

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ЖИЛАВИЙ Мирослав Романович

Організація й методика оцінки в системі бухгалтерського обліку /
The organization and methods of evaluation in the accounting system

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗм-21
М. Р. Жилавий

Магістерську роботу допущено
до захисту:
“ ____ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ПАРАМЕТРИ ОЦІНКИ ЯК МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	6
1.1. Ідентифікація сутності оцінки в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку	6
1.2. Диференціація функцій оцінки в системі бухгалтерського обліку	14
1.3. Формалізація об'єктів оцінки з позицій предмета й об'єктів бухгалтерського обліку	20
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	28
2.1. Параметри визначення критеріїв класифікації оцінок, що використовуються в бухгалтерському обліку	28
2.2. Застосування видів оцінок відповідно до концепцій збереження капіталу	36
2.3. Оцінка активів та зобов'язань при їх визнанні в бухгалтерському обліку та на дату складання балансу	41
2.4. Оцінка вибуття активів та погашення зобов'язань згідно концепції збереження капіталу	53
Висновки до розділу 2	66
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКО ОБЛІКУ ...	67
3.1. Регламентация принципів оцінки окремих видів активів і пасивів в бухгалтерському обліку	67
3.2. Оцінка нарахування зносу та амортизації необоротних активів	74
3.3. Оцінка і врахування змін потенційної корисності необоротних активів	83
Висновки до розділу 3	94
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	95
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100

ВСТУП

Актуальність теми. Посилення ринкових векторів трансформації економіки України зумовлює необхідність логічного переосмислення та методологічного уточнення концепції оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Нові підходи до оцінки увійшли у практику підприємств України через запровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак цей процес відбувся переважно без попереднього наукового обґрунтування. Західна наука підтверджує велике значення оцінки в обліку і приділяє їй значну увагу. Як відомо, оцінка об'єктів бухгалтерського обліку при їх визнанні, списанні і відображенні у фінансовій звітності є ключовим питанням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Серед провідних західних економістів, які досліджували дефініцію та проблематику оцінки в системі бухгалтерського обліку є Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг, І. Брігхем, А. Апчерч, М. Метьюс, Б. Райан, Дж. Фостер, Е. Хендріксен, М. Ван Бреда, І. Хорнгрен. Їхнє розуміння важливості оцінки в системі бухгалтерському обліку зумовлено великим досвідом ведення бухгалтерського обліку та стандартизації фінансової звітності в умовах ринкових відносин.

Використання здобутків зарубіжної науки потребує певної адаптації до реалій України, особливо при створенні організаційного та методичного забезпечення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, що зумовлено специфікою української економіки та станом ведення бухгалтерського обліку.

Як у зарубіжній, так і у вітчизняній літературі відсутня цілісна концепція оцінки в обліку, яка б давала чітке тлумачення функцій і об'єктів оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку, методологічних основ оцінки різних об'єктів при їх визнанні в обліку, вибутті й відображенні у фінансовій звітності, методологічних підходів до уточнення балансової оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку і т.д.

Ці та інші аргументи обґрунтовують актуальність теми магістерського дослідження та її важливість для національної економіки макро- і мікрорівня.

Мета і задачі дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування концепції оцінки як складової методу бухгалтерського обліку в умовах сучасної економіки України й уточнення методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств.

Для досягнення поставленої мети виділено наступні задачі:

- 1) уточнити сутність оцінки як методу бухгалтерського обліку;
- 2) ідентифікувати функції оцінки як методу бухгалтерського обліку;
- 3) визначити об'єкти оцінки в системі бухгалтерського обліку підприємств;
- 4) оптимізувати класифікацію оцінок об'єктів бухгалтерського обліку;
- 5) дослідити сучасні підходи до оцінки активів та зобов'язань;
- 6) встановити особливості оцінки активів та зобов'язань;
- 7) проаналізувати можливості обліку в частині реалізації функцій оцінки.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку ТОВ «Саноіл-трейд» с. Дядьковичі Рівненського району Рівненської області.

Предметом дослідження є методичні й організаційні параметри оцінки як складової методу бухгалтерського обліку.

Методи дослідження, застосовані в магістерській роботі, ґрунтуються на діалектичному підході й емпіричних прийомах. Зокрема, діалектичний метод, заснований на загальнонаукових і методичних прийомах вивчення економічних явищ та процесів, використовувався в дослідженні сутності оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, розвитку її функцій в ринкових умовах, впливу грошей як вимірника вартості об'єктів обліку на функції оцінки, аналізу міжнародного досвіду стандартизації обліку та його запровадження в Україні. Емпіричні прийоми використовувалися у процесі вивчення окремих методик бухгалтерського обліку й оцінки його об'єктів відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Історичний підхід застосовано для аналізу розвитку предмета дослідження у хронологічній послідовності.

Наукова новизна одержаних результатів. У магістерській роботі теоретично обґрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань методики й організації оцінки в системі бухгалтерського обліку, зокрема:

- 1) узагальнено проблематику методичного та організаційного забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку;
- 2) уточнено концепцію оцінки як складової методу бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання;
- 3) ідентифіковано дефініцію оцінки як методу бухгалтерського обліку та диференційовано її основні функції;
- 4) визначено склад об'єктів вартісної оцінки в бухгалтерському обліку відповідно до його предмету;
- 5) уточнено чинники зовнішнього і внутрішнього впливу, що зумовлюють використання поточної вартості при визнанні активів;
- 6) удосконалено методичні підходи до оцінки активів та зобов'язань в поточному бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- 7) уточнено стан регулювання балансової вартості активів шляхом нарахування та відображення в балансі їх зносу.

Практичне значення отриманих результатів. Результати досліджень, викладені у магістерській роботі, володіють практичним змістом стосовно визначення об'єктів оцінки в системі бухгалтерського обліку конкретного підприємства, ідентифікації конкретних функцій оцінки, оптимізації методики оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, ідентифікації особливостей оцінки активів і зобов'язань. Практичне значення дослідження підтверджене довідкою про впровадження встановленого зразка.

Апробація результатів дослідження. Основні тези роботи апробовано на Всеукраїнській науково-практичній конференції з іноземною участю «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку» (30 березня 2017 року, м. Тернопіль).

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ПАРАМЕТИ ОЦІНКИ ЯК МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Ідентифікація сутності оцінки в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку

Для аналізу місця і функцій оцінки в системі бухгалтерського обліку велике значення має розуміння методології досліджень у теорії бухгалтерського обліку, на якій ґрунтуються сучасні наукові знання.

Головною відмінністю вітчизняної теорії бухгалтерського обліку є її яскраво виражений гносеологічний аспект. Бухгалтерський облік подається як система наукових знань, що складається з двох підсистем. Перша – це власне теорія бухгалтерського обліку, в якій висвітлюються його теоретичні засади. Майже всі праці з теорії бухгалтерського обліку обов'язково розглядають поняття предмету бухгалтерського обліку, його об'єктів та методу. Друга – це бухгалтерський облік в різних галузях економіки (промисловість, транспорт, сільське господарство тощо). Галузевий бухгалтерський облік досліджував методику відображення його предмета з урахуванням особливостей галузей національної економіки. Наукові праці та навчальна література цієї проблематики фактично відображають досягнення вітчизняного обліку.

Продуктом наукових досліджень радянського періоду була добре відпрацьована нормативна база бухгалтерського обліку, що регламентувала процедурний бік обліку окремих об'єктів і її галузевий аспект (основні положення, методичні рекомендації, інструкції).

Вітчизняна теорія бухгалтерського обліку представляє собою чітко формалізоване вчення про предмет і метод цієї науки. Структура предмета і методу визначені вченими ще у першій половині ХХ століття. Цей період в історії науки є періодом завершення диференціації економічних наук і оформлення їх в окремі галузі наукових знань.

Структуризація предмету і методу бухгалтерського обліку, тобто визначення об'єктів, що включені у предмет, та способів і прийомів, що утворюють в своєму взаємозв'язку та послідовній реалізації метод, була наслідком онтологічного підходу. З цієї причини сучасна теорія бухгалтерського обліку являє собою систему наукових знань, в основі яких – сукупність чітко визначених понять, принципів, способів, прийомів. З іншого боку, факт виокремлення теорії бухгалтерського обліку як системи наукових знань, відділеної від галузевих особливостей обліку, свідчить про її метафізичний характер.

Отже, визначена структура вітчизняної теорії бухгалтерського обліку, стала концепція предмету і методу, формалізований категоріальний апарат, а головне виділення теорії бухгалтерського обліку в окрему галузь наукових знань, присвячену його загальній методології, говорить про те, що крім діалектичного підходу в побудові теорії бухгалтерського обліку використовуються також метафізичний та онтологічний. Визнання цього факту безумовно суперечить традиційному тлумаченню методу бухгалтерського обліку. Водночас, визнання об'єктивних фактів лише збагачує науку.

Протиставлення гносеології метафізиці та онтології – традиційний підхід радянської філософії, яка дотримується погляду, що наукове пізнання може в пошуку істини спиратися лише на матеріалістичну діалектику.

Протягом історії розвитку теорії бухгалтерського обліку дослідники приділяли оцінці багато уваги, розуміючи її важливість. Нині загально визнано, що оцінка – складова методу бухгалтерського обліку. Водночас такий підхід до тлумачення місця оцінки визнавався не завжди. Так, до другої світової війни відомі радянські вчені П. Василенко, М. Вейсман, О. Вишневецький, А. Галаган, Я. Гальперін, М. Дембінський, М. Кіпарісов, М. Пожидаєв, Н. Помазков, В. Шишлін та інші до складу методу бухгалтерського обліку включали балансове узагальнення (балансовий метод), подвійний запис (подвійне групування, взаємопов'язане відображення на рахунках зведення облікових даних), документацію. Лише в повоєнні часи тлумачення методу бухгалтерського

обліку розширилося, до його складу почали включати оцінку, калькулювання, звітність, інвентаризацію. Першими, хто тлумачив оцінку як складову методу бухгалтерського обліку, були С. Татур (1952р.) і М. Леонтьєв (1953р.)

Вивчення зарубіжної наукової і навчальної літератури з бухгалтерського обліку засвідчує, що теоретичні засади бухгалтерського обліку висвітлюються іноземними вченими з інших підходів, ніж це притаманно вітчизняній науці. Немає в іноземних джерелах визначень предмету і методу бухгалтерського обліку, розкриття їх сутності, структури, взаємозв'язку окремих елементів тощо. При цьому всі основні поняття обліку досліджуються в іншому ракурсі. Господарські засоби (активи) і джерела їх утворення розглядаються в контексті структури, змісту, будови і мети балансу. Рахунки і подвійний запис висвітлюються як джерело інформації для складання балансу та інших форм фінансової звітності. Взагалі, викладення теорії бухгалтерського обліку починається з детального, а не спрощеного розкриття фінансової звітності, а далі розкривається методика поточного бухгалтерського обліку всіх його об'єктів, що є елементами фінансової звітності.

Показовими в цьому плані є праці вчених: Е. Хендриксена, М. Ван Бреди [67], М. Метьюса і М. Перери [43], Г. Велша і Д. Шорта [24], Б. Нідлса, Х. Андерсена і Д. Колдуелла [50]. Усе це підручники, проте водночас за ступенем узагальнення матеріалу, аргументованістю висновків, посиланнями на інші джерела – це глибокі наукові дослідження, які витримали від трьох до восьми видань англійською мовою. Кожна з робіт названих авторів, не зважаючи на спільність тематики, має наукову оригінальність і розглядає проблематику сучасного бухгалтерського обліку в обраному ракурсі.

«Теорія бухгалтерського обліку» Е. Хендріксена і М. Ван Бреди [67] є найбільш фундаментальним виданням з усіх наведених перекладів. У цій роботі автори висвітлюють сутність понять і методику бухгалтерського обліку, базуючись на досягненнях економічної теорії, мікро- і макроекономіки. «Теорія бухгалтерського обліку» М. Метьюса і М. Перери [43] присвячена концептуальним засадам сучасної системи бухгалтерського обліку в

історичному аспекті формування, перспективам розвитку і національним особливостям в країнах світу.

Наукові праці Г. Велша і Д. Шорта [24] та Б. Нідлса, Х. Андерсена і Д. Колдуелла [50] більшою мірою зосереджують увагу на процедурному боці обліку, тобто мають більш практичне спрямування. Водночас, спільним для всіх наведених праць є те, що вони базуються на єдиному гносеологічному підґрунті, притаманному західній, зокрема американській науці про бухгалтерський облік. До речі, на цьому і наголошують М. Метьюс і М. Перера [43, с. 115-140] та Е. Хендріксен і М. Ван Бреда [67, с. 9-25], описуючи метод дослідження.

Сучасна зарубіжна теорія бухгалтерського обліку ґрунтується на філософії позитивізму, яка вважає істинним знанням лише те, що має емпіричне підтвердження, і заперечує мислення як засіб пізнання світу.

Я. Соколов наголошував, що справжні позитивісти йдуть не від предмету, а від методу, причому одні – від методів процедури (Шенкри), інші – від засобів реєстрації (Руайо), треті – від логіки подвійного запису (Е. Де Фаж, Ж. Сіго, А. Тома) [62, с. 348]. Шенкри розглядав всі облікові категорії (передусім баланс, рахунки, подвійний запис) як своєрідні інструменти, за допомогою яких бухгалтери пізнають господарський процес, облік уподібнювався ящику лікарських інструментів і медичних апаратів [62, с. 349]. Отже, пряма практична користь теоретичних досліджень – друга риса, притаманна науці про бухгалтерський облік.

Позитивізм у поєднанні з прагматизмом сприяли виникненню нової філософської течії – операціоналізму.

Сутність операціоналізму, або операційного аналізу, полягає у тому, що явище або поняття розкривається лише через опис операцій, що здійснюються для його формування, використання, визначення тощо. Поняття, які не пов'язані з певними операціями є безглуздими [62, с. 341].

Власне, сучасна зарубіжна теорія бухгалтерського обліку і є втіленням операціоналізму.

Ще одним свідченням і одночасно наслідуванням операційному підходу, але вже у вітчизняній науці є навчальний посібник Н. Рязанової «Фінансове рахівництво» [59].

Н. Рязанова поєднує досвід бухгалтерського обліку з елементами фінансового менеджменту у зарубіжних корпораціях. При цьому термін «financial accounting» Н. Рязанова перекладає як фінансове рахівництво, а не фінансовий облік. Можливо, це пов'язано з більш широким спектром питань, що охоплює цей курс в зарубіжних університетах, ніж у вітчизняних. Хоча, на наш погляд, термін «accounting» точніше перекладати як «рахунковедення». «Рахівництво» більше пов'язано з формальною стороною обліку. В англійській мові аналогом терміну «рахівництво» є «bookkeeping».

Аналогічної позиції дотримується Я. Соколов, визначаючи рахівництво – як практично організований процес спостереження, реєстрації, групування, зведення, аналізу і передачі облікових даних про факти господарського життя, а рахунковедення – як науку про сутність і структуру фактів господарського життя [62, с. 14].

Іншим виявленням позитивізму в теорії бухгалтерського обліку є запровадження в наукові дослідження символічної логіки. При цьому бухгалтерський облік розглядається як певна знакова система, як мова, мова бізнесу, ділової активності, господарської діяльності [43, с. 14].

Отже, якщо з позицій символічної логіки бухгалтерський облік це мова, то його дослідження необхідно здійснювати з позицій семіотики, вчення про знакові системи. Знакові системи досліджуються за їх синтактикою, семантикою і прагматикою. Синтаксичний аспект бухгалтерського обліку відображає його внутрішню структуру, складові частини, взаємозв'язок між ними. Семантичний аспект – характеризує зміст обліку. Прагматичний аспект – відношення обліку до його користувачів і навпаки. Слід також зазначити, що у названих аспектах досліджується не тільки сам облік як процес, але і його результат – зовнішня і внутрішня звітність, і окремі економічні категорії, що знаходять своє втілення в показниках обліку (наприклад, прибуток чи капітал),

окремі об'єкти обліку, окремі методики тощо. Такий підхід є надзвичайно результативним. На переконання Ч. Хорнгрена і Дж. Фостера він дає можливість вважати облікову систему продуктом праці і відповідно товаром, вартість якого залежить від міри його корисності з позицій усіх користувачів облікової інформації [68, с. 11].

Ще одним підтвердженням того, що позитивізм виступає основою методології у наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку, є нормативний і позитивний характер теорій, що розроблялися протягом минулого століття, вказані у працях М. Метьюса і М. Перери [43, с. 115-132].

Нормативна теорія є результатом апріорного дослідження. При розробленні нормативних теорій вихідним моментом є мета дослідження, для досягнення якої створюється система ідей або заходів. Нормативні теорії мають наказовий характер, вони пояснюють що і як треба зробити і на підставі чого, щоб отримати бажаний результат. Прикладом нормативного підходу в теорії бухгалтерського обліку є концепції оцінки за різними видами вартості.

Позитивна теорія має описовий характер. Її мета обґрунтування і прогнозування управлінських рішень відносно облікових методів і процедур. При цьому особи або групи осіб, від яких залежить прийняття рішень, діють лише на підставі економічних міркувань, переслідують лише власні цілі. Коло таких осіб дуже широке (акціонери, кредитори, професійні спілки бухгалтерів, менеджери, політики тощо).

Спільним для обох напрямків є погляд на бухгалтерський облік як на задану систему, а відмінність – у мотивах її створення. У першому випадку – система створена заради поставленої мети (наприклад, максимізації прибутку). У другому – з врахуванням різних економічних інтересів.

Цей висновок ілюструє вислів американських вчених Дж. Чемберса, К. Рені та Р. Фагана, цитований у книзі Хендріксена і Ван Бреди: «облік – створення людини. Не існує ніяких «правильних» шляхів його розвитку, оскільки він не є результатом досліджень фундаментальних істин, і сам є не більше, ніж погоджене рішення водити автомобіль правим боком дороги в

США і лівим у Великій Британії. Це просто зручний спосіб здійснення порядку речей, відповідний безлічі правил, які і мають бути описані організацією подібною FASB» [67, с. 74].

Отже, за висновками зарубіжних вчених бухгалтерський облік, це штучно створена система, знакова система, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів.

Спроби побудувати систему бухгалтерського обліку за єдиними принципами починалися з перших років двадцятого століття в період створення професійних організацій бухгалтерів в США і Великобританії. А вже починаючи з 30-х років після проведення професійних і законодавчих реформ в США щодо надання офіційного статусу стандартизації методів обліку, включаючи подання фінансової звітності, вводиться термін “загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку” [43, с. 51-55].

На думку С. Голова, рушійною силою створення міжнародних організацій бухгалтерів, розробки і прийняття міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є, безумовно, інтернаціоналізація капіталу. Водночас, самий факт розробки таких стандартів і їх впровадження в практику є наслідком використання певної методології наукових досліджень. Отже, уніфікувати і стандартизувати галузь будь-якої діяльності найпростіше, якщо розглядати її як систему певних символів або знаків, створену на певних концептуальних засадах задля реалізації встановленої мети. Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, створений у 1973 р., послідовно використовує у своїй роботі філософію позитивізму у висвітлених вище аспектах [44, с. 19].

Відомо, що у світі існують різні моделі бухгалтерського обліку. Серед них – британська, континентальна, південноамериканська, ісламська. Вони мають багато відмінностей, зумовлених такими чинниками, як ступінь державного регулювання економіки, рівень розвитку фондового ринку, особливості податкових систем, вплив національних, культурних та релігійних традицій тощо. Як зазначено в передмові концептуальної основи, «це розмаїття обставин призвело до використання різних визначень елементів фінансових

звітів. Воно спричинило також використання різних критеріїв визнання статей фінансових звітів та різних баз оцінки. Це вплинуло й на обсяг фінансових звітів та розкриття інформації» [44, с. 22].

Призначення концептуальної основи полягає у тому, щоб «примирити» різні моделі бухгалтерського обліку і створити умови для впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Фактично концептуальна основа являє собою систему вихідних положень, заданих як постулати, що регламентують складання звітності і відповідно впливають на поточний облік. Концептуальна основа – це підґрунтя для міжнародних стандартів.

Отже, вихідним моментом у створенні концептуальної основи є прагматичний підхід, за допомогою якого задекларовано мету існування облікової системи, а саме – задоволення інформаційного попиту користувачів фінансової звітності. Далі визначаються інформаційні потреби різних груп користувачів. На підставі цього робиться логічний висновок, що їх зацікавленість стосується інформації про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності. Далі використовується синтактичний підхід, за допомогою якого визначаються елементи фінансових звітів, що мають відобразити фінансовий стан та результати діяльності. При цьому також встановлюються вимоги, що ставляться до фінансових звітів (у тексті концепції – характеристики), основні припущення та обмеження. Семантичний підхід розкриває змістовне тлумачення елементів фінансових звітів, а саме критерії їх визнання, способи оцінки, методи визначення фінансового результату, які впливають з різних концепцій капіталу та його збереження.

Слід також відзначити, що при створенні концептуальної основи знайшли своє узгодження і вдале сполучення і нормативна, і позитивна теорії бухгалтерського обліку. Можна навіть сказати, що вони доповнили одна одну. Так, саме в межах позитивної теорії на підставі дослідження інформаційних потреб різних груп користувачів сформульовані вимоги фінансових звітів, а також основні припущення і обмеження. Нормативна теорія дала основу до критеріїв визнання елементів фінансових звітів, їх оцінки та концепцій

збереження капіталу. Концептуальна основа в стислому вигляді містить наукову парадигму системи бухгалтерського обліку. В ній фактично закладені теоретичні і методологічні засади і передумови, що визначають сутність сучасного бухгалтерського обліку.

Таким чином, можна зробити логічний висновок, що в зарубіжній теорії бухгалтерського обліку оцінка розглядається як спосіб реалізації певної концепції збереження капіталу – фінансової чи фізичної, а в основі кожної концепції – конкретні види оцінок, методики їх обчислення і специфічні умови використання.

1.2. Диференціація функцій оцінки в системі бухгалтерського обліку

Фундаментальне значення оцінки у сучасній системі бухгалтерського обліку є очевидним при проведенні моніторингу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Дефініція “оцінка” в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку використовується у тлумаченнях поняття принципу бухгалтерського обліку, сутності активів та критеріїв визнання активів, зобов’язань, доходів та витрат, змісту облікової політики, а також фігурує у формулюванні двох принципів бухгалтерського обліку.

У методології науки термін “принцип” розуміється як базове положення, на якому ґрунтуються інші положення і твердження певної теорії, концепції. Поняття “принцип бухгалтерського обліку” в загальному розумінні відповідає такому тлумаченню. Воно визначається в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” як правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Це визначення підкреслює, що питання оцінки є ключовими в

бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. В даному контексті оцінка виступає як складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості його об'єктів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності наголошують на тому, що принципи бухгалтерського обліку мають відповідати певним якісним ознакам, які забезпечують корисність інформації фінансової звітності. До таких ознак відносяться – доречність, надійність, порівняність, зрозумілість. Зокрема, сутність доречності полягає у властивості інформації впливати на економічні рішення користувачів, допомагати їм оцінювати події минулого, теперішнього та майбутнього часу, а також аналізувати свої оцінки і в разі необхідності змінювати їх. В цьому контексті оцінка виступає як функція бухгалтерського обліку, за допомогою якої створюється релевантна інформаційна база прийняття управлінських рішень.

Однією з якісних характеристик релевантності облікової інформації є її суттєвість, яка визначається в процесі оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку. Суттєвість бухгалтерської інформації відображає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Критерієм суттєвості є поріг суттєвості, який представляє собою абсолютну або відносну величину – кількісну ознаку суттєвості облікової інформації. Суттєвість вказує рамки, в яких інформація може ігноруватися або обов'язково братися до уваги при ухваленні рішення керівниками чи власниками підприємства. В зарубіжній практиці як суттєві розглядаються лише суми, що складають 5-10 % обсягу доходів або активів. При цьому поріг суттєвості залежить переважно від розміру конкретної компанії [34, с. 35].

Об'єктами, щодо яких застосовується поняття “суттєвість”, є діяльність підприємства в цілому, окремі господарські операції та об'єкти обліку, статті фінансової звітності. Фактично за допомогою оцінки встановлюється, чи має інформація про певні об'єкти або господарські операції ознаки суттєвості, чи потрапляє вона в межі суттєвості. Так, результатом застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому може бути прийняття рішення стосовно

використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності за умови, що обсяги діяльності підприємства нижчі від встановленого законодавством порогу суттєвості. Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань, капіталу, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу. Для визначення суттєвості окремих видів доходів та витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсотки чистого прибутку (збитку) підприємства.

Підхід до тлумачення оцінки як процесу вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку і процесу створення якісних характеристик облікової інформації втілено у двох принципах фінансової звітності, сформульованих у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та в НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Це принципи:

- 1) історичної (фактичної) собівартості;
- 2) обачності.

Принцип історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Принцип обачності передбачає, що в бухгалтерському обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Концепція найменшої оцінки активів виникла у XIX столітті, коли бухгалтерський баланс почав виконувати функцію звіту перед кредиторами. Відсутність звітних даних, за якими можна було б робити прогнози розміщення коштів, спонукала кредиторів звертати увагу на найменшу вірогідну вартість активів в обороті. Це утвердило принцип консерватизму. З часом посилюється значення звіту про прибутки і збитки. Принцип консерватизму поширюється на визначення прибутку. Зменшення оцінки активу на кінець звітного року у зв'язку з падінням цін приводить до зниження прибутку. Для визначення чистого прибутку всі можливі збитки беруться до уваги, але визнання можливих прибутків відкладається до моменту реалізації [67, с. 318].

Для визначення мети складання фінансової звітності в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наголошено, що метою складання фінансової звітності є забезпечення інформаційних потреб користувачів, зокрема, для оцінки якості управління та оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. У цій іпостасі оцінка виступає як мета ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в ринкових умовах, а саме – оцінка менеджменту і фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

Оцінка фінансового стану здійснюється за даними бухгалтерського балансу, у якому відображаються такі об'єкти бухгалтерського обліку, як активи, зобов'язання, власний капітал. Умовою визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є їх достовірна оцінка, тобто всі перелічені об'єкти бухгалтерського обліку повинні мати вартість або оцінку, яку можна надійно обчислити. З цього випливає, що оцінка в бухгалтерському обліку має на меті визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат.

Визначення фінансового результату діяльності підприємства можна тлумачити як оцінювання його діяльності, яка здійснюється безумовно на підставі вартісних показників бухгалтерського обліку.

Таким чином, можна зробити висновок, що оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує наступні функції (рис. 1.1):

- 1) вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку;
- 2) визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат;
- 3) створення якісних характеристик облікової інформації;
- 4) інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

Перелічені функції оцінки пов'язані між собою та певною мірою взаємообумовлені. Так, вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку є первинною функцією оцінки, на якій базуються всі інші. Правильне обрання

способу оцінки вартості об'єктів бухгалтерського обліку забезпечує доречність і достовірність показників фінансової звітності й створює умови для визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

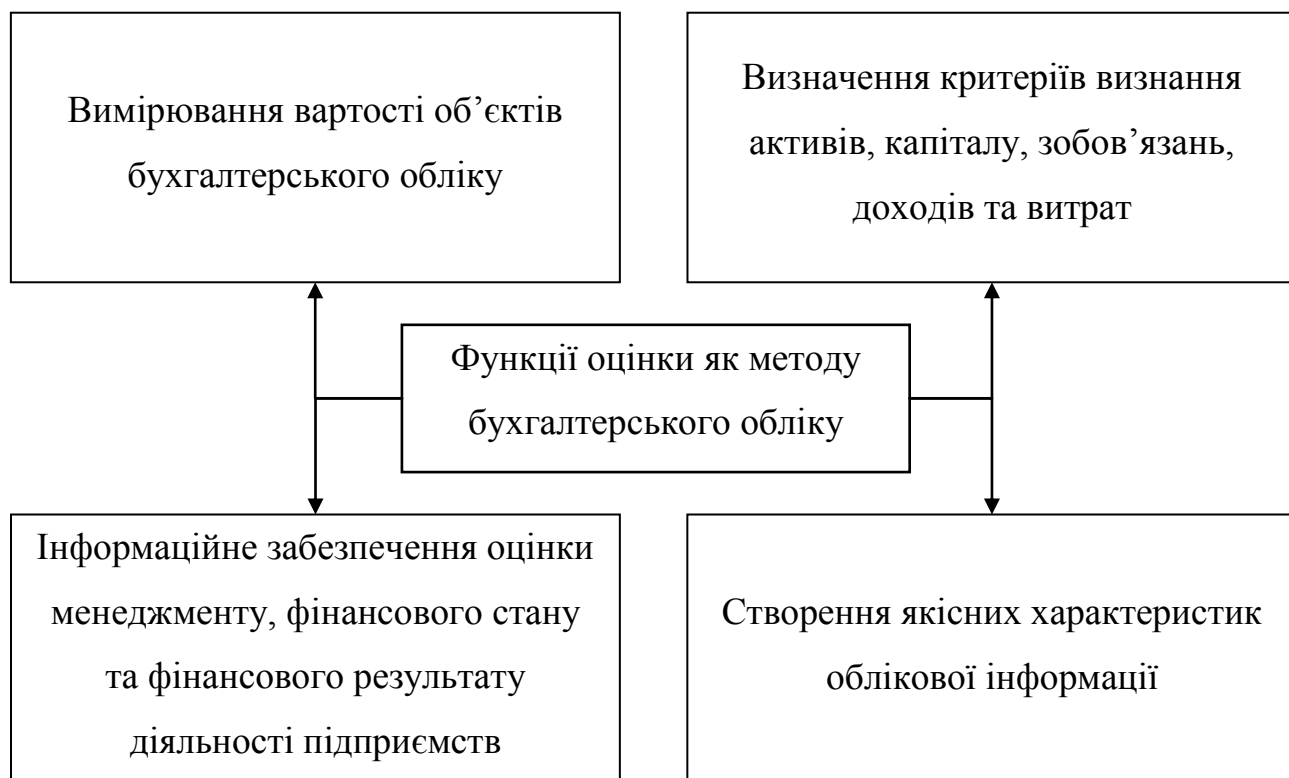


Рис. 1.1. Спектр функцій оцінки як методу бухгалтерського обліку

За результатом проведеного аналізу сутності та функцій оцінки в бухгалтерському обліку пропонується наступне її визначення – оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту.

На методологію та організацію реалізації функції оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку протягом всієї історії його існування найбільший вплив мали два чинники – гроші як вимірник вартості об'єктів бухгалтерського обліку та потреби управління в обліковій інформації.

Вплив грошей, як вимірника вартості, зумовлений тим, що оцінка об'єктів бухгалтерського обліку здійснюється в певній грошовій одиниці і з використанням певних методів визначення вартості. Методи визначення вартості регламентовано міжнародними стандартами фінансової звітності, національними положеннями (стандартами), або іншими нормативними документами, що встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку. Отже, досліджувати функції оцінки, як складової методу бухгалтерського обліку, доцільно в двох аспектах:

- 1) з позиції сутності грошей як інструменту оцінки;
- 2) з позиції сутності, змісту та умов використання різних методів оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку.

Такий підхід зумовлений тим, що, з одного боку, гроші як загальний еквівалент вартості товарів є економічним феноменом, категорією, що впливає та визначає сутність і функції оцінки; з іншого боку, методи оцінки є конкретизованим виразом певних наукових концепцій, або практичних шляхів вирішення завдань, які стоять перед оцінкою, а отже, і визначають її функції.

Вплив потреб управління в обліковій інформації на оцінку об'єктів бухгалтерського обліку зумовлений тим, що бухгалтерський облік зокрема і господарський облік в цілому є видом управлінської діяльності, спрямованим на інформаційне забезпечення обґрунтування управлінських рішень. Зміна внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства впливає на змістовні аспекти управління, а отже на його інформаційні потреби і відповідно на методологічні та організаційні засади обліку й оцінки його об'єктів.

Сучасні зміни в світовій економіці та економіці України вимагають посилення стратегічного управління, що, в свою чергу, посилює інтеграційні процеси в господарському обліку і спричинило появу стратегічного обліку. Завдання стратегічного обліку зі свого боку впливають на функції оцінки і обумовлюють їх диференціацію.

1.3. Формалізація об'єктів оцінки з позицій предмета й об'єктів бухгалтерського обліку

Оцінка як складова методу бухгалтерського обліку приймає участь у формуванні обліково-економічної інформації на всіх етапах облікового процесу, починаючи зі складання первинного документу і завершаючи бухгалтерською звітністю. Інформація про всі об'єкти бухгалтерського обліку повинна бути представлена у вартісному вираженні перед тим, як дістане своє відображення в системі рахунків. Кожен об'єкт бухгалтерського обліку має специфічні особливості оцінки. Отже, кожен такий об'єкт є одночасно і об'єктом оцінки. В результаті можна стверджувати, що детальне дослідження теоретичних і методологічних засад оцінки в бухгалтерському обліку має також включати визначення предмета і класифікацію його об'єктів.

Визначення предмета і об'єктів бухгалтерського обліку в літературі починається з середини тридцятих років минулого століття. До того часу автори визначали або сутність предмету рахункових наук (Є. Сіверс) або предмет звіту (Ф. Єзерський) або предмет рахівництва (А. Рудановський) або бухгалтерський облік як такий (І. Помазков, О. Вишневецький). У 30-ті роки ХХ століття М. Пожидаєв і П. Василенко першими визначають предмет бухгалтерського обліку і об'єкти, що в нього входять. Аналіз літературних джерел показав, що за радянських часів і в період становлення ринкових відносин в Україні автори прагнули дати дуже місткі визначення предмету бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на категоріях політичної економії. При цьому метафізичний підхід, завжди був домінуючим.

Основні підходи щодо визначення предмета бухгалтерського обліку свідчать про формування двох найпоширеніших:

- 1) автори тлумачать предмет бухгалтерського обліку як процес суспільного відтворення;
- 2) вчені тлумачать предмет бухгалтерського обліку як господарські засоби, джерела їх формування і процеси господарської діяльності.

Погляди вчених на сутність предмету бухгалтерського обліку є досить стійкими в часі. Наприклад, процес розширеного відтворення вважали предметом бухгалтерського обліку починаючи з 1935 року по 1981 рік. Засоби господарства, їх джерела та процеси – з 1952 року до нашого часу. Те саме стосується і більшості інших підходів. Літературні джерела свідчать, що майже всі автори за невеликим винятком об'єкти обліку, з яких складається предмет, визначають однаково. Підходи до структури змісту теорії бухгалтерського обліку також майже не різняться. З цього випливає, що в Україні існувала одна концепція теорії бухгалтерського обліку. Підходи різних авторів різнилися в нюансах, або в різних аспектах. Наприклад, щодо визначень предмету як процесу розширеного відтворення, або як господарських засобів, джерел і процесів діяльності, можна зауважити, що вони мають в своїй основі відтворення вкладеного капіталу (за умов ринкових відносин), або вкладених чи виділених фондів (за умов соціалізму чи точніше соціального устрою, який був в Радянському Союзі). Різниця між ними полягає у тому, що перший підхід здійснено з позицій економічної теорії, тобто дається відповідь на питання, яка частина соціального буття відображається в обліку. Другий з позиції концепції чи формалізації об'єктів обліку – що саме, які об'єкти відображаються в обліку. Безумовно, є виключення. Наприклад, на думку В. Швеця предметом бухобліку є сукупність процедур створення інформації про господарську діяльність [71, с. 30], за позицією В. Сопко і О. Сопко – майно підприємства [65, с. 18].

А. Кузьмінський в підручнику “Теорія бухгалтерського обліку” зазначав, що, незважаючи на різні тлумачення предмета бухгалтерського обліку вітчизняними економістами, в них реально відображена господарська діяльність [37, с.24].

Цим А. Кузьмінський засвідчив, що традиційно теорія бухгалтерського обліку як свій предмет розглядає предмет спостереження, те, про що облік відображає, систематизує, накопичує і узагальнює інформацію. Фактично такий підхід до предмета визначає концептуальні засади будови самої теорії бухгалтерського обліку. Вона розглядає об'єкти обліку: господарські засоби,

джерела їх утворення і процеси господарської діяльності. Очевидно, що поєднати всі названі об'єкти під тлумаченням предмета можливо, визначаючи предмет і як процес кругообігу господарських засобів, і як процес розширеного відтворення, і як господарську діяльність... При різних визначеннях предмета суперечності з об'єктами не виникає, оскільки і кругообіг господарських засобів, і процес розширеного відтворення, і т. ін. в бухгалтерському обліку конкретизується як названий перелік об'єктів.

А. Кузьмінський також стверджує, що в капіталістичних країнах найпоширеніші визначення предмета бухгалтерського обліку, відповідно до яких до нього відносять баланс, господарські обороти тощо [37, с. 24].

А. Кузьмінський також помітив концептуальну відмінність зарубіжної теорії бухгалтерського обліку, яка предметом дослідження обирає процедурний бік обліку, дотримуючись, як зазначалося вище, позитивістського підходу.

В наш час визначення предмета бухгалтерського обліку в наукових джерелах, продовжує традицію, започатковану в Радянському Союзі в тридцяті роки і змістовно, і по формі. Проте на цьому тлі сучаснішими видаються визначення дані М. Білухою [8, с. 47] і Б. Валуєвим [66, с. 39].

В цих визначеннях ключовим поняттям є капітал. Капітал – поняття, яке увійшло в систему бухгалтерського обліку підприємств України під час переходу національної економіки на ринкові засади. Звичне поняття “фонди” змінилося на “капітал”, що зумовлено появою приватної власності. Однак у літературі та й у законодавчій базі ці поняття ще нерідко використовують стосовно одних і тих же об'єктів. Так, в посібнику А. Гальчинського, П. Єщенка, Ю. Палкіна зазначається: “В умовах змішаної економіки, і визначення багатокладності не можна всі засоби виробництва вважати капіталом. Виходить, що дрібного виробника (кустаря або селянина, швеця або кравця), який використовує власну працю, має капітал, можна віднести до капіталістів. Так можна дійти висновку, що всі, хто має засоби виробництва, є капіталістами. Тоді виникає питання, що таке змішана економіка? Чи існує вона? Насправді ж засоби виробництва стають капіталом тоді, коли використання їх пов'язане з

залученням найманої праці. Це основна риса капіталістичного укладу” [25, с. 278]. Далі наголошується: “... не всі засоби виробництва є капіталом. Однак усі засоби виробництва можна розглядати як фонди підприємства” [25, с. 279].

Якщо такий підхід запровадити в бухгалтерський облік, то безумовно поняття “капітал” не можна використовувати як ключове у визначенні предмета бухгалтерського обліку, оскільки воно не буде охоплювати такий суттєвий пласт сучасного підприємництва як малий бізнес в частині мікропідприємств.

Для обґрунтування доцільності використання поняття “капітал” як ключового при визначенні предмета бухгалтерського обліку звернемося до економічної теорії, яка завжди була теоретичним підґрунтям досліджень українських, російських та радянських учених в галузі теорії бухгалтерського обліку. Історія дослідження капіталу налічує багато століть. Першим його дослідником був Аристотель (384-322 до н.е.). Він зробив спробу аналізувати сутність капіталу і запропонував поняття “хремастика” (мистецтво наживати достаток або діяльність, спрямована на нагромадження капіталу). В античному світі важливу роль відігравали торговельний і грошовий капітали. В цих умовах капітал став синонімом безмежного багатства [46, с.270].

Капітал – це складна, багатоаспектна економічна категорія. Еволюція її трактувань відображає історію розвитку товарно-грошових відносин. В сучасній економічній теорії сформувалися такі підходи до тлумачення капіталу: 1) предметно-функціональний підхід: капітал ототожнюється з нагромадженою працею, призначеною для подальшого виробництва або продажу й одержання доходу; 2) соціально-економічний підхід: капітал трактується як специфічні відносини, що виникають за певних історичних умов. Капітал – самозростаюча вартість, притаманна лише капіталістичним виробничим відносинам; 3) грошовий підхід: капітал – фінансовий ресурс, що приносить дохід власнику у вигляді проценту; 4) ототожнення капіталу з часом: капітал – економічний ресурс, який надає дохід власнику в майбутньому в результаті відмови від задоволення поточних потреб; 5) трактування капіталу як певного вкладення, яке забезпечить надходження доходу [30, с. 277-278].

Усі наведені підходи тлумачать капітал як певний ресурс, який надає дохід його власнику. Іншими словами, капітал – це благо, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага.

Сучасна концепція зарубіжної теорії бухгалтерського обліку спирається саме на цю ідею. Капітал суб'єкта господарювання поділяється на власний і залучений. Власний, у свою чергу, складається з капіталу засновників (засновника) і нерозподіленого прибутку, тобто приросту капіталу, вкладеного засновниками. З іншого боку, активи, які відображають речовий склад власного і залученого капіталу, визнаються в балансі лише за умови, що вони дадуть у майбутньому збільшення надходжень грошових коштів, тобто забезпечать зростання капіталу. Прибуток (як приріст власного капіталу) тлумачиться як перевищення доходів над витратами від використання капіталу в процесі ведення діяльності. Цей концептуальний підхід вже запроваджений в сучасну нормативну базу бухгалтерського обліку в Україні, однак в теорії він ще в повній мірі не визнаний.

Отже, пропонуємо таке визначення предмету бухгалтерського обліку – капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати і фінансові результати, які виникають в процесі його кругообігу.

Слід зазначити, підхід до капіталу, як предмета бухгалтерського обліку, не новий в історії науки. Економічний напрямок в теорії бухгалтерського обліку складається з чотирьох шкіл:

- перша – тлумачила облік як “віддзеркалення” капіталу;
- друга – виводила його сутність із категорії вартості;
- третя – з господарських операцій або фактів господарського життя;
- четверта – із визначення підприємства [62, с. 333].

Кожна з названих шкіл, як і економічний напрямок у цілому, мали і мають суттєвий вплив на розвиток сучасного бухгалтерського обліку. Відносно предмета бухгалтерського обліку зазначимо, що запропонований підхід до його розуміння у даному дослідженні відрізняється від підходу першої школи економічного напрямку, і ось чим. Прибічники даної школи розглядали капітал

з позицій фізичного складу, включаючи працівників: люди – живий капітал, а устаткування, споруди – мертвий. Відповідно живому капіталу присвоювали умовну оцінку для відображення в обліку [62, с. 334].

Запропонований підхід спирається на капітал як економічну категорію, яка в бухгалтерському обліку отримує за допомогою оцінки, як складової його методу, певний кількісний зміст у грошовому вимірі. Прибічники другої школи розуміли бухгалтерський облік як кількісне вимірювання економічних категорій за допомогою грошового вимірника. Однак оцінку вони тлумачили не як мету обліку, а як його предмет [62, с. 335].

Для з'ясування об'єктів, з яких складається предмет бухгалтерського обліку розглянемо окремі його елементи. Із запропонованого визначення видно, що предмет бухгалтерського обліку охоплює капітал, доходи, витрати, фінансові результати. Капітал інтерпретується в бухгалтерському обліку за двома відомими в економічній теорії підходами – предметно-функціональним і грошовим. Предметно-функціональний підхід у теорії бухгалтерського обліку втілений у класифікацію господарських засобів за складом і розміщенням. При цьому слід сказати, що в даний час у теорії використовується паралельно два тотожних терміни “господарські засоби” і “активи”. Однак у чинній нормативній базі з бухгалтерського обліку термін “господарські засоби” не використовується, тому більш доцільно вживати термін “активи”. Він відповідає і міжнародній традиції. Грошовий підхід до тлумачення капіталу у теорії бухгалтерського обліку, знайшов застосування у характеристиці його як сукупності фінансових ресурсів, залучених з різних джерел. При цьому капітал розглядається як “необхідний фактор виробництва”, що є товаром і відповідно має свою вартість. У цій своїй якості капітал має певну структуру, тобто складається з компонентів, кожний з яких – певний тип капіталу. Всі складові капіталу поєднуються у дві групи: капітал власний і капітал залучений.

Отже, в бухгалтерському обліку капітал відображається в двох іпостасях: як сукупність активів і як сукупність фінансових ресурсів, отриманих з різних джерел. Таким чином, капітал як вартість представлений в

бухгалтерському обліку як вартість активів і як вартість фінансових ресурсів. Об'єктами бухгалтерського обліку є відповідно : активи і фінансові ресурси у вигляді власного і залученого капіталу. За обраного підходу до тлумачення предмета бухгалтерського обліку господарська діяльність розглядається як кругообіг капіталу. Сучасна концепція визначення фінансових результатів передбачає зіставлення доходів і витрат підприємства від використання вкладеного капіталу. Отже, кругообіг капіталу відображається в бухобліку як витрачання активів, виникнення зобов'язань, з одного боку, а з іншого – як утворення в результаті цього доходів. Порівняння доходів і витрат дасть фінансовий результат: прибуток або збиток. У разі отримання прибутку підприємство має збільшення капіталу, у разі збитку – зменшення. Таким чином, кругообіг капіталу формалізується в обліку у вигляді доходів, витрат, фінансового результату – вони і є об'єктами бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що такої ж позиції щодо класифікації об'єктів бухгалтерського обліку дотримується багато вчених, серед яких Б. Валуєв [66, с.41].

З'ясування сутності капіталу формує ще висновки. В основі оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в сучасних умовах є обрання концепції збереження фізичного або фінансового капіталу. Той чи інший підхід визначає пріоритетні цілі менеджменту: що є ключовим – відтворення капіталу у його речовій або у фінансовій формі.

Фактично визнання двох форматів капіталу є теоретичним підґрунтям не тільки сучасної будови бухгалтерського балансу, але й концепції оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку, зокрема пояснює використання історичної і поточної вартостей як базових підходів до оцінки.

Таким чином об'єктами бухгалтерського обліку є: активи, власний і залучений капітал, доходи, витрати і фінансові результати. Відповідно, всі вони виступають і об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку, тобто вартісного вимірювання з метою ведення бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Переважна більшість вчених розглядає оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. Функція оцінки впливає з її сутності й полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. При цьому оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнення різнорідних об'єктів при їхньому відображенні у синтетичному обліку та фінансовій звітності. Метою чи результатом обліку оцінка виступає в калькулюванні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

2. У зарубіжній теорії бухгалтерського обліку оцінка розглядається як спосіб реалізації певної концепції збереження капіталу – фінансової чи фізичної. В основі кожної концепції знаходяться конкретні види оцінок, методики їх обчислення та умови використання.

3. Оцінка капіталу в зарубіжній науці поставлена в залежність від мети, яка стоїть перед фінансовим менеджментом і спрямована на її реалізацію. Таким чином, цей підхід дає змогу дати відповіді на ті питання теорії і практики бухгалтерського обліку, на які вітчизняна наука не має змоги відповісти в силу абстрагування від конкретики економічної дійсності.

4. Узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду дає підстави стверджувати, що оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує такі функції: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

5. Аналіз сутності та функцій оцінки в бухгалтерському обліку дозволив запропонувати таке визначення оцінки – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства і ефективності його менеджменту.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Параметри визначення критеріїв класифікації оцінок, що використовуються в бухгалтерському обліку

Загальна класифікація оцінок, об'єктом якої є безпосередньо оцінки, що використовуються для вимірювання процесів господарської діяльності, дуже важлива для бухгалтерського обліку. Це зумовлено його призначенням як функції управління, а отже і місцем бухгалтерських оцінок серед інших оцінок, що обчислюються на підприємстві або поза його межами.

Бухгалтерський облік є інформаційною основою прийняття поточних управлінських рішень, тому його оцінки мають “кореспондувати” з потребами інших функцій управління та оцінками, що ними використовуються. Досягти єдиних підходів до тлумачення змісту оцінок і визначення методик їхнього розрахунку можливо тільки на основі загальної класифікації.

Формуючи таку класифікацію, необхідно врахувати, що всі оцінки пов'язані з господарською діяльністю суб'єктів господарювання, є за своїм змістом економічними. Таке розуміння економічних оцінок відрізняється від їх тлумачення в літературі.

З цього приводу проф. В. Швець констатує, що “Економічні оцінки використовують, визначаючи цінність майна при його реалізації чи придбанні; вони мають, як правило, калькуляційний характер” [71, с.156].

В. Швець вважає, що до економічних оцінок відносяться оцінки, які використовуються в реалізації певної функції управління або є її результатом. Відповідно, економічні оцінки бувають плановими, бухгалтерськими, статистичними, фінансовими, аналітичними тощо. Слід зазначити, що такий підхід створює передумови для впорядкування різноманіття оцінок шляхом побудови загальної класифікації, оскільки дозволяє поєднати оцінки за їх

спільною ознакою або властивістю в певну інформаційну сукупність, а далі диференціювати за відмінностями. Оцінки, які використовуються різними функціями управління або є їхнім результатом, мають одну спільну властивість – у вартісному вимірі відтворюють різні аспекти господарської діяльності. Диференціація економічних оцінок може відбуватися за їх метою або сферою застосування, методом розрахунку та джерелом вихідних даних. Мета оцінки або сфера її застосування відповідно до запропонованого підходу визначається функцією управління, в рамках якої вона реалізується.

Отже, розроблення класифікації економічних оцінок доцільно проводити в розрізі функцій управління.

Поділ економічних оцінок на види зумовлений специфікою функцій управління, особливостями їх методологічних засад. Наприклад, оцінки, що використовуються у фінансовому менеджменті, призначені для обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на залучення та ефективне використання фінансових ресурсів підприємства. Так звана “фінансова вартість” управлінського рішення обчислюється з урахуванням впливу трьох чинників – потоку грошових коштів, часу та ризику. Розрахунки здійснюються у різних їх комбінаціях як змінних і незмінних величин [35, с.12].

Такі показники можуть використовуватися у бухгалтерському обліку, проте вони будуть пов’язані не з варіативністю вибору управлінського рішення, а з відображенням вже здійсненої господарської операції чи наявного об’єкту бухгалтерського обліку.

Зміст оцінки у бухгалтерському обліку та фінансовому менеджменті має відмінності. Утім, слід зазначити, що поділ економічних оцінок на види, зумовлений специфікою функцій управління, є в певній мірі умовним, оскільки часто однакові за методикою розрахунку і об’єктами оцінки, використовуються різними функціями управління, або функції управління користуються оцінками одна одної. Наприклад, ринкова оцінка, як результат оціночної діяльності (зовнішньої оцінки), може використовуватися різними функціями управління – бухгалтерським обліком, плануванням, фінансовим менеджментом тощо.

Економічний зміст оцінки, визначений функцією управління, впливає на обрання методу розрахунку та джерела даних для оцінки. Отже, метод оцінки та її інформаційне забезпечення з позицій загальної класифікації оцінок є компетенцією окремих функцій управління.

На підставі вищенаведеного можна запропонувати підпорядкованість критеріїв загальної класифікації економічних оцінок:

- 1) за функціями управління;
- 2) за призначенням (за видами);
- 3) за методом розрахунку та джерелом даних.

Система економічних оцінок має єдині методологічні засади. Вони впливають зі спільного об'єкту для всіх оцінок – господарської діяльності як в межах підприємства, так і поза ними. До таких методологічних засад відносяться вимоги до оцінок та підходи до їх обчислення. Вони викладені в Міжнародних стандартах оцінки.

Міжнародні стандарти оцінки призначені для регулювання професійної оцінки як виду підприємницької діяльності. Однією із сфер застосування результатів професійної оцінки є бухгалтерський облік. З цієї причини Міжнародні стандарти оцінки включають окремий документ – Міжнародне застосування оцінки 1 “Оцінка для фінансової звітності”, підготовлений Міжнародним Комітетом Стандартів Оцінки і ухвалений у 2003 році.

Завданням МЗО 1 є роз'яснення принципів, які застосовуються до оцінок об'єктів бухгалтерського обліку, що використовуються у фінансових звітах і поточному бухгалтерському обліку підприємств. У даному застосуванні викладені обов'язкові вимоги до оцінки, які базуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності. Ці вимоги можна розглядати як вимоги до всіх економічних оцінок. Зокрема, до них відносяться:

- 1) тлумачення понять, базоване на уявленнях про ринок;
- 2) об'єктивність у визначенні оцінки;
- 3) повне розкриття даних, що мають відношення до оцінки в доречному і зручному для розуміння користувачем форматі [37, с.142].

Отже, перша вимога наголошує на необхідності однозначного розуміння понять в процесі оцінювання об'єктів і при відображенні їх оцінки у фінансовій звітності. Категоріальний апарат оцінки має спиратися на сучасні знання про товарно-грошові відносини і бути єдиним для усіх сфер застосування оцінки. Реалізувати цю вимогу без загальної класифікації економічних оцінок складно. Особливо це стосується країн, які ще не мають сталих ринкових відносин.

В контексті вимог до оцінки МСО визначають методологічні засади ринкової оцінки – підходи. Підходи до оцінки характеризують не методи оцінювання, а врахування впливу певних чинників при визначенні методу.

Міжнародні стандарти оцінки до найбільш поширених підходів до встановлення ринкової вартості відносять витратний підхід, підхід на основі порівняння продажів і підхід на основі капіталізації доходу, включаючи аналіз дисконтованого грошового потоку [37, с.71].

Слід зауважити, що вказані підходи є методологічною основою визначення не тільки ринкової вартості, а й інших.

Визнання факту приналежності бухгалтерських оцінок до системи економічних оцінок створює методологічне підґрунтя для подальшого їх дослідження.

Нами у першому розділі досліджено функції, які виконує оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств. Зазначалося, що оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує такі функції: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; встановлення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту та фінансового стану суб'єктів господарювання.

Реалізація функцій оцінки починається з первинної функції – вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку. На ній базуються всі інші. Щодо класифікації видів оцінювання, то вплив функцій оцінки на побудову їх класифікації доцільно розглядати у зворотному порядку. Оцінка менеджменту та фінансового стану суб'єктів господарювання, необхідність

забезпечення доречних і достовірних показників фінансової звітності впливає на обрання способу оцінки вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а отже – на визначення класифікаційних ознак.

Аналіз функцій оцінки та чинників, що на неї впливають, проведений у першому розділі, дає підставу зробити висновок, що оцінки в бухгалтерському обліку характеризують об'єкти бухгалтерського обліку як кількісно, так і якісно. Якісні оцінки характеризують діяльність менеджменту та фінансовий стан підприємства, критерії визнання об'єктів бухгалтерського обліку та такі характеристики облікової інформації, як доречність і достовірність, а кількісні – вартість об'єктів бухгалтерського обліку. При цьому слід зауважити, що поняття “кількісна оцінка” у даному контексті має синонім “вартісна оцінка”. Його не слід змішувати з натуральним вимірником. Такий підхід не новий в історії науки. Його дотримувались прихильники вартісної школи в теорії бухгалтерського обліку економічного напрямку. Автор вже використав цю ідею в обґрунтуванні запропонованого визначення предмету бухгалтерського обліку.

Тлумачення оцінки як філософської категорії підтверджує логіку запропонованого розуміння взаємозв'язку функцій оцінки в бухгалтерському обліку з класифікацією її видів.

У бухгалтерському обліку якісні оцінювання здійснюються на підставі певних вартісних оцінок. Вони впливають на обрання необхідних видів вартісних оцінок та методів їх обчислення.

Взаємозв'язок і взаємообумовленість якісних та кількісних оцінок в бухгалтерському обліку ілюструють сутність і прояв в реальних умовах традиційних філософських категорій якість і кількість. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку є передумовою якісної оцінки фінансового стану підприємства та ефективності менеджменту.

Отже, відповідно до функцій оцінки як методу бухгалтерського обліку вона поділяється на два види: оцінки якісні і оцінки вартісні. Відповідно, якісні оцінки включають визначення критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку, інформаційне забезпечення оцінки фінансового стану та оцінки

менеджменту підприємства. Вартісні (кількісні) – вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а саме активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів. Запропонований підхід до класифікації видів оцінки відповідно до її функцій представлений на рис. 2.1.

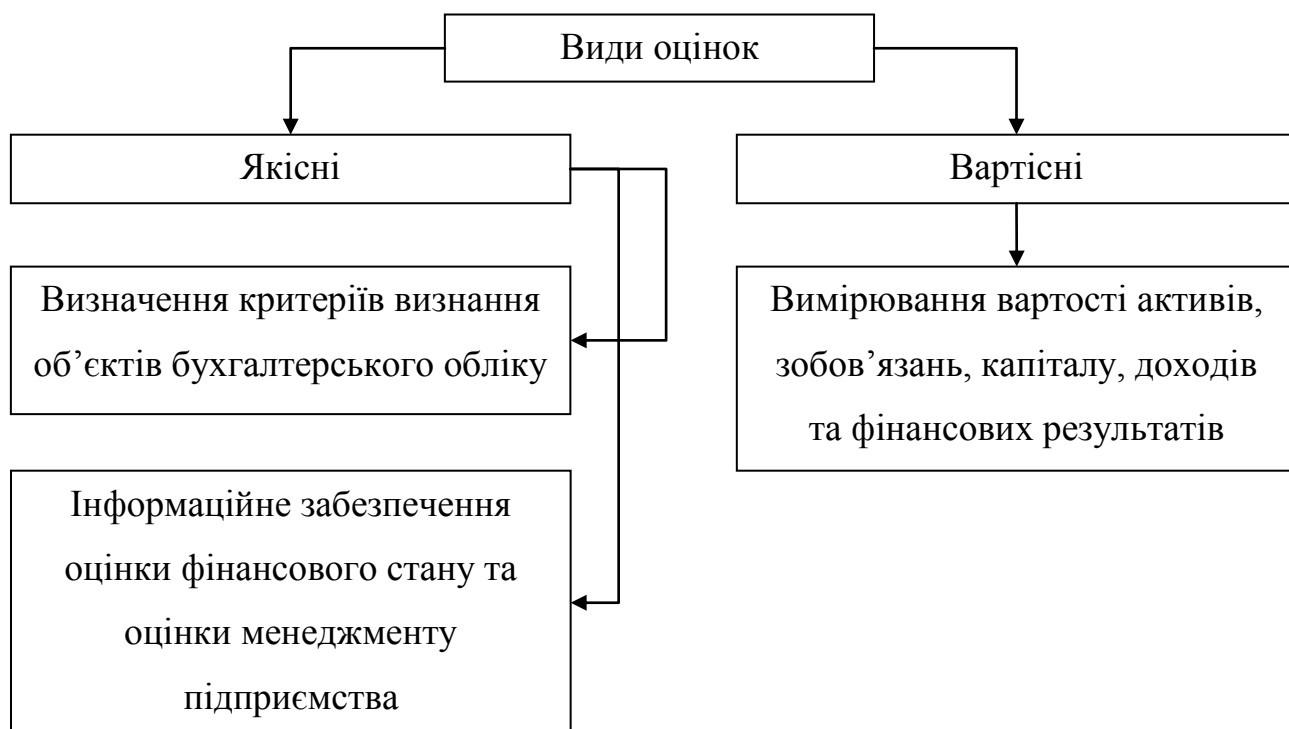


Рис. 2.1. Класифікація видів оцінки в бухгалтерському обліку відповідно до її функцій

Якісні оцінки визначають склад вартісних оцінок, необхідний для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Дослідження функцій оцінки в бухгалтерському обліку та чинників, що на них впливають в сучасних умовах господарювання, проведене у першому розділі, показало, що базовий вид оцінки у певній системі обліку визначається перш за все обраною концепцією збереження капіталу.

Концепція збереження капіталу встановлює мету вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Фактично, вона надає певну якісну оцінку процесу відтворення капіталу, оскільки визначає превалюючий напрямок відтворення капіталу – або у його фізичній формі, або у фінансовій, що в свою

чергу впливає на обрання базової вартісної оцінки. У фінансовій концепції базова оцінка – це історична собівартість, а у фізичній – поточна.

Отже, концепція збереження капіталу – визначальна ознака класифікації вартісних оцінок. З цього приводу М. Метьюс та М. Перера зазначають: “Різні моделі бухгалтерського обліку базуються на різних поведінкових припущеннях. ССА (облік за поточною вартістю), наприклад, базується на припущенні, що господарюючі суб’єкти прагнуть підтримати незмінний хід діяльності, а СоСоА (безперервний облік за сучасною вартістю) передбачає адаптивну поведінку суб’єктів. У першій моделі ключовий момент – заміщення наявних активів або підтримання виробничих можливостей, тому оцінка дається за поточною вартістю або ціні заміщення. У другій моделі, наприклад, центральним фактором є здібність до адаптації, й оцінка дається у сучасному грошовому еквіваленті активів.” [43, с.271].

Про значення обрання єдиного методологічного підходу у вартісній оцінці об’єктів бухгалтерського обліку М. Метьюс та М. Перера зауважують далі: “суттєвою функцією бухгалтерської інформації є узагальнення, агрегування. Звідси – обрані показники і одиниці виміру мають піддаватися узагальненню. У випадку активів, наприклад, агрегування не має сенсу, якщо у різних об’єктів оцінюються різні показники (як ціна придбання та ринкова ціна продажу) або до них застосовуються різні одиниці виміру (долар 1975 р. та долар 1995 р.)” [43, с.271].

Серед характерних вимог до оцінки як методу бухгалтерського обліку в літературі називають реальність (адекватність), єдність і цілеспрямованість. Під єдністю при цьому розуміється однаковість та незмінність оцінки протягом тривалого часу на підприємствах всіх форм власності [71, с. 155].

Вважаємо за доцільне уточнити зміст цієї вимоги до оцінки. Вивчення сучасних підходів до оцінки відповідно до МСФЗ дозволяє зробити висновок, що, вимагаючи від оцінки єдності, сучасна система бухгалтерського обліку передбачає дотримання єдиних методологічних засад, тобто обрання єдиної базової оцінки відповідно до певної концепції збереження капіталу, а саме

історичної або поточної вартості. Єдність саме у такому її розумінні забезпечує виконання іншої вимоги до оцінки – її реальності.

Під реальністю оцінки розуміють об'єктивну відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині [71, с. 156].

Цю думку М. Метьюса та М. Перери також слід уточнити, зауваживши, що реальність оцінки передбачає її відповідність встановленій меті.

Оцінювання за історичною вартістю має на меті розрахунок (оцінку) прибутку, заснований на методологічному принципі “доходи – витрати”. Оцінювання за поточними витратами на зменшення активу має на меті об'єктивну оцінку статей балансу. Методологічний принцип такого підходу базується на співвідношенні “актив / кредиторська заборгованість”.

Класифікація сучасних підходів до оцінки в бухгалтерському обліку представлена на рис. 2.2.

Базова оцінка об'єктів бухгалтерського обліку визначається концепцією збереження капіталу. Подальшу класифікацію видів оцінки доцільно проводити у напрямку деталізації видів базової оцінки та методів їх визначення.

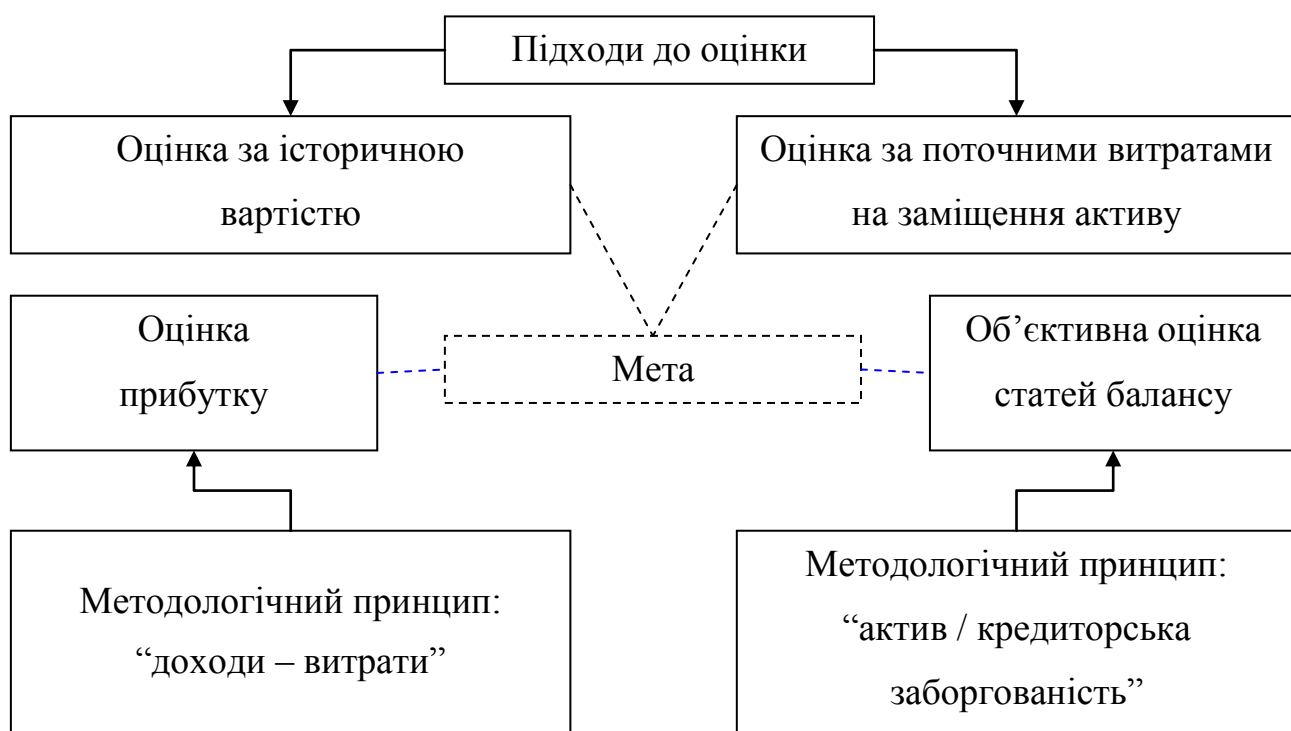


Рис.2.2. Класифікація сучасних підходів до оцінки в бухгалтерському обліку

2.2. Застосування видів оцінок відповідно до концепцій збереження капіталу

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначив, що пріоритетною є оцінка активів за їх історичною (фактичною) собівартістю. Використання поточної вартості для обліку окремих об’єктів регламентовано у тексті П(С)БО. Коло таких випадків достатньо вузьке. Дослідити і класифікувати різновиди оцінок, що використовуються у сучасному бухгалтерському обліку, за національною нормативною базою дуже складно, оскільки в ній відсутній окремий документ подібний до Концептуальної основи в МСФЗ, який би висвітлив загальні підходи до оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. З цієї причини проводити таке дослідження слушно за МСФЗ.

МСФЗ як базовий підхід до оцінки статей звітності та ведення поточного бухгалтерського обліку також рекомендують історичну вартість, але як альтернативний підхід дозволяють оцінку за поточною вартістю. Кожна стаття звітності або кожний об’єкт обліку можуть бути оцінені відповідно до обраної концепції збереження капіталу за двома зазначеними підходами. При цьому слід відзначити, що економічний зміст і метод визначення історичної чи поточної вартості залежать від об’єкту обліку, який належить до оцінки. Отже, види історичної і поточної вартості доцільно розглядати в розрізі об’єктів обліку: активів та зобов’язань. Оцінка інших об’єктів обліку – доходів, витрат та капіталу – є похідною від оцінки активів та зобов’язань і залежною від неї. Це впливає з їх визначень, даних в МСФЗ та П(С)БО.

Так, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання

капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена (П(С)БО 15, 16). При цьому власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Отже, витрати і доходи визнаються в обліку після оцінки та визнання активів і зобов'язань. Їх вартісна оцінка залежить від оцінки активів і зобов'язань. Це саме стосується і власного капіталу.

З цього приводу І. Яремко зазначає: "Величина власного капіталу визначається за залишковим принципом (математично – відніманням) і безпосередньо залежить від достовірної оцінки інформації про розміри активів і зобов'язань..." [73, с. 8].

Таке розуміння оцінки об'єктів бухгалтерського обліку дає підставу стверджувати, що концепції збереження капіталу визначають перш за все засади оцінки активів та зобов'язань. На оцінку доходів, витрат та власного капіталу оцінка активів і зобов'язань впливає визначальною мірою. У свою чергу, цей висновок є важливим для дослідження видів та методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Вочевидь, мова може йти про види та методи оцінки активів та зобов'язань.

Стосовно оцінки доходів, витрат та власного капіталу слід зазначити, що вона відбувається на основі розрахунків, методологічні засади яких визначаються концепціями фінансового результату та власного капіталу в сучасній системі бухгалтерського обліку.

Класифікацію видів оцінки активів відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності наведено на рис. 2.3.

Оцінювання активів за історичною собівартістю у фінансовій звітності передбачає їх оцінку за первісною вартістю, яка представляє собою суму сплачених за актив грошових коштів чи їх еквівалентів або запропоновану справедливую вартість на момент придбання активу [44, с. 43].

Оцінка активів за поточною вартістю передбачає їх оцінювання за відновлювальною вартістю, або ціною продажу чи дисконтованою вартістю.



Рис. 2.3. Класифікація видів оцінки активів згідно норм Міжнародних стандартів фінансової звітності

Оцінка активів за відновлювальною вартістю у фінансовій звітності передбачає їх оцінку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка має бути сплачена за еквівалентний актив у разі його придбання у даний час за нормальних умов.

Оцінка активів за ціною продажу у фінансовій звітності передбачає їх оцінку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка має бути отримана від продажу активу за нормальних умов.

Оцінювання активів за дисконтованою вартістю у фінансовій звітності передбачає їх оцінку за дисконтованою вартістю майбутнього надходження грошових коштів, які як передбачається, будуть створюватися даним активом за нормальних умов [44, с. 43].

На рис. 2.4 наведено класифікацію видів оцінки зобов'язань відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.



Рис. 2.4. Класифікація видів оцінки зобов'язань згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності

Оцінювання зобов'язань за фактичною собівартістю передбачає їх оцінку за первісною вартістю, яка являє собою суму нарахованих або отриманих грошових коштів чи інших вигід, придбаних в обмін на зобов'язання, або суму очікуваних виплат, необхідних для погашення зобов'язання [44, с. 43].

Оцінка зобов'язань за поточною вартістю передбачає їх оцінку за недисконтованою поточною вартістю чи за дисконтованою поточною вартістю. Недисконтована поточна вартість являє собою недисконтовану суму грошових коштів, або їх еквівалентів, яка необхідна для погашення зобов'язань у даний момент. Дисконтована поточна вартість є дисконтованою сумою майбутніх грошових виплат, необхідних для погашення зобов'язань [44, с. 43].

Отже, Міжнародні стандарти фінансової звітності приймають дві моделі для визнання активів і зобов'язань в балансі – витратну модель, базовану на обліку від початкової бази (історичної вартості), і модель поточної вартості. Остання є допустимим альтернативним варіантом обліку. Застосування моделі поточної вартості вимагає постійної поточної переоцінки активів.

Дослідження чинних в Україні П(С)БО показало, що для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності використовуються різні оцінки: історична (фактична) собівартість, облікова оцінка, вартість, яка амортизується, ліквідаційна вартість, переоцінена вартість тощо. Однак поняття поточної вартості в тексті П(С)БО не використовується.

2.3. Оцінка активів та зобов'язань при їх визнанні в бухгалтерському обліку та на дату складання балансу

Фінансова концепція збереження капіталу передбачає оцінку об'єктів бухгалтерського обліку при їх визнанні та на дату складання балансу за історичною вартістю. Інша назва історичної вартості – первісна вартість – підкреслює факт оцінки на момент визнання об'єктів в бухгалтерському обліку.

Дослідники історії бухгалтерського обліку зазначають, що оцінка за первісною вартістю була досить тривалий час єдиним і безумовним способом оцінки. Починаючи з шістнадцятого століття, в літературі (Анжело ді Піетро, 1586 р.) з'являються критичні зауваження щодо неї. У двадцятому столітті розроблені альтернативні методики обліку за поточною вартістю, які знайшли своє відображення в МСБО та МСФЗ.

У сучасній літературі оцінка за історичною вартістю розглядається як передумова реалізації принципу фінансового обліку – «безперервність діяльності» [34, с. 30].

Вважається, що припущення про безперервність діяльності підприємства передбачає, що підприємство не буде ліквідовано до моменту погашення своїх боргів, зокрема довгострокових. У протилежному випадку оцінка за первісною вартістю втрачає сенс. Замість оцінки активів із урахуванням їх потенційної корисності за умов ліквідації підприємства їх оцінюють за поточною вартістю – за вартістю реалізації на ринку за мінусом витрат на реалізацію, тобто за ліквідаційною вартістю.

Переваги, як і недоліки, оцінки за історичною вартістю загальновідомі.

Головною перевагою вважають документальну обґрунтованість розрахунків первісної вартості, її базування на реальних цінах, що діяли на момент придбання або створення активу [23, с. 28].

З цієї переваги випливають інші:

- 1) достовірність оцінки усіх об'єктів бухгалтерського обліку, включаючи фінансові інвестиції;

- 2) об'єктивність обчислення фінансового результату діяльності;
- 3) економічність системи обліку, простота, логічність тощо.

Недаремно історична вартість була єдиним способом оцінки в історичних умовах, коли юридичне призначення обліку вважалося головним.

Недоліки оцінки за історичною вартістю також очевидні. Вони пов'язані перш за все із “старінням” історичної вартості. Зміна курсу валют, динаміка ринкової кон'юнктури, технічний прогрес в галузях матеріального виробництва – усе це чинники постійного впливу на ціни товарів та послуг. Неадекватність оцінки активів за історичною вартістю навіть за умов стабільної економічної ситуації в країні стає очевидною протягом кількох років з моменту визнання активів. Спрацьовує так званий парадокс Бунісьєна: чим довше існує фірма, тим менш реальні її звітні дані.

Нівелювання слабких боків історичної вартості відбувається через періодичні проведення переоцінок активів. Їх призначення полягає у коригуванні первісної вартості у разі її суттєвого відхилення від реальної вартості активів на дату складання фінансової звітності.

Однак, попри всі мінуси обліку за історичною вартістю, включаючи необхідність проведення переоцінок, історична вартість в даний час є базовим способом оцінки в системах бухгалтерського обліку більшості країн світу.

Обрання історичної оцінки за базову зумовлено функціями бухобліку як системи економічної інформації. Загально визнано, що він є інформаційним базисом процесу прийняття управлінських рішень менеджментом, а також нинішніми та потенційними його власниками. Такий аспект призначення бухгалтерського обліку висвітлюється майже в кожній науковій праці, присвяченій йому, також зафіксований в МСФЗ, закріплений в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Однак, роль бухобліку цим не обмежується. Йому притаманні функції контролю за ефективним використанням та збереженням вкладеного капіталу. Однак під таким кутом зору дослідження в сучасній українській бухгалтерській науці не проводяться. Цим питанням приділяється увага в дослідженнях з

фінансового менеджменту та організації фінансового контролю. Проте слід враховувати той факт, що методологічні засади і фінансового менеджменту, і фінансового контролю базуються на методологічних засадах бухгалтерського обліку, зокрема на підходах до питань оцінки його об'єктів.

Історична вартість як базова оцінка має суттєві переваги в реалізації контрольних функцій бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що контрольні функції бухгалтерського обліку – багатопланові. Враховуючи предмет даного дослідження, зупинимось саме на контролі за використанням та збереженням капіталу, та роллю історичної оцінки при його забезпеченні.

В бухгалтерському обліку капітал відображається в двох форматах: як сукупність активів і як сукупність фінансових ресурсів, отриманих з різних джерел. Це зумовлено двома підходами до сутності капіталу – предметно-функціональним та грошовим. Предметно-функціональний підхід втілений у класифікацію господарських засобів за складом і розміщенням. Грошовий підхід тлумачення капіталу має реалізацію у характеристиці його як сукупності фінансових ресурсів залучених з різних джерел.

Фінансова концепція збереження капіталу ґрунтується саме на грошовому підході до сутності капіталу і має на меті контролювати відтворення капіталу як сукупної суми вкладених фінансових ресурсів. Історична вартість, яка відображає суму коштів вкладених у певний актив при його придбанні або створенні, найбільшою мірою відповідає цій меті. Саме вона є підґрунтям сучасної концепції визначення фінансового результату підприємства як приросту вартості власного капіталу або, навпаки, його втрати. Отже, з одного боку, використання історичної вартості як базової оцінки в бухгалтерському обліку створює умови для контролювання відтворення капіталу у його грошовій формі, що в умовах відділення більшості власників за корпоративної форми власності від управління підприємством є найсуттєвішим завданням фінансового обліку. З іншого боку – дає можливість оцінити ефективність процесу відтворення за допомогою визначення фінансового результату як приросту капіталу в його грошовій формі.

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів відповідно до МСФЗ відзначається: «Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та в звіті про прибутки та збитки. Це передбачає вибір певної бази (основи) оцінки» [44, с. 43].

Отже, базовими аспектами визначення вартості об'єктів бухгалтерського обліку є їх визнання в обліку та відображення у фінансовій звітності.

Процедура визнання в бухгалтерському обліку стосується активів та зобов'язань, доходів і витрат. Власний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку складається з низки компонентів, які формуються в результаті визнання вище названих об'єктів. Жодна складова власного капіталу не має прямого визнання, а завжди є результатом чи іншою стороною визнання інших об'єктів. Як зазначалося в першому розділі, це пов'язано з економічною сутністю капіталу та методологічними засадами визначення фінансового результату діяльності підприємства. Оцінювання капіталу в бухгалтерському обліку здійснюється лише на дату складання фінансової звітності, коли визнані всі його складові і обчислений фінансовий результат, тобто вона є похідною від оцінки інших об'єктів бухгалтерського обліку. Таке розуміння процесу визнання об'єктів бухгалтерського обліку зумовило підхід до дослідження їх оцінки. Зокрема об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку при визнанні є активи, зобов'язання, доходи та витрати.

Порядок визначення первісної вартості в процесі визнання активу залежать від його виду та шляху надходження на підприємство. Вид активу впливає на склад витрат, які включаються до первісної вартості, а шлях чи спосіб надходження – на підхід до обчислення первісної вартості. У даному разі історична вартість представляє собою фактичну собівартість придбання активу. У літературі їй дається таке визначення: «Оцінка придбання являє собою суму грошових коштів або інших цінностей, переданих в оплату отриманих товарів або послуг. Визначення вартості придбання може базуватися на даних про минулі, поточні або очікувані майбутні обміни. Собівартість – агрегована ціна,

яка виплачується фірмою за придбання прав власності та володіння активом, включаючи всі платежі за його доставку, встановлення та введення в експлуатацію» [67, с. 309].

Відповідно до П(С)БО 7, 8 та 9 первісна вартість активів визначається у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених, переданих або витрачених для придбання чи створення необоротних активів. Його історична вартість включає всі витрати понесені підприємством у зв'язку з придбанням. Усі витрати, пов'язані з формуванням первісної вартості в разі придбання активів, відображаються у первинних документах. Просте накопичення і підрахунок суми вказаних у документах витрат дасть історичну вартість активу, визнаного в бухгалтерському обліку.

Такий самий порядок оцінки передбачений і для оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи та послуги. Вона, як зазначається в П(С)БО 10, визнається в бухгалтерському обліку активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Отже, чинна нормативна база бухгалтерського обліку в Україні досить докладно регламентує склад витрат, що належать до включення в первісну вартість активів з метою формування їх історичної оцінки у балансі.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» записано, що історична собівартість є пріоритетною в оцінці активів підприємства. Таке формулювання дає підставу деяким дослідникам тлумачити «пріоритетність» історичної вартості як можливість використання інших видів оцінки «на рівних правах» з історичною вартістю [9, с. 24].

Водночас, фінансова концепція збереження капіталу припускає у певних межах використання поточної вартості за умови, що історична вартість залишається базовою оцінкою. У концептуальній основі до міжнародних стандартів записано: «Основою оцінки, яку найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки» [44, с. 44].

Поточна вартість за деяких обставин використовується для формування первісної вартості при надходженні активів, а також для коригування балансової вартості раніше визнаних в обліку активів. Потреба у коригуванні балансової вартості раніше визнаних активів виникає за суттєвого відхилення їх історичної вартості від поточної вартості на дату складання фінансової звітності. Використання поточної вартості за фінансової концепції збереження капіталу є результатом дії декількох чинників. Серед них – чинники зовнішнього та внутрішнього впливу по відношенню до підприємства.

До зовнішніх чинників належать:

- 1) відсутність документального підтвердження фактичних витрат, пов'язаних із придбанням або створенням активів – у цьому разі активи визнаються за справедливою вартістю;
- 2) інфляційні процеси та зміна ринкової кон'юнктури, що призводять до суттєвої зміни цін на раніше визнані активи – у цьому разі проводиться переоцінка первісної вартості активів до їх поточної на дату складання фінансової звітності.

Можливість обчислення історичної вартості ускладнюється у ситуаціях, коли активи надходять на підприємство безоплатно як внесок у статутний капітал, у результаті бартерних операцій. У всіх цих випадках їх первісна вартість визначається як справедлива вартість на момент здійснення операції. Так, первісна вартість безоплатно отриманих та внесених до статутного капіталу основних засобів, нематеріальних активів та запасів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням складу витрат, передбачених П(С)БО 7, 8 та 9.

Схожа ситуація складається, при визнанні нематеріальних активів, отриманих унаслідок об'єднання підприємств. Вони, за П(С)БО 8, оцінюються за справедливою вартістю.

Коли проводяться бартерні операції, відповідно до П(С)БО 7 та 8, первісна вартість об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості

переданого об'єкта, яка в даному разі є поточною вартістю. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Отже, первісна вартість об'єкту встановлюється шляхом порівняння двох видів поточної вартості – залишкової і справедливої - та обирається найменша відповідно до принципу обачності.

У разі надходження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, його первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. В цьому разі формування первісної вартості об'єкта відбувається виходячи з фактичних витрат, пов'язаних з його придбанням, тобто за принципом формування історичної вартості, але одним з компонентів витрат є поточна вартість, точніше її вид – справедлива вартість.

Для визначення оцінки визнаних в обліку запасів, придбаних в результаті бартерних операцій, використовується аналогічний підхід.

Відповідно до П(С)БО 9 первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається також справедлива вартість отриманих запасів.

Справедлива вартість обрана для оцінки активів при їх визнанні у всіх вище наведених випадках. Інший вид оцінки не відповідатиме економічному і юридичному змісту операції надходження активу за даних умов.

Необхідність урахування реальної вартості активів у процесі їх визнання зумовлена:

- 1) потребою визначення частки засновника як вартості вкладеного капіталу при внесенні активів у статутний капітал;
- 2) вимогою реальної оцінки активів та зобов'язань для їх визнання у бухгалтерському обліку в процесі безоплатного надходженні та операцій обміну активів.

Дія другого чинника зовнішнього впливу – інфляційних процесів і зміни ринкової кон'юнктури – викликана, використанням грошового вимірника у бухгалтерському обліку, функцію якого виконує національна валюта країни розташування суб'єкту господарювання. Гроші як інструмент вимірювання вартості капіталу змінюють свою власну вартість, впливаючи тим самим на вартість капіталу.

Отже, без врахування цього впливу реально оцінити відтворення капіталу у його грошовій формі годі. Цей вплив стосується всіх об'єктів бухгалтерського обліку і має прояв в оцінці при визнанні і в оцінці раніше визнаних об'єктів на дату складання фінансової звітності. Найбільшій мірі він зачіпає фінансові активи та зобов'язання, оскільки вони прямо пов'язані з рухом грошових коштів – ним обумовлені та його ініціюють.

Відповідно до МСБО 39 «Фінансові інструменти» фінансові активи або зобов'язання можуть бути визнані за справедливою вартістю за винятком ситуації, коли такі об'єкти не мають активного ринку. При цьому вони переоцінюються з відображенням результатів переоцінки у складі фінансових результатів. Оцінка за справедливою вартістю застосовується, якщо фінансові інструменти придбані чи створені для продажу, або якщо вони є частиною портфельних інвестицій, від яких передбачається отримання прибутку. При цьому до вартості, за якою об'єкт визнається в бухгалтерському обліку, додаються витрати прямо пов'язані із придбанням або випуском фінансового активу чи зобов'язання [45, с.581].

Після первісного визнання фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю, а фінансові зобов'язання – за амортизованою собівартістю [45, с.582].

Відповідно до П(С)БО 13 фінансові інструменти за визнання в

бухгалтерському обліку оцінюються за їх фактичною собівартістю, яка складається зі справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі за передачі цінних паперів тощо). Фактично в П(С)БО 13 задекларовано той самий підхід, що й в МСБО, але відмінність у тому, що національна нормативна база розглядає справедливу вартість в даному разі як складову фактичної собівартості. Цим підкреслюється концептуальний підхід, який існує при визначенні вартості об'єкта для його визнання в умовах фінансової концепції збереження капіталу.

На кожну наступну після визнання дату балансу відповідно до П(С)БО 13 фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю крім дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу; фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення; фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити; фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю. Ця обставина підкреслює загальну тенденцію, яка склалася в сучасному бухгалтерському обліку і стосується всіх фінансових активів та зобов'язань. Вона втілює прагнення посилити релевантність показників фінансової звітності.

Так, відповідно до П(С)БО 10 поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаній заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється резерв сумнівних боргів.

Щодо довгострокової дебіторської заборгованості та довгострокових зобов'язань, на які нараховуються проценти, то вони відображаються в балансі за поточною вартістю – теперішньою вартістю, яка являє собою дисконтовану суму майбутніх платежів, що буде необхідна для погашення в процесі

звичайної діяльності підприємства.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення, що зумовлено коротким терміном її погашення.

Прагнення посилити релевантність звітної інформації за рахунок використання поточної вартості в умовах фінансової концепції збереження капіталу потребує уважного ставлення до механізму визначення вартості об'єктів обліку, а також до аналізу реальності показників звітності. Професійне судження бухгалтера підчас визначення критеріїв для розрахунків поточної вартості має ґрунтуватися насамперед на об'єктивності, а не тільки на міркуваннях економічної доцільності.

П(С)БО 10 зазначає, що показники дебіторської заборгованості у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводяться у балансі за чистою реалізаційною вартістю, яка представляє різницю між сумою поточної дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів. Резерв сумнівних боргів розраховується множенням фактичної суми поточної дебіторської заборгованості певної групи на коефіцієнт сумнівності даної групи, який встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. Отже, в даному разі застосовується для визначення коефіцієнту сумнівності так званий метод проценту від нетто-реалізації.

У міжнародній практиці відомий ще метод обліку рахунків за строками оплати [50, с. 141].

Його суть у тому, що в аналітичному обліку дебіторської заборгованості здійснюється ранжирування рахунків за строками оплати. Рахунки з простроченою оплатою, в свою чергу, групуються за терміном прострочки: від 1 до 30 днів, від 31 до 60 днів, від 61 до 90 днів, більше 90 днів. Далі на підставі досвіду попередніх років встановлюється питома вага сумнівних боргів кожної групи простроченої заборгованості і обчислюється відповідно до неї сума сумнівних боргів по кожній групі й усього за звітний період. Цей метод є більш прийнятним, оскільки дозволяє врахувати вірогідність виникнення сумнівної

заборгованості по групах залежно від терміну затримки розрахунків. Однак він не може використовуватися на підприємствах України. Передумовою його запровадження є ведення аналітичного обліку розрахунків по кожному рахунку. П(С)БО 10 та 11 питання організації аналітичного обліку не регламентують. В результаті на практиці, як показує практика системи бухгалтерського обліку підприємств, аналітичний облік дебіторської і кредиторської заборгованості ведеться по контрагентах без деталізації по окремих рахунках, а тим більше по строках оплати. Залишки дебіторської і кредиторської заборгованості по групах контрагентів згортаються. Такий підхід не дає можливості прослідкувати дотримання платіжної дисципліни на підприємствах з великими обсягами розрахунків, тому обґрунтувати розмір резерву сумнівних боргів, або простежити правильність списання на витрати безнадійної дебіторської заборгованості надзвичайно складно.

Метою створення зазначеного резерву є запобігання можливим збиткам у разі неплатоспроможності дебіторів і нівелювання впливу цієї ситуації на показник прибутку.

Створення самого по собі резерву не впливає на завищення валових витрат і представляє собою прийом, за допомогою якого відбувається регулювання балансової вартості дебіторської заборгованості. Проте слід зазначити, що на практиці створення резерву сумнівних боргів має певні проблеми, пов'язані з хибним розумінням його економічної суті, з одного боку, а з іншого - необґрунтованим розміром його створення.

До внутрішніх чинників, що зумовлюють використання поточної вартості для формування балансової вартості раніше визнаних в обліку активів за фінансової концепції збереження капіталу при суттєвому відхиленні їх історичної вартості від поточної, відносяться:

- 1) зміна вартості об'єктів в результаті їх амортизації;
- 2) втрата корисності активів;
- 3) відновлення корисності та поліпшення характеристик активів.

Урахування зазначених внутрішніх чинників відбувається по-різному в

сучасній системі бухгалтерського обліку, але мета його одна – підвищити релевантність показників фінансової звітності.

Прагнення посилити релевантність інформації фінансової звітності, а також дотримання принципу обачності зумовлює також дуалістичний підхід до оцінки запасів у сучасній системі бухгалтерського обліку. Так, у П(С)БО 9 зазначається, що запаси можуть відображатися в бухгалтерському обліку й звітності за найменшою з двох оцінок - первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, зменшилася їх корисність. Проте концепція найменшої оцінки в бухгалтерському обліку в літературі зазнає критики. Її критики наводять наступні аргументи.

Концепція найменшої оцінки активів може призвести до заниження вартості активів і завищення прибутку. Ця обставина є передумовою введення в оману власників і потенційних інвесторів підприємства. Іншим наслідком найменшої оцінки можуть бути порушення принципу відповідності доходів і витрат, оскільки доведення балансової оцінки активів до найменшої здійснюється через регулювання витрат звітного періоду. Крім того, обрання найменшої оцінки спричиняє порушення концептуальних засад оцінювання активів як в умовах фізичної, так і в умовах фінансової концепції збереження капіталу.

Слід зазначити, що нормативна база з бухгалтерського обліку в Україні щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку за їх визнання та за відображення в балансі в цілому відповідає МСФЗ і МСБО. Це пояснюється тим, що П(С)БО розроблялися на базі МСБО і в них відображені всі принципові особливості сучасної міжнародної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Питання оцінки належать до таких особливостей. Однак привертає увагу те, що як в МСБО, та і в П(С)БО не у всіх випадках чітко сформульовано положення щодо того, за якою оцінкою об'єкти бухгалтерського обліку мають оцінюватися за їх визнання і за відображення в балансі. Наприклад, в МСБО 2 «Запаси» чітко

не зазначено, за якою оцінкою запаси мають визнаватися в бухгалтерському обліку. Проте це не можна вважати недоліком, оскільки МСБО є узагальненням світової практики і їх призначення - висвітлення концептуальних засад. Щодо П(С)БО – слід зауважити, що національна нормативна база має бути конкретизованою, щоб усунути спотворення показників звітності з причини нечіткого тлумачення підходів до оцінки тих чи тих об'єктів.

Так, в П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» не вказано, за якою оцінкою довгострокова заборгованість має визнаватися в обліку.

В П(С)БО 11 «Зобов'язання» також не зазначено, за якою вартістю зобов'язання мають визнаватися в обліку. Лише в переліку термінів розкрито поняття «сума погашення» як недисконтованої суми грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

2.4. Оцінка вибуття активів та погашення зобов'язань згідно концепції збереження капіталу

Активи та зобов'язання утворюють основу бухгалтерського балансу. Залишки активів та зобов'язань на кінець звітного періоду відображаються в балансі і показують їх наявність на звітну дату. Фактично всі наявні цінності та власний і залучений капітал, за рахунок якого вони утворені, зафіксовані в балансі. З цієї причини вибуття активів та погашення зобов'язань протягом звітного періоду розглядаються як списання їх з балансу. Отже цілком логічним є висновок, що оцінка вибуття об'єктів в обліку відбувається за тією оцінкою, за якою вони відображені в балансі. Водночас сучасна система бухгалтерського обліку передбачає диференційований підхід до оцінки об'єктів з відображення операцій їх вибуття, хоча принцип відповідності вартості списання і вартості визнання в балансі в більшості випадків зберігається. Виняток становить оцінка вибуття запасів для здійснення операційної діяльності, зокрема на виробничі цілі, управління підприємством, збут продукції тощо. Проте в даному разі

оцінка є фактичним розподілом визнаної вартості запасів між витраченими запасами та їх залишками на кінець звітної періоду.

Дослідження методичних прийомів оцінки вибуття активів та погашення зобов'язань в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств має базуватися на методологічних засадах оцінки, які визначаються концепціями збереження капіталу. Кожний об'єкт бухгалтерського обліку, незалежно від того на якій стадії кругообороту капіталу він знаходиться, завжди оцінюється в бухгалтерському обліку за історичною чи поточною вартістю. Як зазначалося, обрання того чи іншого способу оцінки залежить від базової оцінки (тобто обраної концепції збереження капіталу), специфічних особливостей об'єкту оцінки (об'єкта обліку) та виду господарської операції. Отже, оцінка вибуття активів залежить від обраної концепції збереження капіталу, виду активів та способу їх вибуття.

Основні засоби, нематеріальні активи та запаси вибувають (списуються з балансу) в результаті продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активами, а саме неможливості отримання надалі економічних вигод від їх використання. Крім того, запаси вибувають при відпуску їх у виробництво. У всіх випадках вибуття активів, за винятком погашення дебіторської заборгованості та вибуття запасів на виготовлення продукції і надання послуг, визначається фінансовий результат від операції вибуття. Усвідомлення цієї обставини є дуже важливим, оскільки визначення фінансового результату передбачає формування доходів і витрат від вибуття. Проілюструємо це на прикладах з чинних П(С)БО.

Так, відповідно до П(С)БО 7 та 8, у разі вибуття об'єктів основних засобів і нематеріальних активів фінансовий результат визначається вирахуванням з доходу від вибуття їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям.

Отже, з одного боку, до оцінки належить вартість активу в момент його списання з балансу, з іншого – визначається вартість, за якою він вибуває з підприємства, при формуванні доходу від вибуття. У літературі це положення

не висвітлюється. Автори, як правило, роблять наголос саме на визначенні вартості, за якою об'єкт вибуває з підприємства. Так, Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда відзначають: “Вартість вибуття являє собою суму грошових коштів або інших цінностей, отриманих фірмою в обмін на надані активи або послуги. Отже, для оцінки вибуття найбільший інтерес являють дисконтовані очікувані надходження цінностей у грошовому вираженні” [67, с.315].

У разі продажу активу вартість, за якою він вибуває з підприємства, становитиме суму відповідну його поточній вартості на ринку, тобто ринкову вартість. Якщо при цьому у підприємства виникають витрати, пов'язані з реалізацією, то вартість його вибуття становитиме чисту вартість реалізації (ринкова ціна мінус витрати від реалізації).

Вартість, за якою активи списуються з балансу, дорівнює саме тій вартості, за якою вони визнані в балансі. У цьому сенс фінансової концепції збереження капіталу і мета використання історичної вартості для оцінки активів при їх визнанні в бухгалтерському обліку та при відображенні в балансі (рис. 2. 5). Використання поточної вартості у разі списання активів з балансу автоматично тягне за собою концептуальні зміни у формування фінансового результату від цієї операції. Це впливає з іншого порядку оцінки витрат за фізичної концепції збереження капіталу.

Як зазначалося, фізична концепція збереження капіталу передбачає переоцінку активів на кожну дату балансу. При цьому до складу витрат звітного періоду включаються витрати від переоцінки активів, яка проводиться з метою доведення їх облікової оцінки до поточної (у даному випадку справедливої) вартості. Отже, мета переоцінки в даному випадку сформувати частину витрат або доходів, яка виникає від зміни балансової оцінки активів. За фізичної концепції збереження капіталу певна частина фінансового результату є наслідком зміни поточної вартості (рис. 2.6). Як відомо, за фінансової концепції збереження капіталу переоцінка активів відображається у складі додаткового капіталу і на витрати поточного періоду прямого впливу не має.

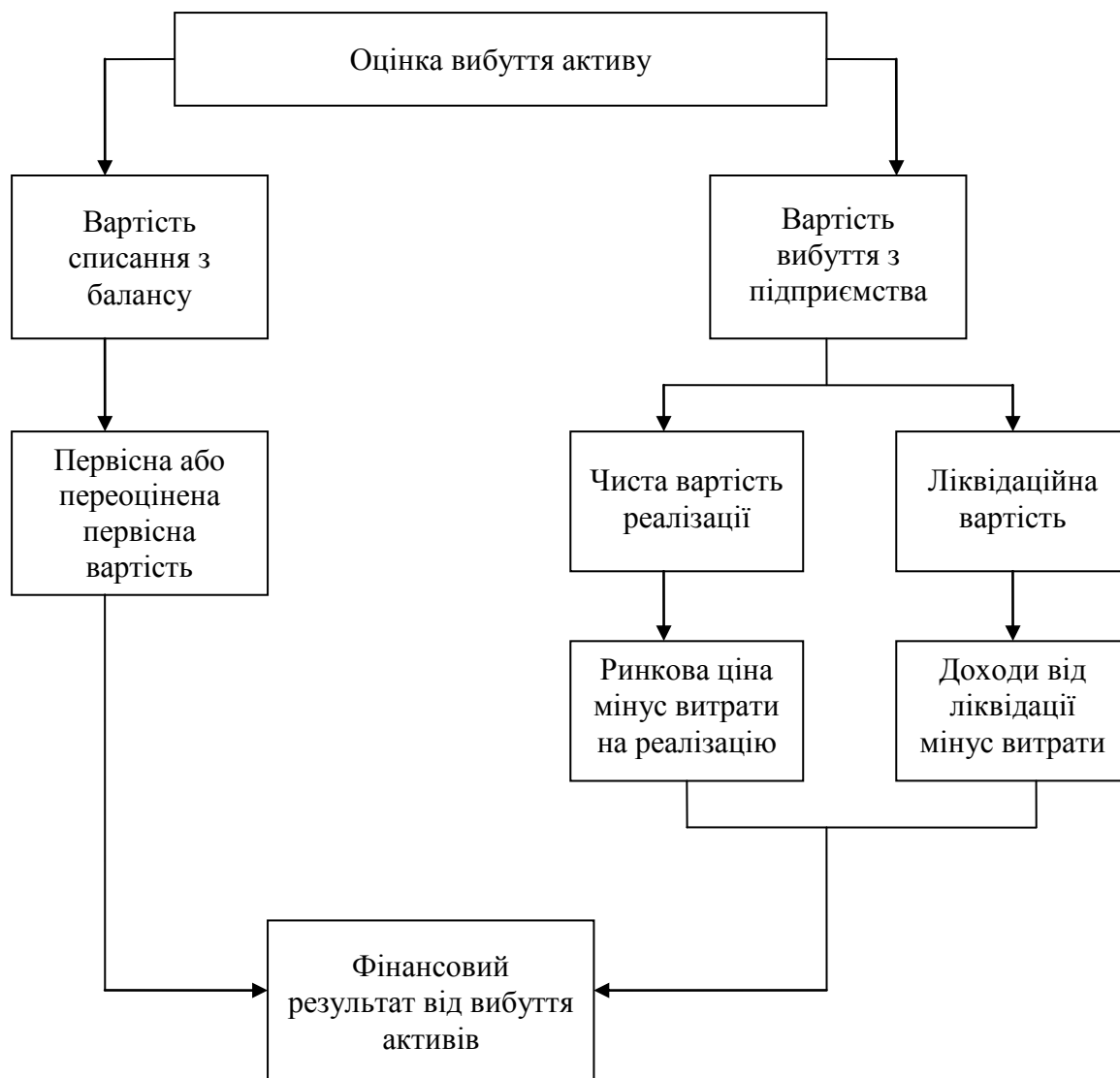


Рис. 2.5. Оцінка активів при їх вибутті згідно норм фінансової концепції збереження капіталу

Опосередковано впливати вона може через зміну суми амортизаційних відрахувань в подальшому, якщо до переоцінки належали основні засоби та нематеріальні активи.

В Україні фізична концепція офіційно визнана лише в обліку біологічних активів. Усі інші активи крім дебіторської заборгованості обліковуються за історичною або переоціненою історичною вартістю.

Отже, вартість їх списання з балансу у разі вибуття дорівнює історичній або переоціненій історичній вартості.

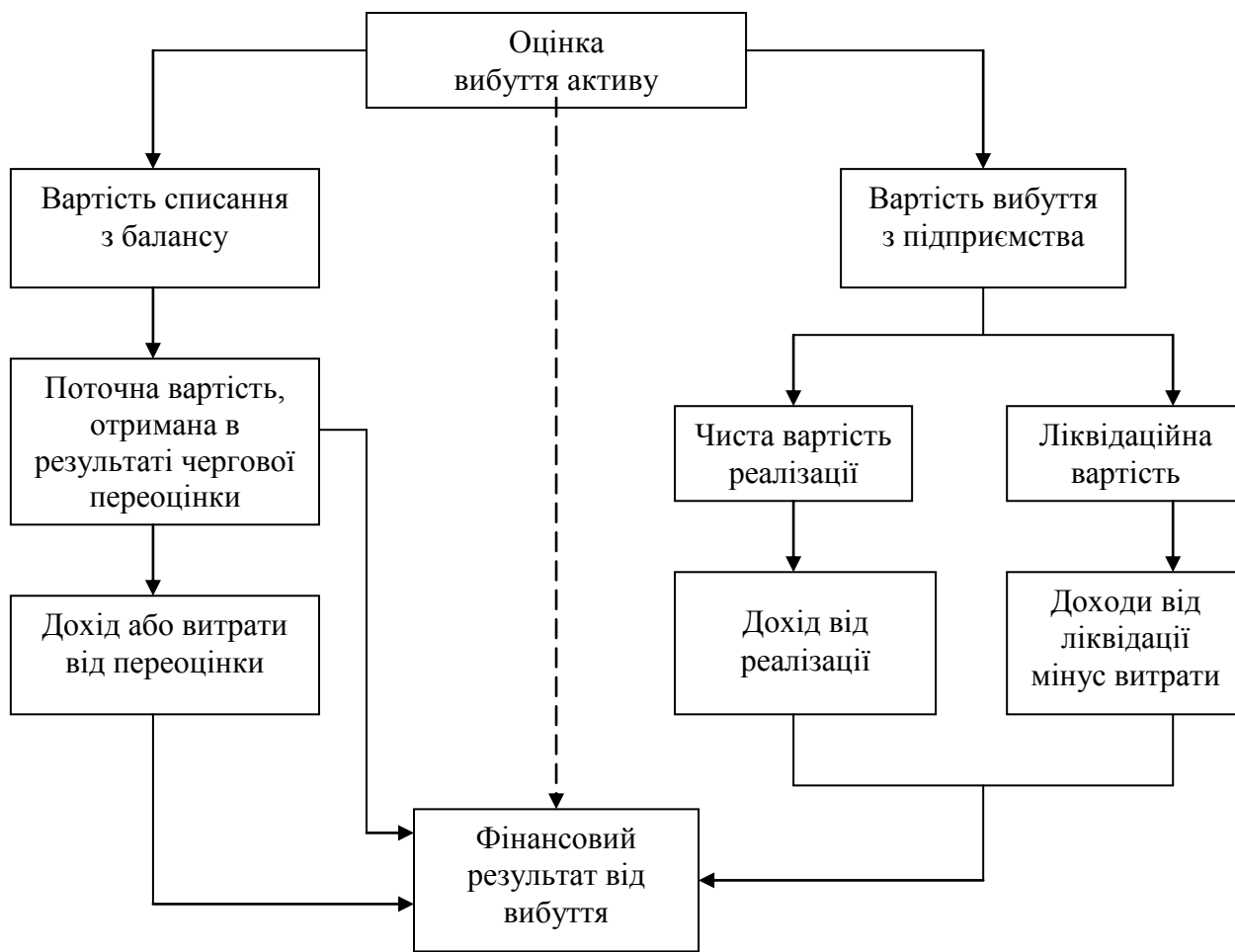


Рис. 2.6. Оцінка активів при їх вибутті згідно норм фізичної концепції збереження капіталу

Поточна вартість використовується також для оцінки активів у разі їх ліквідації. Ліквідація активів відбувається у випадку втрати ними корисності або при припиненні діяльності суб'єктом господарювання. В обох цих випадках також визначається фінансовий результат від вибуття активів відповідно до методологічних засад обраної концепції збереження капіталу. Однак при ліквідації активу в результаті втрати корисності оцінкою вибуття активу з підприємства буде, так звана, ліквідаційна вартість.

Визначення ліквідаційної вартості дано в П(С)БО 7: “Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)”.

У наведеному визначенні ліквідаційна вартість ототожнюється з чистою вартістю реалізації. Отже, П(С)БО 7 ототожнює поняття “оцінка вибуття” і “ліквідаційна вартість”. В певному сенсі така тотожність має місце, оскільки ліквідація це вид вибуття. Водночас вибуття передбачає ще й реалізацію. Між реалізацією і ліквідацією в економічному смислі відмінність суттєва, хоча, як доведено вище, методика їх відображення в обліку однакова. Разом з тим, для формулювання визначень понять, які використовуються в обліку, економічний аспект має передувати технічному. Спираючись на це, пропонуємо наведене визначення змінити (тим більше, що визначення чистої вартості реалізації необоротного активу наведене в П(С)БО 7) і викласти його в такій редакції: “Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з ліквідацією”.

Методологічні засади оцінки вибуття активів у випадку припинення діяльності регулюються П(С)БО 27 “Діяльність, що припиняється”.

Зокрема в цьому П(С)БО записано, що на дату події первісного розкриття підприємство здійснює уточнення вартості активів шляхом визначення можливих втрат від зменшення корисності активів. Під подією первісного розкриття розуміється укладення підприємством угод про продаж активів, без яких подальша діяльність практично неможлива або затвердження уповноваженим керівним органом управління підприємства конкретного плану припинення діяльності та його оприлюднення. Слід зазначити, що термін “подія первісного розкриття” є невдалим з погляду економічного змісту і у філологічному аспекті. Він не несе в собі ніяких змістовних ознак предмету, якому дається визначення, з позицій суті економічного явища. Крім того, він є незавершеним як мовна конструкція тому, що не вказує на об'єкт, до якого він застосовується. Більш коректним, на думку автора, представляється термін “подія первісного визнання припинення діяльності”. Така редакція відповідатиме визначенню, яке дано цьому поняттю у стандарті.

Відповідно до П(С)БО 27 уточнення вартості активів відбувається шляхом визнання в обліку зменшення їх корисності. Сума зменшення корисності активів визначається порівнянням балансової вартості активів та ціни їх продажу за умови, якщо подією первісного розкриття є продаж відокремлюваної частини підприємства як сукупності активів і зобов'язань. Втрати від зменшення корисності активів визначаються порівнянням їх балансової вартості та чистої вартості реалізації, якщо подія первісного розкриття характеризується продажем окремих активів відокремлюваної частини підприємства. Якщо подією первісного розкриття є ухвалення плану припинення діяльності, який не передбачає продажу активів, то втрати від зменшення корисності активів визнаються в сумі їх залишкової вартості.

Однак у всіх випадках сума коригування балансової оцінки активів визнається доходами або витратами та відображається у складі інших операційних доходів (витрат) або інших доходів (витрат).

Після уточнення балансової оцінки активів в системі рахунків відображаються операції пов'язані з їх продажем або ліквідацією. Далі визначається фінансовий результат цих операцій з врахуванням витрат або доходів, які виникли від уточнення балансової оцінки активів. До речі відмітити, що це положення в П(С)БО 27 не відображено, хоча впливає із логіки відображення господарських операцій при вибутті активів. Отже, визначення фінансового результату є також завершальним етапом відображення вибуття активів у разі припинення діяльності. З цієї причини пропонується ст. 9 П(С)БО 27 доповнити сьомим абзацом такого змісту: “Доходи (витрати) від ліквідації та реалізації активів при припиненні діяльності відображаються у складі інших операційних доходів (витрат) або у складі інших витрат”.

Стосовно оцінки погашення дебіторської заборгованості можна зазначити наступне. Дебіторська заборгованість належить до монетарних активів і відображає суму грошових коштів, які мають надійти на підприємство в результаті її погашення. З цієї причини вона завжди обліковується за

теперішньою вартістю, тобто поточною вартістю. У разі відстрочки платежу вартість дебіторської заборгованості відображатиме дисконтовані очікувані надходження грошових коштів.

Поточна дебіторська заборгованість відображається в балансі за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається вирахуванням із її первісної вартості резерву сумнівних боргів. Утворення резерву сумнівних боргів здійснюється за рахунок витрат періоду. Отже, при цьому немає порушення принципу обліку за поточною вартістю, сутність якого полягає в тому, що зміна поточної вартості впливає на формування доходів та витрат підприємства. Щодо дисконтування довгострокової дебіторської заборгованості, його можна розглядати як переоцінку, результати якої відбиваються на витратах або доходах підприємства.

Стосовно оцінки, за якою списуються з балансу зобов'язання, слід зазначити таке. Всі зобов'язання без винятку, як і дебіторська заборгованість, є передумовою проведення розрахунків, тобто руху грошових коштів, тому вартість, за якою вони визнані в балансі, є і вартістю списання. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення. Фактично при погашенні зобов'язань використовується той же підхід, що і до дебіторської заборгованості: списання з балансу відбувається за поточною вартістю.

Списання з балансу запасів на виготовлення продукції та надання послуг має свої особливості, пов'язані із методологічними засадами відображення в обліку виробничої діяльності та специфікою запасів як виду активів.

Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл зазначають, що облік списання запасів є важливою обліковою проблемою, яка полягає в застосуванні «правила відповідності для визначення прибутку, що передбачає необхідність відповіді на два питання: 1) яка частина активів фактично використана у даному звітному періоді і має бути відображена як витрати у Звіті про прибутки і збитки? 2) яка частина активів є невикористаною і має бути відображена в Балансі у вигляді активів?» [50, с. 156].

Виробничий процес відображається в обліку як формування витрат, пов'язаних з виготовленням продукції або наданням послуг. Оцінка списаних на виробництво запасів є оцінкою матеріальних витрат. Вартість списаних запасів візьме участь у формуванні фінансового результату, але опосередковано через витрати операційної діяльності, відображені у виробничій собівартості продукції, робіт та послуг, адміністративних витратах, витратах на збут тощо.

Особливість запасів в аспекті оцінки вибуття пов'язана ще й з тим, що не всі наявні на дату балансу запаси можуть бути списані на виробництво протягом наступного звітної періоду. Крім того, протягом наступного звітної періоду можуть надходити нові запаси за іншими цінами. Визначаючи вартість залишку невикористаних на нову дату балансу запасів, необхідно здійснити перерозподіл вартості наявних на попередню дату балансу запасів і придбаних протягом звітної періоду між витраченими запасами і їх залишком. Вищеназвані автори пишуть: «...помилка в оцінці матеріальних запасів на кінець поточного року може мати небажані наслідки для величини чистого прибутку як в поточному, так і в наступному році. ...Оцінка матеріальних запасів безпосередньо впливає на розмір податку на прибуток, що сплачується» [50, с. 163].

Для спрощення оцінки витрачених запасів та їх залишків в обліку використовуються різні способи оцінки. Так, відповідно до П(С)БО 9 у разі відпуску запасів у виробництво оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат, за цінами продажу.

Обрання того чи іншого методу зумовлено специфікою операційної діяльності. У разі відпуску запасів в індивідуальному виробництві, у разі виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного, їх оцінка здійснюється за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю є переважною у поточному і великосерійному виробництві, де використовуються великі партії запасів

одного й того ж найменування. Вона визначається щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство. Запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними витратами використовується для визначення вартості, за якою оприбутковується готова продукція, що надійшла з виробництва на склад, якщо фактична виробнича їх собівартість невідома. Вона полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлю середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

У світовій практиці відомий ще один метод оцінки вибуття запасів – ЛІФО. Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. Цей метод виключено з П(С)БО 9 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 731. Він також вилучений з МСБО.

Запровадження методу ЛІФО в міжнародній практиці було зумовлено прагненням нівелювати інфляційний вплив на оцінку витрат діяльності. Однак він має суттєвий недолік. Результатом його застосування може бути заниження балансової вартості залишків запасів та заниження прибутку, що спотворює показники звітності. Це стало причиною відмови від його використання.

Утім слід зауважити, що не всі розглянуті методи оцінки вибуття запасів мають поширення на підприємствах України. Зокрема метод ФІФО використовується в умовах системи періодичного обліку запасів, яка не має розповсюдження на вітчизняних підприємствах.

Сутність системи періодичного обліку запасів у тому, що протягом звітнього року детальний облік руху запасів не ведеться. Собівартість запасів, що вибули, визначається в кінці року після проведення обов'язкової інвентаризації. Вона розраховується за формулою: вартість закупок запасів за звітний період плюс залишок запасів на початок звітнього періоду на складі мінус залишок запасів на кінець звітнього періоду. Такий порядок списання вартості витрачених запасів відомий на підприємствах України як інвентарний метод списання. Проте система періодичного обліку на іноземних підприємствах має суттєву відмінність, зумовлену іншим підходом до відображення цього процесу в синтетичному обліку. За цієї системи синтетичний облік руху запасів протягом року ведеться на рахунках «Закупівля запасів» і «Собівартість реалізованих запасів». Записи по рахунку «Запаси» здійснюються лише в кінці року. За дебетом відображається залишок запасів на початок року, сума придбаних за рік запасів (один запис на загальну суму в кінці року), залишок запасів на кінець року, виявлений в результаті інвентаризації. За кредитом – списання на витрати залишку запасів на початок року, вибуття запасів за рік, розраховане за результатами інвентаризації. Отже, на витрати діяльності відносяться залишок запасів на початок року та вартість усіх придбаних за рік запасів. На доходи – оприбуткований виявлений під час проведення інвентаризації залишок запасів на початок наступного року. Фактично методи ЛІФО і ФІФО орієнтовані на систему періодичного обліку запасів. Недоліком цієї системи є відсутність даних про залишки запасів протягом року.

Альтернативою системі періодичного обліку запасів є система безперервного обліку. У сучасних умовах господарювання вона розповсюджується в зарубіжній практиці, а на підприємствах України є

практично єдиною. Вона передбачає ведення синтетичного і аналітичного обліку руху запасів протягом звітної періоду. У рахунку «Запаси» відображається надходження і вибуття запасів у міру здійснення господарських операцій. Така система обліку не потребує спрощеної оцінки вибуття запасів за методом ЛІФО або ФІФО. На цей факт наголошують іноземні автори. Водночас ні в МСБО 2, ні в П(С)БО 9 вказівки щодо умов використання зазначених методів оцінки вибуття не наводяться.

Для конкретизації умов використання методу ФІФО доцільно ст. 20 П(С)БО 9 доповнити реченням: «Цей метод використовується при періодичній системі обліку запасів». В доповненому варіанті ст. 20 буде мати таку редакцію: Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Цей метод використовується при системі періодичного обліку запасів.

Запровадження системи періодичного обліку запасів вимагає внесення змін в синтетичний облік наявності та руху запасів зокрема введення у план рахунків рахунку «Закупівля запасів» або пристосування для цілей синтетичного обліку придбаних цінностей рахунку восьмого класу «Матеріальні витрати» з відповідною зміною кореспонденції рахунків.

Введення запропонованих змін створить умови для запровадження методу ФІФО. Однак питання про доцільність використання цього методу залишається відкритим. Виключення методу ЛІФО з міжнародної і вітчизняної нормативної бази обґрунтовується, як зазначалося вище, спотворенням у разі його застосування показників фінансової звітності. Такі самі наслідки може мати і метод ФІФО за умови зміцнення курсу національної валюти. Більше того, обидва методи виникли в умовах відсутності автоматизованої обробки інформації. Метою їх застосування було зменшення обсягів облікової роботи. В сучасних умовах господарювання такої проблеми не існує.

Використання в обліку вибуття запасів методів оцінки ФІФО, за середньозваженою собівартістю і за нормативними витратами є також запровадженням в бухгалтерський облік практики умовних оцінок, поширеної за часів Радянського Союзу. Проблеми поточного обліку руху запасів є однаковими для підприємств всіх країн світу. Дві особливості, притаманні ринковим умовам господарювання, облік запасів радянських підприємств не враховував: вплив інфляційних процесів та зміни цін. Умовна оцінка відпуску запасів мала на меті нівелювати коливання суттєвої складової фактичної собівартості придбання – транспортно-заготівельних витрат. Отже, методичний аспект використання в поточному обліку умовної оцінки за так званими обліковими цінами вже відпрацьовано. Однак в П(С)БО 9 він не відображений.

В П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" дано визначення поняттю «облікова оцінка». Облікову оцінку розуміють як попередню оцінку, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Слід сказати, що це визначення є абсолютно прийнятним для обґрунтування використання облікових цін в обліку запасів. У його контексті методи оцінки вибуття запасів крім оцінки за ідентифікованою собівартістю постають як методи облікової оцінки. Спираючись на цю думку, доцільно перший абзац ст. 16 П(С)БО 9 викласти в такій редакції: При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за первісною (ідентифікованою) вартістю. Якщо встановлення первісної вартості одиниці запасів, що вибуває, має певні технічні труднощі, то вартість запасів встановлюється за одним з таких методів облікової оцінки: середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Зазначені зміни підкреслять пріоритетність оцінки за історичною вартістю як базової в умовах фінансової концепції збереження капіталу. З іншого боку, конкретизують місце методів умовної оцінки запасів в системі оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. До економічних оцінок відносяться оцінки, які використовуються при реалізації певної функції управління або є її результатом. Відповідно економічні оцінки бувають плановими, бухгалтерськими, статистичними, фінансовими, аналітичними. Економічний зміст оцінки, визначений функцією управління, впливає на обрання методу розрахунку та джерела даних для оцінки. Отже, метод оцінки та її інформаційне забезпечення з позицій загальної класифікації оцінок є компетенцією окремих функцій управління. Побудова класифікації економічних оцінок має чітку підпорядкованість критеріїв класифікації: за функціями управління, за призначенням (за видами), за методом розрахунку та джерелом даних.

2. Система економічних оцінок базується на єдиній методологічній основі, притаманній і бухгалтерським оцінкам. Вони впливають зі спільного об'єкту для всіх оцінок – господарської діяльності як в межах підприємства, так і поза ними. До таких методологічних засад відносяться вимоги до оцінок та підходи до їх обчислення. Вони викладені в Міжнародних стандартах оцінки.

3. Функції оцінки як складової методу бухгалтерського обліку вимагають використання двох її видів: оцінок якісних і оцінок вартісних. Відповідно якісні оцінки забезпечують визначення критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку, інформаційну основу оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства. Вартісні оцінки забезпечують вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а саме активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів.

4. Мету вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку встановлює концепція збереження капіталу, яка надає якісну оцінку процесу відтворення капіталу, оскільки визначає домінуючий напрямок відтворення капіталу – у його фізичній формі чи у фінансовій, що в свою чергу впливає на обрання базової вартісної оцінки. При фінансовій концепції базова оцінка – історична собівартість, а при фізичній – поточна.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКО ОБЛІКУ

3.1. Регламентация принципів оцінки окремих видів активів і пасивів в бухгалтерському обліку

Особливістю бухгалтерського обліку є те, що все майно, зобов'язання, господарські явища і процеси на підприємстві повинні бути оцінені в грошовому вираженні. Для цієї мети використовують спеціальні елементи методу бухгалтерського обліку – оцінку і калькуляцію.

Оцінка – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів [13, с. 83].

Підприємства, що діють на території України, зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік і складати звітність у національній валюті України.

Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року. Тобто, вхідні (вступні) показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима тільки у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

Принципи оцінки окремих видів активів і пасивів визначені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема [13, с. 83]:

– капітальні вкладення (інвестиції) – за фактичними витратами для забудовника (замовника);

– фінансові інвестиції (придбання цінних паперів, внески до статутного капіталу інших підприємств) – за фактичними витратами на їх придбання. Придбані шляхом обміну фінансові інвестиції зараховуються за справедливою (ринковою) вартістю переданих активів;

– основні засоби й інші необоротні матеріальні активи – за первісною вартістю у сумі фактичних витрат на їх придбання, будівництво, доставку, монтаж, налагодження, реєстрацію, страхування, митні збори, податки (якщо вони не відшкодовуються підприємству). Зміни первісної вартості допускаються лише у разі добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації об’єктів, а також у порядку, передбаченому законодавством. Окремо відображають знос основних засобів і інших необоротних матеріальних активів. В підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість відповідних об’єктів;

– нематеріальні активи – за фактичними витратами на їх придбання, що становить первісну вартість. У підсумок активів підприємства зараховують залишкову вартість нематеріальних активів;

– довгострокові біологічні активи – за справедливою (первісною, якщо справедливу визначити неможливо) вартістю. В підсумок активу зараховують справедливу (залишкову) вартість відповідних об’єктів;

– виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші матеріальні цінності – за первісною вартістю придбання (виготовлення). Якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то такі запаси відображаються в обліку і звітності за чистою вартістю реалізації;

– продукція власного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, поточні і додаткові біологічні активи при первісному визнанні – за справедливою вартістю або за первісною вартістю, якщо неможливо визначити справедливу вартість;

– поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – за первісною вартістю. У підсумок активу балансу включається дебіторська заборгованість за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів;

– залишки коштів підприємства на валютних рахунках, інші кошти (включаючи грошові документи), цінні папери, дебіторська заборгованість в іноземних валютах – в грошовій одиниці України в сумах, визначених шляхом

перерахунку іноземних валют за курсом Національного банку, що діють на останнє число звітного періоду;

– статутний капітал – за сукупністю вкладів у грошовому виразі учасників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Статутний капітал і фактична заборгованість учасників за вкладами до статутного капіталу обліковується і відображається за окремими статтями в пасиві балансу. При підрахунку підсумку власного капіталу заборгованість учасників за вкладами віднімається;

– прибуток, його використання або збиток протягом звітного періоду відображаються в обліку окремо. У балансі відображається сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу;

– забезпечення наступних витрат і платежів – визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. В разі необхідності залишок забезпечення переглядається і коригується (зменшується, збільшується);

– поточні зобов'язання – відображаються в балансі за сумою погашення. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, тобто вартістю, за якою має виплачуватись сума при погашенні заборгованості;

– товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, орендовані основні засоби (операційна оренда), умовні права й зобов'язання – відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою вартістю, вказаною у документах [13, с. 83-85].

Єдина методика оцінки активів і пасивів забезпечує єдність і порівнянність показників однорідних засобів різних підприємств і можливість одержання зведених узагальнених показників.

Оцінка господарських засобів ґрунтується на даних про фактичну собівартість оцінюваних об'єктів. У цих умовах важливого значення набуває калькуляція.

Калькуляція є способом групування затрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. Для визначення собівартості цих цінностей підраховують затрати на них, здійснені підприємством, у кожному процесі: постачання (заготівля), виробництво, реалізація. Калькуляція дає інформацію для контролю за ходом всіх важливих господарських явищ і процесів та є підставою для грошової оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, проект, замовлення тощо, собівартість яких визначають.

Залежно від виду продукції, технологічної складності її виготовлення, організаційних особливостей на підприємстві тощо можуть застосовуватись різні методи калькулювання собівартості продукції.

Методом калькулювання прийнято вважати сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат.

Калькуляція може складатись на об'єкт в цілому (певний вид продукції, робіт, послуг) або на одиницю [13, с. 86].

Калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання обсягу окремих видів продукції, робіт, послуг і т. д., собівартість яких визначається (тонна, м², м³, шт.). Калькуляційні одиниці повинні характеризувати сутність конкретного виду продукції, відображати кількісну одиницю продукції певної якості, відповідати одиницям виміру, встановленим на рівні державних стандартів України. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для обґрунтування цін і розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету.

Таблиця 3.1

Сутність баз (основ) оцінки відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності (МСФЗ) та Концептуального положення № 5 “Визнання та оцінка у фінансовій звітності комерційних підприємств” (ЗПБО)

База оцінки	Сутність за МСФЗ	Сутність за ЗПБО
Історична собівартість	Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої на момент їх придбання. Зобов'язання – за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за інших обставин – податків на прибуток, за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені для погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності	Нерухомість, основні засоби і більшість запасів (зобов'язання з надання товарів або послуг клієнтам) оцінюються за первісною вартістю, яка є сумою грошових коштів та їх еквівалентів, які виплачуються для придбання активу (після понесення зобов'язання), регулюється після амортизаційних та інших відрахувань
Поточна собівартість	Активи (зобов'язання) відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу (погашення зобов'язання) на поточний момент	Деякі запаси відображаються за їх поточною (відновною) вартістю, що є сумою грошових коштів, або їх еквівалентів, яку потрібно сплатити за такий самий або еквівалентний актив у поточний момент часу
Вартість реалізації (погашення)	Активи (зобов'язання) відображаються за сумою недисконтованих грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу (погашення зобов'язань) у ході звичайної реалізації	Короткострокова дебіторська заборгованість і деякі запаси, зобов'язання, що будуть сплачені в майбутньому (торгівельна кредиторська заборгованість, гарантійні зобов'язання), відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів, або їх еквівалентів, у яку актив, як очікується, буде перетворений
Теперішня вартість	Активи (зобов'язання) відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень (вибуття) грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання	Довгострокова дебіторська і кредиторська заборгованість обліковуються за теперішньою або дисконтованою вартістю майбутніх надходжень коштів, у яку актив, як очікується, перетвориться
Поточна ринкова вартість	–	Деякі інвестиції в ринкові цінні папери, активи, які, як очікується, будуть продані за цінами нижче, ніж їх балансова вартість, деякі зобов'язання, які містять у собі товари та цінні папери, наприклад, продаж загальних акцій, які не покладені в основу товарів або цінних паперів обліковуються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які можуть бути отримані шляхом продажу активів у порядку ліквідації

Таблиця 3.2

Бази та види оцінки відповідно до Міжнародних стандартів обліку

Категорія	Сутність бази	Визначення вартостей
Перша	Входять бази, що вказують на найбільш ймовірну ціну, яка могла б бути отримана в гіпотетичному обміні, що відбувається на вільному і відкритому ринку	Ринкова вартість – це розрахункова грошова сума, за якою відбувся б обмін активу на дату оцінки між зацікавленим покупцем і зацікавленим продавцем у результаті комерційної угоди після проведення належного маркетингу, за якої кожна зі сторін діяла б, будучи добре обізнаною, ощадливо і без примусу
Друга	Містить бази, що вказують на вигоди, які фізична або юридична особа може отримати від володіння активом. Вартості співвідносяться і, можливо, не мають ніякого стосунку до учасників ринку в цілому	Інвестиційна вартість – це вартість активу, що розглядається у вигляді окремої інвестиції або призначається для використання в операційних (господарських) цілях його власника або майбутнього власника. Спеціальна вартість – це сума, яка відображає певні характеристики активів, що мають вартість тільки для спеціального покупця. Синергетична вартість – це додатковий елемент вартості, створюваний за рахунок поєднання двох або більше активів або майнових прав, коли об'єднана вартість виявляється вищою, ніж сума вартостей, узятих окремо
Третя	Містить бази, що вказують на ціни, які на розумних підставах могли б бути узгоджені щодо активу при його обміні між двома конкретними сторонами	Справедлива вартість – це розрахункова ціна при передачі активів або зобов'язань між конкретними обізнаними та зацікавленими сторонами, яка відображає відповідні інтереси кожної зі сторін

Таблиця 3.3

Види оцінки відповідно до П(С)БО

П(С)БО	Вид оцінки	Сутність
П(С)БО 7 “Основні засоби”	Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів (НА) за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
	Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) НА після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з продажем (ліквідацією)
	Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість НА в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих) для придбання (створення) НА
	Переоцінена вартість	Вартість НА після їх переоцінки
П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”	Чиста реалізаційна вартість ДЗ	Сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів
П(С)БО 11 “Зобов’язання”	Сума погашення	Недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності
	Теперішня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде використана для погашення зобов’язання в процесі звичайної діяльності
П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”	Амортизована собівартість фінансової інвестиції	Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
	Ринкова вартість фінансової інвестиції	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку
П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”	Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”	Вартість використання	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації
П(С)БО 28 “Зменшення корисності”	Сума очікуваного відшкодування активу	Найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу
П(С)БО 7, 9, 28	Чиста вартість реалізації активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

3.2. Оцінка нарахування зносу та амортизації необоротних активів

Регулювання балансової оцінки основних засобів та нематеріальних активів відбувається за допомогою відображення у балансі суми нарахованого зносу. Тлумачення зносу й амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку на початку ХХ століття пов'язувалося із економічною сутністю використання засобів праці у виробничій чи іншій діяльності.

Особливості функціонування основних засобів полягають у тому, що їх натуральна форма є незмінною протягом тривалого часу, а їх вартість поступово зменшується в результаті зносу. Знос основних засобів буває двох видів – фізичний та моральний. Фізичний знос є результатом втрати споживних властивостей об'єктів у їх фізичному прояві. Моральний знос виникає унаслідок технічного прогресу у галузях, у яких створюються засоби праці.

Знос основних засобів у результаті їх виробничого споживання супроводжувався амортизаційними відрахуваннями в собівартості продукції або наданих послуг. За рахунок цих відрахувань суб'єкти господарювання створювали амортизаційний фонд – фінансове джерело відновлення основних засобів. Такий підхід базувався на тлумаченні категорії вартості товару.

Зарубіжні вчені розглядають знос по-різному:

- одні тлумачать його як фізичне зношування активу;
- другі – як зменшення корисності об'єктів в результаті дії зовнішніх чинників, наприклад, технічного старіння і неможливості виготовляти продукцію, на яку є попит;
- треті – як зменшення вартості об'єктів;
- четверті – як створення фінансового джерела, за рахунок якого здійснюватиметься відтворення довгострокових активів підприємства [43, с. 284-287].

Тлумачення амортизації в бухгалтерському обліку України має також різні концептуальні підходи. Так, С. Голов виокремлює п'ять облікових концепцій амортизації: операційну концепцію (причина амортизації – знос),

концепцію оцінки (амортизація – зміна оцінки активів виходячи з теперішньої вартості майбутніх грошових потоків), концепцію збереження капіталу (амортизація розглядається як різниця між переоціненою вартістю основних засобів на кінець періоду та їх вартістю на початок періоду з врахуванням надходження протягом періоду), концепцію витрат (метою амортизації є визначення чистого прибутку шляхом розподілу вартості активів між відповідними звітними періодами), концепція відновлення (економічна мета амортизації – відновлення капітальних активів).

Усі зазначені підходи щодо розуміння зносу та амортизації піддаються критиці. Крім слабких місць кожного з підходів в літературі називаються спільні для всіх, а саме – жоден з підходів не враховує, що довгострокові активи потребують додаткових витрат на підтримання їх у робочому стані; жоден з підходів не враховує непередбачуваність фізичного зносу, а тим більше морального [67, с. 329-338].

Крім того, жоден з відомих методів нарахування амортизації не забезпечує, як правило, розрахунок суми амортизації рівної зниженню ринкової вартості об'єкта за певний період [34, с. 206].

У сучасному бухгалтерському обліку відповідно до МСФЗ тлумачення амортизації та зносу необоротних активів базується на таких концептуальних засадах:

1. Довгострокові матеріальні активи поділяються на три види залежно від того, чи є вони об'єктом амортизації: активи, вартість яких зменшується в результаті їх зносу і переноситься на продукцію через амортизацію (будівлі, споруди тощо); активи, вартість яких зменшується в результаті їх виснаження (природні ресурси – корисні копалини, ліс тощо); актив, вартість якого не змінюється в результаті використання (земля). В окрему групу виділяються нематеріальні активи. Отже, в міжнародній практиці активи, які належать до амортизації, утворюють окрему групу – довгострокові активи. Довгострокові активи відображаються в балансі відповідно до МСФЗ за статтею “Власність, будівлі, устаткування”, “Нематеріальні активи”, “Корисні копалини”. У деяких

країнах, наприклад, у США, знос може відображатися однією статтею по всіх активах, по яких він нараховується.

2. Амортизація тлумачиться як засіб розподілу (списання) вартості активу протягом терміну його корисного використання [67, с. 338].

Нарахування амортизації відбувається з використанням одного з відомих методів. МСФЗ не містять вичерпного переліку методів, лише вказують на те, що амортизація є видом витрат, оскільки відображає споживання економічних вигод від використання активу. При обранні методу нарахування амортизації беруть до уваги такі показники: первісну вартість об'єкту, строк експлуатації або можливий обсяг виробленої продукції, очікувану ліквідаційну вартість об'єкту.

3. Термін амортизація (amortization) застосовується до нематеріальних активів, а термін знос (depreciation) – до матеріальних активів.

У перекладі з англійської мови термін “depreciation” означає «знецінення», і в цьому сенсі застосовується щодо матеріальних активів. Вочевидь, матеріальні активи можуть мати фізичний знос і відносно до них більш доречним є термін “знецінення”.

Г. Мікерін у передмові до МСО аналізує ситуацію, яка склалася з перекладом та тлумаченням понять “знос” та “амортизація” [42, с.59].

Так, Г. Мікерін зазначає, що термін «амортизація» увійшов до російської професійної лексики з його тлумаченням, властивим французькій мові. У вітчизняній практиці замість нього застосовується термін «знос», який у вузькому сенсі, відповідному саме «зносу» (deterioration) у фізичній формі, так і в широкому сенсі, вважаючи «знос» відповідним «знеціненню» (depreciation) при включенні в нього ще двох видів «старіння» (obsolescence), пов'язаних з моральним старінням. При цьому і українською, і російською обидва «старіння» іменуються теж «зносом».

Англійський термін “amortization” означає буквально «погашення» (наприклад, суми боргу), але ніяк не «зниження вартості майна», як це розуміється в традиційному вітчизняному тлумаченні. Але використання в

англійських текстах саме терміну “amortization”, а не “depreciation” , зазначає Г. Мікерін, слід розуміти – і відповідним чином перекладати – цей термін як «погашення» [42, с.59].

Регулювання нарахування зносу активів в Україні відбувається відповідно П(С)БО 7 “Основні засоби” та 8 “Нематеріальні активи”.

Аналіз цих документів показав, що змістовно вони в основному відповідають концептуальним засадам, закладеним в МСФЗ. Ця відповідність проявляється у наступному.

По-перше, зміст поняття “амортизація” має абсолютно подібне тлумачення: амортизація - систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

По-друге, однаково визначені чинники, які впливають на обрання методу нарахування амортизації:

- вартість, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість),
- строк корисного використання (очікуваний період, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг),
- ліквідаційна вартість (сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

По-третє, П(С)БО 7 вказує подібні до вказаних в МСФЗ чинники, які слід урахувати для визначення строку корисного використання, а саме – очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові чи інші обмеження щодо строків використання об'єкта й інші фактори.

По-четверте, розкриті методи нарахування амортизації – прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Стосовно нематеріальних активів слід зазначити, що методологічні засади їх обліку також у цілому відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Відмінності, які мають місце між МСФЗ та П(С)БО по суті, можна звести ось до наступного.

У міжнародній практиці термін “необоротні активи” не вживається, немає поняття “основні засоби”. З цього приводу зазначимо, що ці неузгодженості доцільно усунути при доопрацюванні П(С)БО.

Термін “необоротні активи” є невдалим, оскільки необоротних активів на підприємстві немає взагалі. Усі активи беруть участь у кругообороті капіталу, відрізняючись у цьому плані лише участю в кількості його оборотів. Тож поняття “довгострокові активи” є більш точним з позиції економічного змісту.

Термін “довгострокові активи” дозволяє диференціювати активи так, як це зроблено в МСФЗ: власність, будівлі, устаткування, нематеріальні активи. Очевидність такої зміни стала зрозумілою після ухвалення П(С)БО 30 «Біологічні активи». У цьому стандарті введено нове поняття «довгострокові біологічні активи». Фактично це виділення окремої групи активів, які перебувають в обороті більше одного року. За відсутності П(С)БО 30 вони відносились до основних засобів. З метою дотримання єдиних підходів до класифікації активів та визначення бухгалтерської та фінансової термінології у вітчизняній науці та практиці відповідно до МСФЗ таку зміну доцільно внести.

Наступна відмінність стосується також термінології. В П(С)БО 7 знос основних засобів визначається як сума амортизації об'єкта основних засобів від початку його корисного використання. Цим визначенням повністю ототожнюється поняття амортизації та зносу, хоча міжнародна практика свідчить про інше. Міжнародні стандарти фінансової звітності висвітлюють ці поняття лише з технічного боку – їх розрахунку, та способу відшкодування вкладеного у довгострокові активи капіталу. Змістовний аспект зносу та амортизації з погляду економіки в МСФЗ не розкривається, хоча він ураховується для формулювання тексту стандартів.

Ототожнення понять зносу і амортизації не є новим. Ще П. Німчинов писав, що основні засоби в процесі їх використання переносять свою вартість в розмірі зносу, грошовий вираз якого називається амортизацією, на собівартість продукції, у виробництві якої вони брали участь, або виконаних робіт. Такої ж думки притримуються Я. Соколов та М. Пятов: актив – це витрати (крім грошових коштів), які мають стати доходами у майбутньому. Звідси послідовне застосування правил, відповідно до яких доходи забезпечуються не грошима, а правом їх вимагати, а витрати виникають не тоді, коли платиш, а тоді коли виникло зобов'язання заплатити; амортизація – це не перенесення вартості на готовий продукт, а списання витрат, понесених у даному звітному періоді, на ряд послідуєчих звітних періодів. І як наслідок, тотальний розрив між нарахуванням грошових сум та їх реальним рухом.

Такий підхід до розуміння економічного змісту зносу та амортизації здається автору дещо однобічним. Для доведення цієї думки звернемося до методики відображення зносу та амортизації основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку.

Як в закордонних системах обліку, так і у вітчизняній, цей процес може відображатися двома бухгалтерськими записами чи одним залежно від використання спрощеної або розгорнутої систем обліку (наприклад, у вітчизняній системі - з використанням рахунків класу 8 “Елементи витрат” або 9 “Витрати діяльності”, а чи з використанням обох). Але за всіх умов використання основних засобів в обліку відображається з одного боку як утрата історичної вартості об’єктів, тобто знецінення, з іншого – включення втраченої вартості у витрати поточного періоду, тобто відшкодування історичної вартості об’єктів.

Слід зазначити, що в сучасних наукових дослідженнях більше уваги звертається на обґрунтування процесу включення втраченої вартості у витрати, тобто амортизацію. З цього приводу Р. Ентоні і Дж. Ріс пишуть, що бухгалтер, якщо він не ясновидець, наперед не може знати про те, як довго буде використовуватися актив і яку він буде мати залишкову вартість. Часто-густо

він не має ні наукового, ані суто логічного підходу до вибору найкращого методу нарахування зносу. Тож результатом його суджень є оцінка, що відображає суму витрат у зв'язку із зносом. Отже, амортизація, методи її нарахування – об'єкт досліджень в наукових працях зарубіжних вчених.

Українські науковці не є винятком. Так, Л. Городянська наголошує, що амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації.

Амортизація – елемент витрат звітного періоду, тобто засіб відшкодування вкладеного раніше капіталу, джерело майбутніх капітальних інвестицій, і, як наслідок, - складова фінансової політики підприємства. Це сучасний «статус» амортизації в науці і в нормативному забезпеченні ведення бухгалтерського обліку.

Однак процес використання засобів праці та матеріальних умов виробництва відображається в бухгалтерському обліку ще й іншим боком - втратою вартості об'єктів, зносом.

На нашу думку знос та амортизація – поняття не тотожні, хоча й споріднені. Аргументами на користь цієї думки можуть слугувати наступні міркування.

По-перше, знос, як утрата вартості об'єктів, не завжди пов'язаний з їх використанням у процесі виробництва, тобто їх амортизацією. Наприклад, фізичний знос, як утрата споживчої вартості основних засобів, може відбуватися під впливом чинника часу навіть за їх зберігання; або моральний знос, який узагалі не пов'язаний з процесом безпосереднього використання.

По-друге, знос, як зворотній бік амортизації відображає процес споживання капіталу і в результаті цього зменшення його вартості. Таке розуміння зносу закладено в сучасній структурі балансу, в якому активи відображаються за їх нетто-вартістю (за вирахуванням суми нарахованого

зносу). На цій ідеї була побудована методика відображення зносу в бухгалтерському обліку за радянських часів.

По-третє, методологічні засади відображення зміни корисності активів в бухгалтерському обліку відповідно до МСФЗ та П(С)БО спрямовані саме на корегування суми зносу, що зумовлено економічною сутністю зносу як втрати вартості активів.

З вищенаведеного випливає, що нарахування зносу довгострокових активів – це спосіб регулювання їх історичної вартості з метою підвищення релевантності показників фінансової звітності.

На заперечення такого висновку можна зазначити, що сума зносу дорівнює сумі нарахованої амортизації. Амортизація може розраховуватися різними методами. За одних і тих самих економічних умов сума амортизації розрахована різними методами різнитиметься, а отже відрізнитиметься сума зносу. Однак і МСФЗ, і П(С)БО визначають актив, як такий, що має певні економічні вигоди, тобто здатність генерування доходу. Тож обираючи той чи інший метод нарахування амортизації, ми регулюємо саме цю потенційну корисність довгострокового активу. Що більша сума нарахованої амортизації, то більше спожиті вигоди активу, то більша сума нарахованого зносу. З цього приводу В. В. Качалін зазначає: «Кожен метод амортизації базований на принципі відповідності доходів та витрат на їх отримання, а саме фактичних витрат на придбання активу (кожна витрата здійснюється одноразово, тобто один раз сплачується власне вартість основного засобу, один раз – доставка, один раз – встановлення тощо) та періодично (тобто протягом декількох облікових періодів) отримуваних за допомогою даного основного засобу доходів» [34, с. 207].

Ця думка підкреслює взаємопов'язаність у вартісному вираженні величин зносу та амортизації за наявності їх змістовної відмінності.

Підхід до зносу і амортизації як до різних економічних явищ, хоча й тісно пов'язаних між собою, має важливе значення ще й для обґрунтування амортизації як джерела фінансування відтворення необоротних активів.

Очевидно, що ототожнення понять зносу і амортизації перекреслює таку можливість. Так, С. Голов цілковито заперечує ідею створення амортизаційного фонду як джерела фінансування капітальних інвестицій, спираючись на витратну концепцію розуміння цих процесів. Він вважає амортизаційний фонд «сумою грошових коштів, що є на підприємстві для відтворення основних засобів». М. Чумаченко, дискутуючи з С. Головом, доводить протилежне. Зокрема, він стверджує, що амортизаційні відрахування – важливе джерело інвестицій в оновлення основних засобів підприємства; витратна концепція амортизації є необґрунтованою і не впливає з економічної суті амортизаційних відрахувань; акумулювання грошових коштів амортизаційних відрахувань на окремому рахунку в банку є необов'язковим.

Акумулювання грошових коштів амортизаційних відрахувань на окремому рахунку в банку вимагає відображення на пасивному рахунку формування відповідного джерела фінансових ресурсів на відтворення основних засобів. У протилежному разі за відсутності такого джерела в пасиві балансу відображення виокремленої суми грошових коштів в активі не буде релевантним з позиції користувача фінансової звітності. З іншого боку, депонування грошей, призначених для капітальних інвестицій, призведе до заморожування оборотних коштів.

Варіантом розв'язання проблеми обліку зносу та амортизації могло б бути повернення методики, діючої за часів Радянського Союзу. З цією метою логічно відображати створення та використання амортизаційного фонду в структурі додаткового капіталу. Водночас цей підхід вимагає введення кореспонденції рахунків зносу та статутного капіталу, що є неможливим за сучасної концепції обліку статутного капіталу. Введення забалансового рахунку «Амортизаційний фонд» є певним виходом з ситуації, але небездоганим. Недоліком цієї ідеї є те, що забалансовий облік не розв'язує проблеми інформаційного забезпечення контролю формування та використання амортизаційного фонду. Фактично амортизаційний фонд як джерело фінансування капітальних інвестицій є складовою власного капіталу,

створеною у процесі діяльності, тож його забалансовий облік є не виправданим з позицій суті балансового узагальнення господарських засобів підприємства. Розв'язанню зазначеної проблеми заважає відсутність належних наукових досліджень стосовно обліку власного капіталу та певний догматизм по відношенню до МСФЗ.

3.3. Оцінка і врахування змін потенційної корисності необоротних активів

В МСФЗ та П(С)БО активи визначаються як такі, що мають майбутні економічні вигоди. Виходячи з цього, їх балансова вартість незалежно від обраної в бухгалтерському обліку та фінансовому менеджменті концепції збереження капіталу не може перевищувати їх потенційну корисність. Орієнтиром в оцінці потенційної корисності активів є їхня поточна вартість. Вона відображає майбутні грошові надходження від використання активу або можливі витрати підприємства на його заміну.

За втрати корисності необоротних активів їхня балансова вартість зменшується до одного із зазначених показників. Втрати від зменшення корисності визначаються як різниця між балансовою вартістю активу та сумою його очікуваного відшкодування. Сума зменшення балансової вартості відображається у складі витрат періоду з одночасним збільшенням суми нарахованого зносу. При цьому втрати від зменшення корисності активу відносяться до інших витрат з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. За наявності ознак зменшення корисності активу підприємство визначає суму очікуваного відшкодування активу.

Витрати, пов'язані з відновленням корисності та поліпшенням характеристик основних засобів та нематеріальних активів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), відповідно до П(С)БО 7 та 8 мають бути віднесені на збільшення їх первісної вартості. Такий підхід до витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, пояснюється тим, що вони

ведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Водночас зменшення залишкової вартості основних засобів відбувається у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Отже пояснення обрання бази для коригування вартості таке: за поліпшення об'єктів змінюються потенційні вигоди активу – потрібно коригувати його первісну вартість; у разі часткової ліквідації зміни відбуваються в сучасному стані об'єкту - потрібно коригувати його залишкову вартість.

Порядок визначення втрат від зменшення корисності активів або її відновлення регламентується однойменними МСБО 36 та П(С)БО 28. Слід зазначити, що в сучасній українській науковій літературі питанню оцінки корисності активів увага не приділяється. Це можна пояснити нерозвиненими ринковими відносинами та відсутністю практичного досвіду оцінки корисності на підприємствах України. Затверджений наприкінці 2004 року П(С)БО 28 на практиці не застосовується. Однак вимогою щодо достовірності оцінки активів є врахування зміни їх корисності. Тому необхідно шукати шляхи для виправлення становища, яке склалося. Для запровадження та практичного використання П(С)БО 28 слід розробити до нього методичні рекомендації.

Метою цієї частини магістерської роботи є аналіз П(С)БО 28 щодо його відповідності останній редакції МСБО 36 та зрозумілості його тексту як основи для проекту методичних рекомендацій.

Сума очікуваного відшкодування активу тлумачиться в П(С)БО 28 як найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу. При цьому під чистою вартістю реалізації активу розуміють його справедливу вартість за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію. Слід зазначити, що орієнтація на більшу з двох оцінок відповідає принципу обачності до визнання можливих втрат від зменшення корисності.

Визнання втрат від зменшення корисності активу в бухгалтерському обліку за своїм економічним змістом може тлумачитися як регулювання його балансової вартості, оскільки відображення проведеної процедури здійснюється

як збільшення суми нарахованого зносу. На підтвердження цього наведемо визначення балансової вартості дане в МСБО 36: «Балансова вартість – сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності» [45, с.252].

Подібного визначення в П(С)БО не наведено. Відсутність поняття «балансова вартість» ускладнює розуміння процесів пов'язаних з регулюванням та корегуванням історичної вартості в системі бухгалтерського обліку підприємств України. Включення його у склад термінів до П(С)БО 28 внесло б ясність у процес відображення господарських операцій, пов'язаних із зменшенням та відновленням корисності.

На відміну від зміни корисності переоцінка об'єктів бухгалтерського обліку являє собою корегування первісної вартості, тобто її зміну. Однак науковці розглядають питання обліку зміни корисності як деталізацію питання переоцінки активів. Водночас МСБО 36 «Зменшення корисності активів» проводить межу між переоцінкою і врахуванням зменшення корисності активів не тільки з технічного боку відображення їх результатів в обліку, а й змістовно по суті. Зокрема в ньому написано наступне: «Визначення того, чи може зменшитись корисність уже переоціненого активу, залежить від основи, яка використовується для визначення справедливої вартості...».

Отже, проведена переоцінка може враховувати і не враховувати зміну корисності об'єкту. Якщо справедлива вартість активу визначена як його ринкова ціна, то питання про те, чи врахувала переоцінка зміну корисності об'єкту залежить від того, наскільки суттєвими є витрати на його ліквідацію. Якщо витрати на ліквідацію будуть суттєвими, то різниця між чистою вартістю реалізації та ринковою ціною в результаті цього буде значною. Тож вартість відшкодування активу буде нижче ринкової ціни. Отже, переоцінена вартість не відповідатиме рівню корисності активу. Це один випадок, коли проведена переоцінка не враховує корисності активу. Другий – виникає тоді, коли справедлива вартість активу визначається не на основі ринкової ціни, а на неринкових базах. Вищенаведене свідчить, що визначення можливої зміни

корисності має відбуватися після проведення переоцінки активів. З цього приводу МСБО 36 зазначає, що його вимоги при складанні фінансової звітності застосовуються після застосування вимог до переоцінки активів [45, с. 252-253].

Однак ці аспекти не висвітлені в П(С)БО 28. Відсутність тлумачення таких нюансів ускладнює використання цього стандарту на практиці.

Визнання та оцінка зменшення корисності активу відбувається на дату річного балансу. З цієї причини аналіз змін корисності активів доцільно проводити під час щорічної інвентаризації, яка є обов'язковою перед складанням річного балансу, та проведення чергової переоцінки активів. Водночас П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" не враховує взаємозв'язку попередньої переоцінки та аналізу стану активів щодо їх корисності.

Відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" ознаками зменшення корисності активів можуть бути:

- зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очіувалося;
- застаріння або фізичне пошкодження активу;
- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;
- збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок % або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;
- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;
- суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;
- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалосьь.

В МСБО 36 "Зменшення корисності активів" причини зменшення корисності згруповано за зовнішніми та внутрішніми джерелами інформації про них [45, с. 866].

Зовні суто формальна ознака викладення має, однак, значення для організації роботи, пов'язаної із визначенням корисності активів. Недаремно в МСФЗ використовуються терміни "external sources of information" та "internal sources of information".

Розмежування зовнішніх та внутрішніх джерел є важливим з позиції аналізу ситуації щодо доцільності процедури перегляду корисності активів. Фактично всі зовнішні джерела як базу оцінки справедливої вартості дають ринкову вартість, тоді як внутрішні – бази оцінки, відмінні від ринкової вартості. Тож у більшості випадків необхідність перегляду корисності після проведення переоцінки виникне на підставі аналізу внутрішніх джерел, оскільки вони свідчитимуть про чинники зміни справедливої вартості, не пов'язані з формуванням ринкової вартості чи безпосередньо не пов'язані з нею. Вочевидь до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" доцільно внести зміни стосовно взаємозв'язку процедури визначення корисності та переоцінки активів, а також розмежувати чинники зовнішнього та внутрішнього впливу на зміну корисності об'єктів. Відповідно, в методичних рекомендаціях до П(С)БО 28 доцільно деталізувати ці положення і розкривати ознаки зміни корисності із зазначенням джерел отримання інформації про них та служб, які мають відслідковувати ситуацію.

Важливою обставиною, не врахованою в П(С)БО 28, є необхідність застосування концепції суттєвості для визначення зміни корисності. МСБО 36 звертає увагу на те, що не за всіх обставин зміна зовнішніх або внутрішніх чинників впливу на корисність активів призводить до необхідності перегляду оцінки об'єктів. Прикладом такої ситуації може слугувати одночасний протилежний вплив різних чинників, що змінюють корисність. Так, може змінитися в бік збільшення ринкова ставка відсотка на доходи від короткострокових інвестицій, однак ставка дисконту, застосована для

обчислення вартості використання активу може бути незмінною з причини того, що даний актив передбачається використовувати тривалий час. Ще один приклад: може зменшуватися строк очікуваного використання активу з одночасним збільшенням майбутніх грошових потоків від нього. За подібних обставин МСБО 36 рекомендує після аналізу корисності активу, а також змісту, сутності та суттєвості чинників впливу на неї розглянути питання не про відображення в обліку втрат або доходів від зміни корисності, а про зміну терміну експлуатації об'єкту й методу нарахування амортизації або ліквідаційної вартості [45, с. 258].

Ця ситуація також має бути врахована при доопрацюванні П(С)БО 28.

Аналіз зміни корисності активу відбувається за допомогою зіставлення його балансової вартості із сумою очікуваного відшкодування активу. Для визначення суми очікуваного відшкодування порівнюється чиста вартість реалізації активу і теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання активу та обирається найбільша. Розраховуючи чисту вартість реалізації активу, користуються цінами активного ринку, з яких віднімають очікувані витрати на реалізацію. До витрат на реалізацію відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з продажем активів, за виключенням фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

У разі відсутності активного ринку для певного активу його чиста вартість реалізації визначається як справедлива вартість за мінус витрати на його реалізацію.

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається за допомогою усталеної процедури: майбутні грошові надходження від використання активу, його продажу або списання наприкінці строку корисного використання коригуються на відповідну ставку дисконту.

Розрахунок майбутніх грошових потоків від використання активу здійснюється за даними фінансових планів підприємства на період, не більший п'яти років. При цьому П(С)БО 28 наголошує, що за наявності у підприємства відповідного досвіду визначення суми очікуваного відшкодування активу така

оцінка може визначатися за фінансовими планами за період більший ніж п'ять років. Однак підприємство має дотримуватися умови: грошові потоки за рік, що настає за останнім роком, на який складено фінансовий план, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без урахування впливу інфляції) не перевищує величину грошових потоків останнього року, на який складено фінансовий план.

Слід зазначити, що чинна методика фінансового планування не передбачає проведення таких розрахунків, оскільки не орієнтована на врахування змін корисності активів. У даний час фінансовий план, складений з її використанням, не може бути джерелом даних про відновлення корисності активів, навіть якщо в ньому передбачені капітальні інвестиції на реконструкцію, модернізацію та поліпшення активів, а також зміна виробничої програми в частині обсягів та асортименту продукції чи послуг. Ще менш придатними для проведення розрахунків зміни корисності є перспективні плани, складені на строк більше п'яти років.

Інформативність фінансового плану може бути суттєво підвищена в аспекті аналізу потенційних змін корисності активів, якщо внести до його структури такі зміни. Перша частина “Формування чистого прибутку” в даний час представляє собою таблицю, в якій планові показники доходів та витрат за видами діяльності наводяться в цілому по підприємству. Пропонується додати до неї аналогічні форми, але деталізовані за звітними сегментами (господарськими та/або географічними сегментами). До другої частини “Джерела формування та надходження коштів і напрями використання” включити підрозділ “Амортизація”. У цьому підрозділі доцільно подати дані про амортизацію як елемент витрат від операційної діяльності з деталізацією по звітних сегментах (господарських та/або географічних сегментах), у розрізі сегментів - за видами (групами) продукції та послуг. Такі зміни дозволять зробити порівняльний аналіз передбачуваних доходів та планової суми амортизації, а також висновок щодо можливої зміни корисності активів. Крім того, до другої частини доцільно додати розділ, у якому відобразити планові

капітальні інвестиції та джерела їх фінансування, що дозволить аналізувати можливі зміни корисності в частині відновлення.

Оцінка майбутніх грошових потоків від використання активу базується на його теперішньому стані. Це неодмінна умова об'єктивності розрахунків, тому, визначаючи майбутні грошові потоки від активу, як зазначено в П(С)БО 28, не враховують очікувані надходження чи вибуття грошових коштів унаслідок: майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємством не визнано зобов'язання; майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу; майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності; сплати (відшкодування) податку на прибуток. Усі ці відомості можуть бути з'ясовані в процесі фінансового планування, якщо внести до фінансового плану запропоновані вище зміни.

Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства. При визначенні ставки дисконту враховуються всі ризики, крім тих, що були враховані для визначення майбутніх грошових потоків.

Відновлення корисності активу – процес зворотній щодо її втрати, який відбувається у випадку, якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності активу перестали існувати. Підприємство при цьому визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності. Вигоди від відновлення корисності - величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Відповідно до П(С)БО 28, про відновлення корисності активу можуть свідчити такі ознаки: суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду; суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду; зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу; суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду чи такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства; інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось. У літературі висловлюється думка, що відновлення корисності активів з одночасним збільшенням їх балансової вартості можливе лише за наявності переконливих підстав для цього, наприклад, - угоди про реконструкцію чи модернізацію об'єктів [34, с. 226].

П(С)БО 28 визначає такий порядок відображення відновлення корисності активу: вигоди від відновлення корисності активу відображаються як інший дохід з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості. При цьому нарахування амортизації здійснюється, виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації). Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Наведений підхід до обліку відновлення корисності підкреслює методологічну відмінність відображення переоцінки і зміни корисності.

У багатьох випадках суму очікуваного відшкодування певного активу визначити неможливо, бо він самостійно грошові кошти не генерує. З цієї причини об'єктом аналізу на предмет зміни корисності виступає група активів,

до якої належить цей актив і яка генерує грошові потоки. Для неї визначається сума очікуваного відшкодування.

Як зазначає С. Зубілевіч, першою проблемою, яка виникає в ході оцінки корисності активів, є спроба пов'язати той чи інший актив з надходженням грошових коштів. Причиною відсутності прямого взаємозв'язку, відповідно до П(С)БО 28, можуть бути такі обставини:

- актив не використовується самостійно і не може бути ідентифікований як такий, що генерує грошові потоки;
- актив не бере безпосередньої участі в тому чи іншому виробничому процесі і тому також не може бути ідентифікований як такий, що генерує грошові потоки;
- теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від використання активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації.

У першому випадку прикладом може бути устаткування у поточному багато передільному виробництві. У другому – будівлі, споруди, господарський інвентар, програмне забезпечення ЕОМ тощо. За такої ситуації визначається сума очікуваного відшкодування групи активів, яка генерує грошові потоки і до якої належить цей актив.

У П(С)БО 28 група активів, яка генерує грошові потоки, визначена як мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів). Слід зазначити, що це визначення має певну невідповідність із визначенням, даним в МСБО 36, яка полягає ось у чому.

В МСБО 36 така група є найменшою групою активів, що генерує грошові кошти внаслідок безперервного використання [45, с. 254].

За МСБО група генерує грошові кошти і не обов'язково збільшує їх. Цей нюанс є важливим в тому сенсі, що зміна грошового потоку в бік збільшення або зменшення є мотивом для перегляду корисності об'єкту або групи об'єктів.

Отже, класифікація активів підприємства на такі, що можуть бути ідентифіковані з метою визначення їх корисності, і такі, що утворюють групи,

які генерують грошові кошти, має передувати початку процедури аналізу корисності активів.

Проведений аналіз П(С)БО 28 на предмет його відповідності підходам, запропонованим в МСБО 36, а також особливостей запровадження в Україні, дозволив дійти висновку, що врахування запропонованих змін до П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” сприятиме створенню методичного забезпечення до нього. У свою чергу методичні рекомендації мають бути докладною інструкцією для практиків щодо проведення самої процедури встановлення зменшення або відновлення корисності, а також відображення її результату в бухгалтерському обліку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Вартість об'єктів, визнаних в системі бухгалтерського обліку, може змінюватися в процесі використання в господарській діяльності підприємства, що вимагає періодичного уточнення їх балансової оцінки. В сучасній системі бухгалтерського обліку таке уточнення здійснюється за допомогою регулювання та корегування.

2. Регулювання балансової оцінки основних засобів та нематеріальних активів відбувається шляхом відображення у балансі суми нарахованого зносу. Одночасно із зносом нараховується амортизація. Знос та амортизація – поняття не тотожні, хоча й споріднені. Нарахування зносу довгострокових активів – це зменшення їх історичної вартості з метою підвищення релевантності показників фінансової звітності. В той час як амортизація – елемент витрат звітного періоду, тобто засіб відшкодування вкладеного раніше капіталу, джерело майбутніх капітальних інвестицій, і, як наслідок, – складова фінансової політики підприємства.

3. Визнання втрат від зменшення корисності активу в бухгалтерському обліку за своїм економічним змістом може тлумачитися як регулювання його балансової вартості, оскільки відображення проведеної процедури здійснюється як збільшення суми нарахованого зносу.

4. Визнання та оцінка зменшення корисності активу відбувається на дату річного балансу. З цієї причини аналіз змін корисності активів доцільно проводити під час щорічної інвентаризації, яка є обов'язковою перед складанням річного балансу, та проведенням чергової переоцінки активів. Водночас П(С)БО 28 не враховує взаємозв'язок попередньої переоцінки і аналіз стану активів на предмет їх корисності.

5. Розмежування зовнішніх та внутрішніх джерел інформації про зміну корисності активів є важливим з позиції аналізу на предмет доцільності процедури її перегляду. Фактично всі зовнішні джерела за базу оцінки справедливої вартості подають ринкову вартість, в той час як внутрішні – бази оцінки, відмінні від ринкової вартості.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Особливістю бухгалтерського обліку є те, що все майно, зобов'язання, господарські явища та процеси на підприємстві повинні бути оцінені в грошовому виразі. Для цієї мети використовують спеціальні елементи методу бухгалтерського обліку – оцінку і калькуляцію. Оцінка – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів. Оцінка господарських фактів повинна відповідати визначеному законодавчо порядку і принципу вірогідності. Методологія оцінки майна має бути незмінною протягом поточного року. Тобто, вхідні показники поточного року мають відповідати вихідним показникам звітного року. Зміна методів оцінки майна, активів і пасивів припустима тільки у визначеному порядку і обґрунтовується в Наказі про облікову політику підприємства.

2. Переважна більшість вчених розглядає оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. Функція оцінки впливає з її сутності й полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. При цьому оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнення різнорідних об'єктів при їхньому відображенні у синтетичному обліку та фінансовій звітності. Метою чи результатом обліку оцінка виступає в калькулюванні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

3. Фундаментальне значення оцінки у сучасній системі бухгалтерського обліку є очевидним при проведенні моніторингу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

4. Дефініція “оцінка” в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку використовується у тлумаченнях поняття принципу бухгалтерського обліку, сутності активів та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів та

витрат, змісту облікової політики, а також фігурує у формулюванні двох принципів бухгалтерського обліку.

5. У методології науки термін “принцип” розуміється як базове положення, на якому ґрунтуються інші положення і твердження певної теорії, концепції. Поняття “принцип бухгалтерського обліку” в загальному розумінні відповідає такому тлумаченню. Воно визначається в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” як правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Це визначення підкреслює, що питання оцінки є ключовими в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. В даному контексті оцінка виступає як складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості його об’єктів.

6. Підхід до тлумачення оцінки як процесу вимірювання вартості об’єктів бухгалтерського обліку і процесу створення якісних характеристик облікової інформації втілено у двох принципах фінансової звітності, сформульованих у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та в НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Це принципи: 1) історичної (фактичної) собівартості; 2) обачності. Принцип історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Принцип обачності передбачає, що в бухгалтерському обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

7. Оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує наступні функції: 1) вимірювання вартості об’єктів бухгалтерського обліку; 2) визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; 3) створення якісних характеристик облікової інформації; 4) інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб’єктів господарювання. Наведені функції оцінки пов’язані між собою та певною мірою взаємообумовлені. Так,

вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку є первинною функцією оцінки, на якій базуються всі інші. Правильне обрання способу оцінки вартості об'єктів бухгалтерського обліку забезпечує доречність і достовірність показників фінансової звітності й створює умови для визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

8. За результатом проведеного аналізу сутності та функцій оцінки в бухгалтерському обліку пропонується уточнене її визначення – оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту.

9. Відповідно до функцій оцінки як методу бухгалтерського обліку вона поділяється на два види: оцінки якісні і оцінки вартісні. Відповідно, якісні оцінки включають визначення критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку, інформаційне забезпечення оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства, а вартісні (кількісні) – вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а саме активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів.

10. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначив, що пріоритетною є оцінка активів за їх історичною (фактичною) собівартістю. Міжнародні стандарти фінансової звітності як базовий підхід до оцінки статей звітності та ведення поточного бухгалтерського обліку також рекомендують історичну вартість, але як альтернативний підхід дозволяють оцінку за поточною вартістю.

11. До економічних оцінок відносяться оцінки, які використовуються при реалізації певної функції управління або є її результатом. Відповідно економічні оцінки бувають плановими, бухгалтерськими, статистичними, фінансовими, аналітичними. Економічний зміст оцінки, визначений функцією управління, впливає на обрання методу розрахунку та джерела даних для оцінки. Отже,

метод оцінки та її інформаційне забезпечення з позицій загальної класифікації оцінок є компетенцією окремих функцій управління. Побудова класифікації економічних оцінок має чітку підпорядкованість критеріїв класифікації: за функціями управління, за призначенням (за видами), за методом розрахунку та джерелом даних.

12. Система економічних оцінок базується на єдиній методологічній основі, притаманній і бухгалтерським оцінкам. Вони впливають зі спільного об'єкту для всіх оцінок – господарської діяльності як в межах підприємства, так і поза ними. До таких методологічних засад відносяться вимоги до оцінок та підходи до їх обчислення. Вони викладені в Міжнародних стандартах оцінки.

13. Функції оцінки як складової методу бухгалтерського обліку вимагають використання двох її видів: оцінок якісних і оцінок вартісних. Відповідно якісні оцінки забезпечують визначення критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку, інформаційну основу оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства. Вартісні оцінки забезпечують вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а саме активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів.

14. Мету вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку встановлює концепція збереження капіталу, яка надає якісну оцінку процесу відтворення капіталу, оскільки визначає домінуючий напрямок відтворення капіталу – у його фізичній формі чи у фінансовій, що в свою чергу впливає на обрання базової вартісної оцінки. При фінансовій концепції базова оцінка – історична собівартість, а при фізичній – поточна.

15. Вартість об'єктів, визнаних в системі бухгалтерського обліку, може змінюватися в процесі використання в господарській діяльності підприємства, що вимагає періодичного уточнення їх балансової оцінки. В сучасній системі бухгалтерського обліку таке уточнення здійснюється за допомогою регулювання та корегування.

16. Регулювання балансової оцінки основних засобів та нематеріальних активів відбувається шляхом відображення у балансі суми нарахованого зносу.

Одночасно із зносом нараховується амортизація. Знос та амортизація – поняття не тотожні, хоча й споріднені. Нарахування зносу довгострокових активів – це зменшення їх історичної вартості з метою підвищення релевантності показників фінансової звітності. В той час як амортизація – елемент витрат звітного періоду, тобто засіб відшкодування вкладеного раніше капіталу, джерело майбутніх капітальних інвестицій, і, як наслідок, – складова фінансової політики підприємства.

17. Визнання втрат від зменшення корисності активу в бухгалтерському обліку за своїм економічним змістом може тлумачитися як регулювання його балансової вартості, оскільки відображення проведеної процедури здійснюється як збільшення суми нарахованого зносу.

18. Визнання та оцінка зменшення корисності активу відбувається на дату річного балансу. З цієї причини аналіз змін корисності активів доцільно проводити під час щорічної інвентаризації, яка є обов'язковою перед складанням річного балансу, та проведенням чергової переоцінки активів. Водночас П(С)БО 28 не враховує взаємозв'язок попередньої переоцінки і аналіз стану активів на предмет їх корисності.

19. Розмежування зовнішніх та внутрішніх джерел інформації про зміну корисності активів є важливим з позиції аналізу на предмет доцільності процедури її перегляду. Фактично всі зовнішні джерела за базу оцінки справедливої вартості подають ринкову вартість, в той час як внутрішні – бази оцінки, відмінні від ринкової вартості.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аренс А. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 566 с.
2. Бакун Ю. Розвиток світової інформаційної системи та особливості обліку запасів у процесі стандартизації системи рахівництва в Україні // Вісник Київського національного ун-ту ім.Т.Шевченка. – К.: 2014. – № 14. – С.64-66.
3. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – М.: Информационно-издательский дом. «Филинь», 2015. – 336 с.
4. Безруких П.С. Бухгалтерский учет / Безруких П.С., Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 197 с.
5. Белобородов К. Бухгалтерский учет с основами экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 2012. - 352 с.
6. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет. – К: Техника, 2009. – 342 с.
7. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підр. – К.: 2009. – 692 с.
8. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: Видавництво КДТЕУ, 2000. – 692 с.
9. Бондарь О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку. // Бухгалтерський облік і аудит, 2005, № 3. – С. 23-28.
10. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку : стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65). – С. 15-20.
11. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 239-243.
12. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 (57). – С. 23-27.
13. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.

14. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
15. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
16. Бруханський Р. Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2010. – Випуск 5 (19). – С. 220-224.
17. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
18. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
19. Бруханський Р. Ф. Контролінг / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.
20. Бухгалтерский учет: Учебник. / И. Е. Тишков, А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей и др. / Под общ. ред. И. Е.Тишкова, А. И. Прищепы. / 3-е изд., исправл. и доп. – М.: Высшая школа, 2013. – 688 с.
21. Бухгалтерский учет: Учебник / Под редакцией П. С. Безруких. Второе издание, переработанное и дополненное. – М. : Бухгалтерский учет, 2013. – 576 с.
22. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник. / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс – клуб», 2009. - 768 с.
23. Васюта-Беркут О. І. та ін. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: МАУП, 2001. – 176 с.
24. Велш Глен А., Шорт Даніел Г. Основи фінансового обліку. / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К., 2013. – 943 с.
25. Гальчинський А. С. Основи економічної теорії: Підручник / Гальчинський А. С., Єщенко П. С., Палкин Ю. І.. – К.: Вища школа, 1995. – 471 с.

26. Гарасим П. М. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навч. посіб. / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
27. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 2009. - 544 с.
28. Диневич В.А. Показатели и критерии эффективности управления. – М.: Финансы, 2014. – 180 с.
29. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для студентов вузов: / Пер. с англ. – 3 изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, 2014. – 774 с.
30. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання-прес, 2004. – 645 с.
31. Емельянов А.С. Общественное производство: динамика, тенденции, модели. – К.: Наукова думка, 2013. – 427 с.
32. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р., № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями).
33. Карлин Т.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе ГААР): Учебник. - М.: ИНФРА, 2013. - 448 с.
34. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 2000. – 432 с.
35. Колб Р.В., Родригес Р.Дж. Финансовый менеджмент. – М.: Издательство «Финпресс», 2001. – 496 с.
36. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в промышленности. – М.: Агропромиздат, 2011. - 415 с.
37. Кузьминський А. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Высшая школа, 1990. – 311 с.
38. Ламыкин И.А. Основы бухгалтерского учета – М.: Московский университет, 2014. - 272 с.
39. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Навчальний посіб-ник. – К.: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2003. – 524 с.

40. Маргулис Ш. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы, 2014. - 456 с.
41. Марченко А. Бухгалтерский учет. – Мн.: «Высшая школа», 2014. – 432 с.
42. Международные стандарты оценки. 2003 / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Международный центр оценки”, 2004. – 356 с.
43. Метьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
44. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Переклад з англ. за ред. С. Ф. Голова - К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005, ч. 1. – 1304 с.
45. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Переклад з англ. за ред. С.Ф. Голова - К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005, ч. 2. – 1232 с.
46. Мочерний С. В. Економічна теорія. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 592 с.
47. Мурко В.М. Ревізія постачання і реалізації продукції. – К., 2014. – 185 с.
48. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2013. – 311 с.
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року).
50. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсен, Д.Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – 2 – е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
51. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку / М. С. Палюх // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: „Люкс”, 2012. – № 2 (18), том 3. – С. 246-255.
52. Палюх М. С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики / М. С. Палюх // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.

53. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (зі змінами і доповненнями).
54. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.
55. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
56. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами та доповненнями).
57. Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку: USAID / ВІТС Проект реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі України. Рекомендовано ФПБАУ; - К.: 2012. - 301 с.
58. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
59. Рязанова Н. С. Фінансове рахівництво: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2002. – 246 с.
60. Саницкий А. Ревизия материальных ценностей. – М: Финансы, 2014.–76 с.
61. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 2014. – 324 с.
62. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие – М.: Аудит; Юнити, 1996. – 638 с.
63. Сопко В. Бухгалтерський облік і звітність: Навч. пос. – К.: 2013. – 448 с.
64. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2014. – 578 с.
65. Сопко В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови. Навч.-метод. Посібник / Сопко В., Сопко О. – К.: Товариство “Знання” України, 2002. – 231 с.
66. Теория бухгалтерского учета / Под ред. проф. Б. И. Валуева. – Одесса: ОДЕУ: «Принт Мастер», 2002. – 272 с.

67. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
68. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
69. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.
70. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.
71. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Знання», 2004. – 447 с.
72. Штейнман М.Я. Контроль на сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Агропромиздат, 2012. – 143 с.
73. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.
74. Brukhanskyi, R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering / R. F. Brukhanskyi // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Випуск 2. – С. 18-24.
75. Brukhanskyi, R. F. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy / R. F. Brukhanskyi, O. Ye. Furman // Науковий вісник Полісся. – 2017. – № 1 (9), ч. 1. – С. 72-79.
76. Davies T., Pain B. Business Accounting and Finance. Published by McGraw-Hill Education Europe Shoppenhangers Road, Maidenhead, Berkshire, SL6 2QL, England, 2004. – 663 p.