

УДК 657.92

І. О. Макаренко, канд. екон. наук,
А. С. Воронцова, студентка,
ДВНЗ “Українська академія банківської справи НБУ”

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ОБ’ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В РІЗНИХ СИСТЕМАХ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ

У статті наведено результати історико-логічного аналізу поняття “оцінка”, проведено порівняння видів оцінок об’єктів бухгалтерського обліку та сформовано уніфікований перелік оцінок об’єктів бухгалтерського обліку на різних стадіях облікового циклу за національними та міжнародними стандартами. На основі узагальнення підходів до класифікації оцінок у бухгалтерському обліку авторами здійснено розмежування таких видів оцінок, як “ринкова вартість” і “справедлива вартість”.

Ключові слова: оцінка, вартість, історична собівартість, поточна вартість, вартість реалізації, теперішня вартість, справедлива вартість.

Постановка проблеми. Одним із найбільш важливих ресурсів суб’єктів господарювання є інформація. Саме від її якості залежить ефективність прийняття рішень і репутація підприємства. Ключовим фактором, що впливає на формування інформації про діяльність суб’єктів господарювання, є достовірна оцінка об’єктів бухгалтерського обліку.

В умовах конвергенції різних облікових систем спостерігається варіативність підходів до оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. Різноманіття існуючих видів оцінок породжує проблему зіставності вартості подібних активів чи зобов’язань та їх аналізу в різних системах професійних стандартів. Відсутність уніфікованого підходу до оцінювання тих чи інших об’єктів обліку призводить до зниження достовірності бухгалтерської інформації, підвищення суб’єктивності прийнятих на її основі рішень. Більше того, використання неадекватної реальним ринковим умовам бази оцінки об’єктів бухгалтерського обліку може мати непередбачувані наслідки. Так, під час світової фінансової кризи 2007–2010 рр. застосування складних і непрозорих методів оцінки фінансових інструментів призвело до зростання збитків фінансових установ.

Необхідність формування єдиного уніфікованого підходу до здійснення оцінки об’єктів бухгалтерського обліку в умовах посилення вимог щодо достовірності бухгалтерської інформації та конвергенції систем професійних стандартів обумовлює актуальність окресленої проблематики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням оцінки об'єктів бухгалтерського обліку присвячено праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема Ф. Ф. Бутинця [3], С. Ф. Голова [5], Л. І. Лисенко [9], Л. Г. Ловінської [10], Н. М. Малюги [11], В. Я. Соколова [14], Я. В. Соколова [16], І. В. Супрунової [17], І. Чалого [19] та ін. Зазначеними авторами сформовано концептуальні засади трактування оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку, підходи до класифікації оцінок в обліку, прикладні напрями оцінювання окремих об'єктів, порушено дискусію щодо ототожнення та використання в системі обліку окремих видів вартості, зокрема справедливої.

Проте, незважаючи на значні напрацювання в цій сфері, проблемі визначення вичерпного переліку оцінок об'єктів бухгалтерського обліку приділено недостатньо уваги. Слід підкреслити відсутність єдиного підходу до проведення оцінки таких об'єктів за різними стадіями облікового циклу в різних системах професійних стандартів: Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ – IFRS), Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США (ЗПБО – GAAP). Складність у застосуванні тих чи інших оцінок об'єктів бухгалтерського обліку для вітчизняних суб'єктів господарювання посилюється переходом України на МСФЗ, які мають більш тривалу історію їх застосування.

Метою статті є формування уніфікованого та вичерпного переліку оцінок об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням підходів різних професійних стандартів.

Виклад основного матеріалу. Аналіз наукових джерел і професійних нормативних документів показав плюралізм підходів до визначення поняття “оцінка”. Так, згідно з Великим тлумачним словником, оцінка – це дія за значенням оцінити, оцінювати; вартість, ціна чого-небудь; думка, міркування про якість, характер, значення тощо, кого-, чого-небудь [4]. Тобто, згідно з таким тлумаченням ототожнюються поняття “оцінка” та “вартість”, “ціна”.

У теорії бухгалтерського обліку, оцінка – це один з елементів методу бухгалтерського обліку, спосіб грошового виразу об'єктів бухгалтерського обліку [6].

Концептуальна основа фінансової звітності МСФЗ визначає оцінювання як процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки та збитки [8].

На думку І. В. Супрунової, оцінка в бухгалтерському обліку є не лише вираженням вартості об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику, але й є методичним прийомом, тобто способом реалізації методу бухгалтерського обліку для досягнення триєдиного завдання бухгалтерського обліку [18].

Відповідно до Національного стандарту оцінки 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”, вартість – еквівалент цінності об’єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей [13].

Тобто, фактично, оцінювання полягає в грошовому вираженні окремих об’єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їх вартості, а сама оцінка в узагальненому вигляді – це елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого об’єкт може виражатися в умовних (грошових) одиницях.

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку має давню історію. Дослідження історичних аспектів розвитку оцінки є важливим з позиції формування окремих її видів та особливостей їх застосування для тих чи інших об’єктів бухгалтерського обліку. На думку Н. М. Малуги, перші згадки про неї належать до часів існування Стародавнього Риму [11].

Саме в той час давньоримським архітектором Вітровієм було зафіксовано, що при будівлі споруд первісна вартість стін загального користування щорічно зменшувалися на одну вісімдесяту (фактично прямолінійний знос). Натомість, цегляні стіни оцінювали зазвичай у ту суму, у яку обійшлося їх будівництво (історична собівартість).

У трактаті “Про рахунки та записи” (1494 р.) Л. Пачолі існують дві протилежні рекомендації щодо оцінки: оцінка за продажними максимально високими цінами і за собівартістю [16]. До того ж у трактаті автор рекомендує використовувати оцінку за собівартістю для цілей поточного обліку.

У XIX – на початку XX століття стали активно розвиватися школи бухгалтерського обліку в різних країнах світу. Розглянемо основні їх погляди на проблеми визначення оцінки в таблиці 1.

Таблиця 1 – Визначення виду оцінки різними бухгалтерськими школами XIX – початку XX століття

Школа обліку	Представники	Підхід до визначення оцінки
Італійська школа	Дж. Кріппа, Ф. Беста, Р. П. Коффі	Оцінка – головний фактор обліку, вчені вимагали її проведення за поточними ринковими цінами
Французька школа	Е. П. Леоте, А. Гільбо	Експериментальна оцінка на даних фактичних зовнішніх угод, резервування переоцінок, оцінювання лише за собівартістю
Німецька школа	В. Ле-Курт, І. Крайбіг	Суб’єктивність оцінки, що залежить від конкретного об’єкта обліку
	І. Ф. Шер	Вчений пропонував застосовувати оцінку за поточними цінами, пізніше рекомендував вибирати мінімальну оцінку з собівартості та продажної ціни

Продовження таблиці 1

Школа обліку	Представники	Підхід до визначення оцінки
Німецька школа	Ф. Ляйтнер	Вчений класифікував методи оцінки на абсолютні (поточні, продажні, договірні і ринкові) та відносні (облікові, номінальні, калькуляційні, преїскурантні, середні тощо)
	І. Коверо	Вчений запропонував свою класифікацію оцінок: <ul style="list-style-type: none"> • покупна (фактична) ціна; • покупна ціна на день складання балансу; • продажна ціна у випадку ліквідації; • звичайна продажна ціна; • мінімальна ціна (або ціна придбання, або ціна продажу)
Англо-американська школа	А. Ч. Літлтон, Р. де Рувер, Б. С. Ямей	Вчені застосовували принцип інвентарної (переоціненої) оцінки та балансовий метод
	І. Фішер	Вчений підтримував ідею бухгалтерського номіналізму – оцінку за собівартістю, проведення постійної переоцінки
Російська школа	К. І. Арнольд	Вчений визнавав оцінку за поточними цінами, виступав проти оцінки за собівартістю
	Л. І. Гомберг	Вчений надав одну з перших класифікацій оцінок, розподіляючи їх на первісну, ринкову, відновлювану, експертну, номінальну “для пам’яті”, залишкову і правову. Правильною вважав оцінку за собівартістю

Джерело: розроблено авторами.

XX століття характеризується бурхливим розвитком бухгалтерського обліку як науки та розробкою нових підходів до оцінки об’єктів обліку. Для французької школи бухгалтерського обліку в той час виділилося три підходи до оцінки:

- економічний (важлива майбутня цінність майна – дисконтування як метод оцінки), тобто оцінка адміністрації;
- юридичний (важлива поточна цінність майна – індексування як метод оцінки), тобто оцінка кредиторів;
- бухгалтерський (важлива ціна придбання – номіналізація як метод оцінки) [16].

Ж. Дюмарше зазначав, що в якості оцінки постає не сама вартість, а ціна, яка є диференційною похідною між вартістю і часом.

В англо-американській школі бухгалтерського обліку XX століття виділяли два протилежних підходи до оцінки:

- оцінка за реалістичними (поточними) цінами;
- оцінка за історичною собівартістю.

Багато вчених намагалися знайти компроміс між цими двома підходами. Деякі пропонували наводити в балансі дві колонки для відображення обох вартостей, інші – обирати найменшу з вартостей.

Починаючи з 90-х років ХХ ст., виник новий вид оцінки – справедлива вартість. Одним із перших науковців, який запропонував метод оцінки активів і зобов'язань за вартістю, подібної до справедливої, вважається Раймонд Джон Чамберс. У 1966 р. у праці “Бухгалтерський облік, вимірювання та економічна поведінка” він запропонував використовувати підхід “СОСОА (continuously contemporary accounting)”, що в перекладі – безперервний сучасний бухгалтерський облік.

В основу цього методу була закладена оцінка об'єктів обліку за вартістю їх вибуття, яка вимірюється цінами організованого ринку, що дозволяло нівелювати негативні впливи інфляції на облік [15]. На думку деяких вчених, саме на цьому методі ґрунтується поняття сучасної справедливої вартості.

У МСФЗ справедлива вартість як самостійний вид оцінки вперше була використана в МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття і подання інформації” в 1995 році. Впродовж останніх десятиліть спостерігається така тенденція: з кожним роком використання справедливої вартості стає більш пріоритетним.

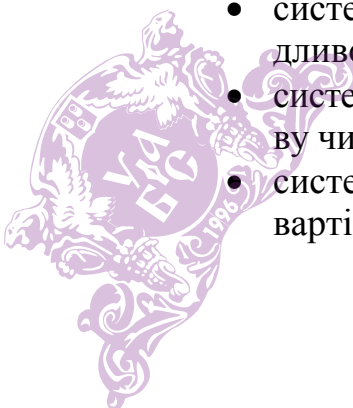
У свою чергу, у ЗПБО поняття справедливої вартості було введено з прийняттям у 1991 році Положення (стандарту) фінансового обліку США № 107 “Розкриття справедливої вартості фінансових інструментів”. У 2007 році було прийнято Положення (постанову) Ради зі стандартів фінансового обліку США № 157 щодо змін справедливої вартості.

Отже, історично склалося, що існували різні погляди на вартісне вираження об'єктів, що залежали від рівня розвитку науки, потреб тогочасного ринку тощо. На сьогодні в системі міжнародного обліку склалися свої основні види оцінок, які застосовуються до певних об'єктів бухгалтерського обліку залежно від превалюючої системи професійних стандартів – ЗПБО чи МСФЗ.

Порівняємо основні підходи до виділення видів (баз) оцінки за системами МСФЗ і ЗПБО в таблиці 2.

Тобто, основна різниця між концептуальними основами МСФЗ і ЗПБО полягає в:

- системі МСФЗ передбачено можливість використання справедливої вартості в якості історичної собівартості;
- системі ЗПБО для кожного виду оцінки наведено приклад активу чи зобов'язання;
- системі ЗПБО виділено п'ятий вид вартості – поточна ринкова вартість.



Таблиця 2 – 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 (основа, атрибут) 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 деяких інших обставин – податків на прибуток, за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою 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 та кредиторська заборгованість обліковуються за теперішньою або дисконтованою вартістю майбутніх надходжень грошових 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

Джерело: [1; 8].

До того ж слід зазначити, що жодна концептуальна основа не передбачає виокремлення справедливої вартості як окремої бази (основи) оцінки. Зокрема, справедлива вартість містить ознаки:

- історичної собівартості як одного з її різновидів;
- поточної собівартості при застосуванні витратного підходу до оцінювання справедливої вартості;
- теперішньої вартості при застосуванні дохідного підходу до оцінювання справедливої вартості;
- вартості реалізації згідно з визначенням справедливої вартості за МСФЗ 13.

Серед учених також точиться дискусія щодо доцільності виділення справедливої вартості як окремого виду оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. На думку проф. Г. Г. Кірейцева, справедлива вартість не в змозі бути основою облікової оцінки, як прийому квантифікації економічного відтворення, і тому не може бути основою методології вимірювання фактів господарського життя. Введення в науковий оборот та економічну практику категорії "справедлива вартість" є не більше, як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки [7].

На думку І. Чалого, справедлива вартість застосовується, коли бухгалтер не може взяти на себе відповідальність за точність суми історичної оцінки або в разі відсутності об'єктивного універсального вимірника [19].

С. Ф. Голов висуває два припущення. По-перше, справедлива вартість є окремою основою оцінки, яку не було включено до концептуальної основи, оскільки остання не є складовою стандартів і була розроблена раніше, ніж справедливу вартість було включено до МСФЗ. Друге припущення означає, що справедлива вартість є не самостійною основою оцінки, а її різновидом [5].

На нашу думку, доречним є перше припущення вченого, тобто відсутність справедливої вартості в концептуальних основах зумовлене її відносно коротким існуванням як окремого виду вартості. На разі, як фінансові регулятори (Базельський комітет із банківського нагляду, Міжнародний валютний фонд, Рада з фінансової стабільності), так і професійні інститути (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) наголошують на пріоритетності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку за справедливою вартістю.

У контексті визначення справедливої вартості як окремого виду оцінки залишається проблемним питанням щодо ототожнення ринкової та справедливої вартостей. З урахуванням поширення справедливої

вартості розглянемо альтернативний підхід до виділення баз і видів оцінки (ринкової та справедливої) відповідно до Міжнародних стандартів оцінки (МСО) (таблиця 3).

Таблиця 3 – Базис та види оцінки відповідно до МСО

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, оцідливо 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

Джерело: [12].

На нашу думку, саме в МСО ці три категорії досить логічно виділяються з розділенням ринкової та справедливої вартостей, описуючи їх відмінні риси. Так, основною з них є те, що ринкова вартість, на відміну від справедливої, передбачає укладання комерційної угоди, проведення належного маркетингу. Тобто, за своєю суттю справедлива вартість є поняттям ширшим.

Враховуючи підхід, закладений у МСО, ринкова вартість є різновидом справедливої, що використовується зазвичай за наявності активного ринку.

Привертає увагу і відсутність інших “концептуально” визначених видів оцінки. Швидше за все, поточна та теперішня вартості розуміються як різновиди справедливої (згідно з витратним і дохідним підходами). Історичної собівартості як виду оцінки взагалі не наводиться.

Що стосується думок науковців з приводу визначення видів оцінок, розмежування справедливої та ринкової вартостей, то слід зосередити увагу на доробках В. Я. Соколова, Л. І. Лисенко, Л. Г. Ловінської, К. Ноубса.

В. Я. Соколов зазначає, що при класифікації оцінки досить важливим фактором є час її здійснення. Автором запропоновано таку матрицю (табл. 4), яка співвідноситься з трьома основними методами оцінки згідно з МСО.

Таблиця 4 – Вплив тимчасових факторів на вибір оцінок у бухгалтерському обліку

Час вимірювання факту	Час економічних умов вимірювання (оцінка відносно моменту визначення)		
	Минулий	Теперішній	Майбутній
Минулий	Історична собівартість	Відновлювана вартість	Капіталізована рента
Теперішній	Зіставна вартість	Справедлива вартість	Реалізаційна вартість
Майбутній	Залишкова вартість	Ліквідаційна вартість	Очікувана вартість

Джерело: [14].

Ця матриця дозволяє врахувати фактор часу, проте вона не є універсальною для будь-яких об'єктів обліку. Фактично, ця матриця подає три види оцінок – витратні, ринкові та дохідні для минулого, поточного та майбутнього часу відповідно.

Лисенко Л. І. пропонує розрізняти:

- ринковий тип вартості – це вартість, за якою можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки. Ринкова вартість (ціна) об'єкта є вираженням його корисності саме з точки зору ринку, а не його відстороненого фізичного статусу;
- неринковий тип вартості об'єкта – це вартість відтворення, заміщення, вартість при існуючому використанні, вартість об'єкта з обмеженим ринком (неможливий продаж на відкритому ринку), а також інвестиційна вартість об'єкта. Неринкові ціни більшою мірою базуються на суб'єктивності деяких внутрішніх якостях об'єкта обліку [9].

Варто зауважити, що це розмежування досить умовне, адже неринковий тип вартості фактично містить у собі “всі інші”, що не увійшли до попереднього пункту.

Л. Г. Ловінська пропонує здійснювати класифікацію оцінок, виходячи з концепцій збереження капіталу. Тобто, усі оцінки поділяються на історичні (підтримуються фінансовою концепцією збереження капіталу), мета яких – оцінка прибутку за поточними витратами, та поточні (підтримуються фізичною концепцією збереження капіталу), мета яких – об’єктивна оцінка статей балансу [10].

К. Ноубс виділяє свою класифікацію видів оцінки (рис. 2).

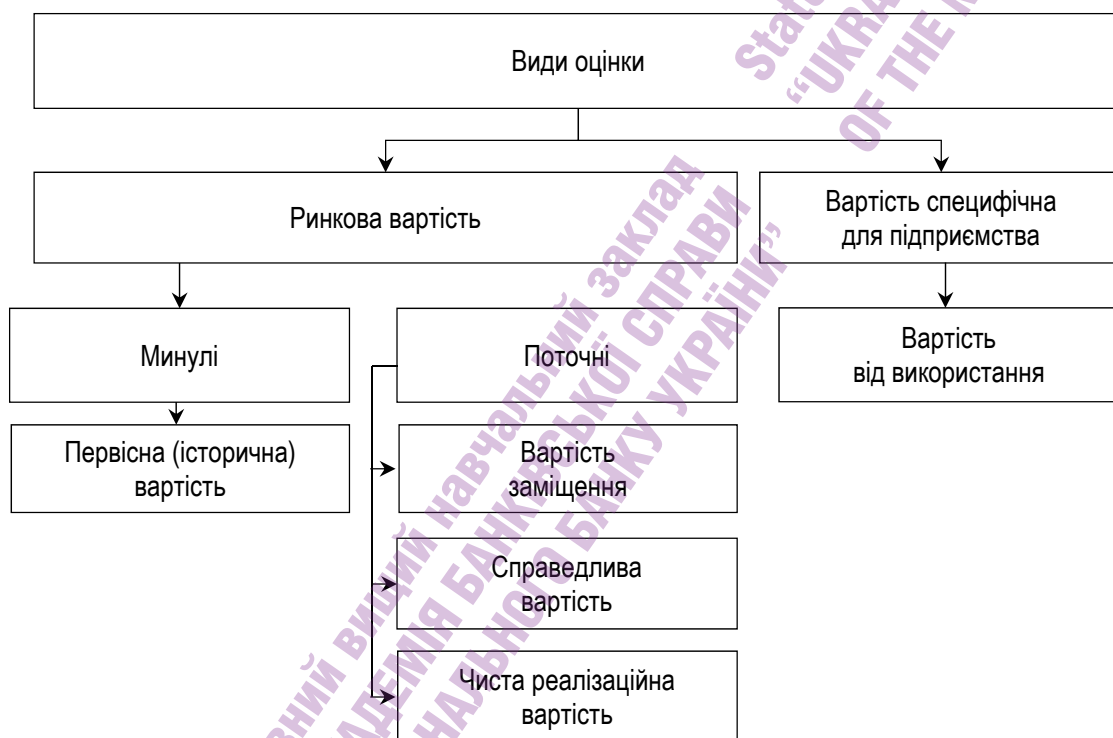


Рисунок 1 – Класифікації оцінок за К. Ноубсом

Недолік цієї класифікації, на нашу думку, полягає у визначенні ринкової вартості ширшим поняттям ніж справедлива. Вважаємо, що справедлива вартість може містити у собі ринкову за наявності активного ринку (згідно з підходом МСФЗ 13 “Оцінка за справедливою вартістю”).

Дослідивши підходи вчених і зарубіжних систем професійних стандартів до розмежування видів оцінок, у таблиці 5 розглянемо її види, що виділяються чинними П(С)БО в Україні.

Таблиця 5 – 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

Джерело: складено авторами.

Наведені вище види вартості використовуються для оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в Україні, але не повною мірою відповідають принципам оцінки аналогічних об'єктів, закладених у міжнародних професійних стандартах. У зв'язку з цим суттєвим недоліком системи обліку в Україні є відсутність національної концептуальної основи, де б виокремлювались базові види вартості та їх характеристики. НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" не може претендувати на таку роль. Тому у випадку використання Концептуальної основи фінансової звітності, що діє в системі МСФЗ, було б доцільно додати характеристику базових видів вартостей на кожному етапі облікового циклу об'єкта та приклади активів чи зобов'язань, на які поширюється даний вид оцінки. Обрання Концептуальної основи фінансової звітності як підґрунтя до формування єдиного переліку видів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в Україні є не випадковим і обумовлене приєднанням України до системи МСФЗ.

Враховуючи розглянуті підходи до класифікації оцінок об'єктів бухгалтерського обліку в національній і міжнародній системі стандартів, а також загально визнаний підхід до визначення стадій облікового циклу, наведено розроблену власну класифікацію видів оцінок у таблиці 6.

Таблиця 6 – Класифікація видів оцінок за стадією облікового циклу

Дата оцінки	Види вартості за МСФЗ	Види вартості за П(С)БО	Приклад
Оцінка на дату визнання (первісна оцінка)	Історична собівартість	Історична собівартість, залишкова вартість	Запаси, основні засоби, нематеріальні активи
	Справедлива вартість		Запаси, основні засоби, нематеріальні активи (як внесок до статутного капіталу, у результаті обміну тощо); фінансові активи та зобов'язання
Оцінка на дату балансу	Найменша: історична собівартість або чиста вартість реалізації		Запаси
	Модель собівартості або модель переоцінки	Залишкова вартість, яка визначається як первісна вартість, мінус знос	Основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість
	Найменша: балансова або справедлива вартість, мінус витрати		Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття
	Найменша: справедлива вартість чи теперішня вартість мінімальних орендних платежів		Об'єкти оренди

Продовження таблиці 6

Дата оцінки	Види вартості за МСФЗ	Види вартості за П(С)БО	Приклад
Оцінка на дату балансу	За справедливою вартістю та за методом участі в капіталі (інвестиції в асоційовані підприємства)	Справедлива вартість, собівартість, за методом участі в капіталі (в асоційовані та дочірні підприємства і в спільну діяльність зі створенням юридичною особою) та за амортизованою собівартістю	Фінансові інвестиції
	Справедлива вартість, амортизована собівартість	Поточні, які є фінансовим активом – за чистою реалізаційною вартістю; – поточні, які не є фінансовим активом – за первісною вартістю; – довгострокові, на які нараховуються відсотки – за теперішньою вартістю	Фінансові активи
	Справедлива вартість, амортизована собівартість	Довгострокові – теперішня вартість; поточні – вартість погашення	Фінансові зобов'язання
	Найкраща оцінка, теперішня вартість	Облікова оцінка ресурсів	Забезпечення
Оцінка на дату вибуття	Ліквідаційна вартість, балансова вартість	Ліквідаційна вартість, залишкова вартість	Основні засоби, нематеріальні активи
	Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів; середньозважена собівартість; собівартості перших за часом надходження запасів (ФФО); нормативні затрати; ціна продажу		Запаси

Джерело: розроблено авторами.

Як бачимо, на сьогодні існують певні розбіжності між оцінкою на дату балансу в національних і міжнародних стандартах. Проте наведена класифікація оцінок відповідно до тих чи інших професійних стандартів може бути корисною в процесі трансформації інформації про окремі об'єкти бухгалтерського обліку.

Висновки. Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності є важливою складовою ефективного управління суб'єктом господарювання. Необхідно розуміти, що оцінювання полягає в грошовому вираженні окремих об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їх вартості. Тривала історія розвитку оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку та національні відмінності в системах професійних стандартів зумовлюють різноманіття видів оцінок у сучасній обліковій практиці.

Одними із основних документів, що визначають базові види оцінки є концептуальні основи МСФЗ, ЗПБО та МСО. Згідно з МСФЗ виділяються чотири базові оцінки. За ЗПБО виокремлюють ще п'ятий – поточна ринкова вартість. Проте жодна концептуальна основа не передбачає виділення справедливої вартості як окремої бази.

МСО передбачають виділення трьох баз оцінок, які містять ринкову вартість (перша група), інвестиційну, спеціальну та синергетичну (друга група) і справедливу вартість (третья група). Слід звернути увагу на розмежування справедливої та ринкової видів вартостей.

Відповідно до думок науковців можна виділити багато класифікаційних ознак за такими підходами: за наявністю ринку, залежно від суб'єкта, групи користувачів, концепції збереження капіталу чи часового фактору.

У стандартах бухгалтерського обліку як МСФЗ, так і П(С)БО використовується більше видів вартостей, ніж передбачено концептуальною основою, які залежать від об'єкту обліку, дати оцінки тощо. До того ж існують принципові відмінності між оцінкою об'єктів бухгалтерського обліку за МСФЗ і П(С)БО.

З огляду на ці відмінності на основі аналізу нормативних та економічних джерел запропоновано узагальнений підхід до виділення видів оцінок за стадіями облікового циклу з врахуванням переходу українських підприємств на міжнародні стандарти.

Список літератури

1. Concepts Statement No. 5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820900391&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=218743&blobheadervalue1=filename%3Dapoc_CON5.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs. – Офіційний сайт Financial Accounting Standards Board.
2. Nobes, Chr. Asset Measurement Bases in UK and IASC Standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accaglobal.com/pubs/publicinterest/activities/library/other_issues/other_pubs/2001. – Офіційний сайт АССА.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / уклад. і голов. ред. В. П. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2007. – 1 736 с.
5. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 3–18.
6. Гольцова С. М. Бухгалтерський облік : навч. посібник / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – Суми : Університетська книга, 2006. – 255 с. – ISBN 966-680-231-7.
7. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Наукова доповідь на Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. ювілею кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного ун-ту, м. Кам'янець-Подільський. – 2009. – 27 с.
8. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=929_009. – НАУ-Online.
9. Лисенко Л. І. Уточнення термінології та класифікація оцінок, використовуваних у бухгалтерському обліку / Л. І. Лисенко // Вісник СевНТУ. – 2011. – № 116. – С. 102. – Серія Економіка і фінанси
10. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с
11. Малюга Н. М. Оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с. – ISBN 5-7763-4592-8.
12. Міжнародні стандарти оцінки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ocenchik.ru/docs/467.html>.
13. Про затвердження Національного стандарту № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав” [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>. – Законодавство України.
14. Соколов В. Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии : пособ. / В. Я. Соколов. – Санкт-Петербург : Издательство СПбГУЭФ, 2006. – 188 с.
15. Соколов В. Я. Оценка по справедливой стоимости / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 50–54.
16. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
17. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / І. В. Супрунова. – Житомир, 2010. – 195 с.
18. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – № 3(24). – С. 481–483.
19. Чалий І. Справедлива вартість – це не просто, але нічого краще бухгалтерія не вигадала / І. Чалий // Вісник бухгалтера і аудитора. – 2002. – № 5. – С. 4–6.

Отримано 14.01.2014

Summary

Article deals with the historical and logical analysis of the notion “estimate” in different systems of professional standards. Unified list of accounting estimates for different stages of accounting cycle with national and international standards was developed. Differentiation of “market value” and “fair value” was made on the basis of the approaches to the classification of accounting estimates.