активи та капітальні і фінансові інвестиції, запаси, а також дебіторська заборгованість, довгострокові та поточні зобов'язання. Процес оцінки є складною процедурою привласнення об'єктами обліку певних грошових величин, які використовуються задля підсумкової оцінки активів та зобов'язань.

Технологія оцінки - послідовність процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, яка містить такі етапи: визначення об'єкта; цілі і функції оцінки; розробку способів оцінки; обґрунтування найефективнішого способу оцінки з метою визначення достовірної вартості майна і зобов'язань.

Принцип обліку за собівартістю вважається загальноприйнятою оцінкою активів підприємства. Згідно з цим принципом активи оцінюються за первісною вартістю, яку називають фактичною (історичною) собівартістю. Вона визначається у сам момент придбання активу, заноситься в загальну "історію" об'єкта обліку та є досить незмінною впродовж терміну корисного використання даного об'єкта, а також за винятком випадків його переоцінки. Національними стандартами бухгалтерського обліку України встановлені різні правила визначення первісної вартості всіх активів підприємства.

Процес трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку зумовив суттєву перебудову методології та організації бухгалтерського обліку. З переходом до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно розширилися можливості підприємств у виборі правил ведення виробничим процесом на підприємстві та методів обліку .

Більшість спеціалістів пов'язують ефективність господарського контролю з використанням комп'ютерів. Дійсно, застосування комп'ютерів для здійснення процесів контролю має велику цінність в контрольно-ревізійній діяльності. При комп'ютеризації суттєво змінюється ряд контрольних функцій, що раніше виконувались бухгалтерами тільки вручну. Інформаційна система забезпечує безперервний контроль як складання документів, так і поточних облікових записів. Це обумовлено тим, що грамотно побудована комп'ютерна система бухгалтерського обліку (а ще краще - комп'ютерна система управління підприємством) обов'язково має свою внутрішню структуру та вбудовані алгоритми, нав'язує бухгалтеру й управлінцю правила обліку і схему документообігу, задані відповідальними особами і зафіксовані в структурі системи.

Список використаної літератури

1. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. — 2009. — Вип. 13. — С. 170
2. Легенчук С. Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С. Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 12. — С. 39—44.
3. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія / М.С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2007. — 359 с.
4. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2011: зміни та доповнення / [перекл. з англ. С.Ф. Голова]. — К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2011. — 224 с.
3. Моссаковський В. Облік біологічних активів /В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 4. — С.38-49.
4. Наумчук О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04./ О.А. Наумчук — Д. 2005. — 168 с.
5. Облік сільськогосподарської діяльності: [навч. посібник] / За ред. В.М. Жука. — К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2013. — 368 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс] — Режим доступу до стандарту: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z023-00>.
7. Орлов І.В. Звітність підприємств: Навчальний посібник для студентів навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. — 3-є вид., допов. і перероб. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 484 с. (загальний обсяг 31,6 друк. арк., особисто автору належить 0,63 друк. арк.: узагальнено методи оцінки та види вартостей об’єктів бухгалтерського обліку, що знаходять своє відображення в ф. 1 “Баланс”).
8. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [із передм.] Ф.Ф. Бутинця. — 8-ме вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП “Рута”, 2012. — 912 с. (загальний обсяг 69,77 друк. арк.,

особисто автору належить 0,5 друк. арк.: розкрито особливості визнання та оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку; систематизовано методи нарахування амортизації).

9. Бурденко, І.М. Проблеми бухгалтерського обліку формування та вилучення власного капіталу АТ [Текст] / І.М. Бурденко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Т-10.-Суми, 2014. - с. 117-125.

10. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: навчальний посібник. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 591 с. – ISBN 966-8059-10-7.

11. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні [Текст]: Навч.-практ. посібник / За ред. С.Ф. Голова. - Дніпропетровськ, 2000. - 768 с. - ISBN 966-683-033-9.

12. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця.- 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с. - ISBN 966-683-015-3.

13. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навч. закл. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця – 5-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП „Рута”, 2013. – 726 с. - ISBN 966-681-012-5.

14. Гольцова, С. М. Бухгалтерський облік [Текст]: навчальний посібник / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Суми : ВТД «Університетська книга». – 2009. – 254с. – 966-680-360-6.

15.Грабова, Н.М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] – К.: А.С.К., 2011.– 266с.

16.Гуйда, Л. Як підготувати наказ про облікову політику підприємства / Л. Гуйда // Дебет-кредит. – 2001. – №3. – С. 17–35.

17.Довідник кваліфікаційних характеристик професій України [Електронний ресурс] : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – 04.09.2011. – Законодавство України

18. Дранко, О. Управление капиталом [Текст] / О. Дранко //Финансовая газета, № 42, 2003 г.

19. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [Текст]: затверджена наказом МФУ від 30.11.2009 № 291, із змінами та доповненнями.
20. Кім, Г. Бухгалтерський облік [Текст] : первинні документи та порядок їх заповнення : навчальний посібник. / Г. Кім, С. Г. Кім, В. В. Сопко – Київ . Центр навчальної літератури ., 2014 – 440 с.
21. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] – К., Экспо, 2012 р .
22. Кужельний, М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник . / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с. – ISBN 966-574-000-8
23. Кульбицький, С. П. Організація роботи бухгалтерії: поради, практика [Текст] / С. П. Кульбицький // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – №61. – С. 24–26.
24. Малюга, Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст] : навчальний посібник. / ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПБ «Рута», 2008. – 476 с. – ISBN 966-683-016-7
25. Маркович, В.М. Функціонування підприємницького капіталу [Текст] / В.М. Маркович // Вісник НБУ, №5, 2011.
26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах [Текст]: затверджені рішенням ДКЦПФР від 11.06.03 №256. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
27. Овсійчук, М.Ф., Сидельникова, Л.Б. Фінансовий менеджмент: методи інвестування капіталу [Текст] - К.: Либідь, 2014 г. - ISBN 966-683-041-5
28. Партин, П. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики [Текст] : навчальний посібник . – К. : Знання, 2004. – 245 с. – ISBN 966-620-017-1
29. Пархоменко, В. Річна фінансова звітність [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №12.- С. 3.
30. Подольська, В.О., Яріш, О.В. Фінансовий аналіз [Текст]: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с. ISBN 966-364-360-2.

31. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерних товариств [Текст]: затверджене рішенням ДКЦПФР від 22.02.07 №387. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

32. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 2 Баланс [Електронний ресурс]: затверджено наказом МФУ від 30.11.01 № 559, із змінами і доповненнями. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – 04.09.2008. – Законодавство України.

33. Попович, П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання [Текст]: Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – 416 с. - ISBN 966-614-019-4.

34. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс]: закон України від 17.09.10 №514-VI, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – 15.10.2013. – Законодавство України.