

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «МОДЕЛІ ОЦІНКИ У КОНТЕКСТІ ПОСТКРИЗОВОГО
РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОП.м-71а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Джолос Т.В.
Керівник к.е.н., доцент Бурденко І.М.

Суми – 2018 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему «МОДЕЛІ ОЦІНКИ У КОНТЕКСТІ ПОСТКРИЗОВОГО РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ»

студентки Джолос Тетяни Валентинівни

Актуальність теми роботи полягає в необхідності застосування на сучасному етапі розвитку обліку кожним суб'єктом господарювання правильного підходу оцінювання власних об'єктів обліку, що впливає в подальшому на його фінансові результати, якість та достовірність представленої інформації у звітності, а також на ефективність прийнятих управлінських рішень.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо дослідження моделей оцінки оцінки та обґрунтування їх застосування, розвиток методичних підходів до оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу у контексті посткризового реформування систем професійних стандартів.

Об'єктом дослідження є процес оцінки об'єктів обліку та елементів фінансової звітності.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні основи та практичні аспекти використання концепцій оцінки об'єктів обліку і елементів звітності та їх розвиток.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: загальнонаукові та спеціальні методи: діалектичний, логічні, синтезу, аналізу, табличний, порівняння, дедуктивний та ін.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є теоретичні розробки науковців, періодичні статті, нормативні акти, національні та міжнародні стандарти, звітні матеріали підприємств, матеріали науково-практичних конференцій тощо.

Основний науковий результат роботи полягає у тому, що проведені дослідження говорять про існуючі проблеми в Україні щодо використання сучасної методології оцінки об'єктів обліку суб'єктами господарювання, які впливають на рівень викривлення інформації у фінансових звітах підприємств. Користувачі за недостовірною звітністю не мають змогу побачити реального фінансового стану компаній, результатів їх діяльності та приймати ефективні рішення у майбутньому. Нами запропоновано шляхи вирішення даного питання.

Одержані результати можуть бути використаними вітчизняними підприємствами при формуванні фінансової звітності для прийняття ефективних рішень в управлінні. Оскільки під час досліджень були запропоновані напрямки розвитку сучасних концепцій оцінки та методичні підходи щодо оцінювання, які сприятимуть більш прозору та об'єктивному відображенню об'єктів обліку у фінансових звітах підприємств.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи розглядалися на: Всеукраїнському конкурсі студентських наукових робіт з природничих, технічних і гуманітарних наук у 2016-2017 навчальному році у галузі науки «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит», а також на Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції «Проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України».

Ключові слова: концепція, концепції бухгалтерського обліку, оцінка, об'єкти обліку, історична вартість, справедлива вартість, змішана модель оцінки, концепція справедливої вартості.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 49 сторінках, зокрема список використаних джерел із 60 найменувань, розміщений на 6 сторінках. Робота містить 19 таблиць, 11 рисунків, а також 19 додатків, розміщених на 28 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2018 рік.

Рік захисту роботи – 2018 рік.

ЗМІСТ

ЗМІСТ	6
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ТА ІСТОРИЧНОЮ ВАРТІСТЮ.....	7
1.1 Значення сучасних концепцій в бухгалтерському обліку.....	7
1.2 Інтерпретація сучасних концепцій бухгалтерського обліку.....	17
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	23
2.1 Сучасний стан оцінки об'єктів в бухгалтерському обліку.....	23
2.2 Методика оцінки об'єктів обліку в сучасній практиці.....	29
2.3 Облікова політика та методи оцінювання: формування та взаємозв'язок.....	32
РОЗДІЛ 3. СУЧАСНІ НАПРЯМИ ЗАСТОСУВАННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ У КОНТЕКСТІ ПОСТКРИЗОВОГО РЕФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ	36
3.1 Методи оцінювання вартості, процедура їх вибору і регламентації	36
3.2 Справедлива вартість в контексті реформування бухгалтерського обліку та професійної вартісної оцінки	40
ВИСНОВКИ.....	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	47
ДОДАТКИ.....	Ошибка! Закладка не определена.

ВСТУП

Сучасне значення та стан оцінки об'єктів обліку та елементів фінансової звітності відіграє вагоме значення для прийняття ефективних управлінських рішень та формування достовірних показників, що впливає на фінансовий результат. Кожен суб'єкт господарювання постійно здійснює оцінку активів та зобов'язань, яка дозволяє узагальнити дані про господарські процеси та економічні явища. Кінцеві результати його діяльності відображаються у фінансових звітах, які завжди мають надавати користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію щодо фінансового стану підприємства.

Вагоме місце в обліку посідають концепції обліку та оцінки, що впливають на сучасні трансформаційні процеси, які відбуваються в системах професійних стандартів. У своїх роботах питання застосування концепцій справедливої вартості та історичної вартості досліджують вітчизняні та зарубіжні вчені М. І. Бондар, Л. А. Вороніна, С. Ф. Голов, О. В. Іванова, Н. М. Королюк, С. Ф. Легенчук, Л. Г. Ловінська, А. І. Нечитайло, Л. А. Чайковська та інші.

Метою роботи є дослідження моделей оцінки та обґрунтування їх застосування, розвиток методичних підходів до оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу у контексті посткризового реформування систем професійних стандартів.

Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання дослідження:

- дослідити сутність, еволюцію та місце концепцій оцінки за справедливою та історичною вартістю серед інших концепцій обліку;
- проаналізувати теперішній стан оцінки об'єктів обліку та розглянути сучасні особливості їх оцінки;
- визначити методика оцінки об'єктів обліку на основі діяльності суб'єктів господарювання;
- з'ясувати особливості формування методів оцінки в облікових політиках підприємств та їх взаємозв'язок;

– розробити сучасні напрями подальшого розвитку застосування концепцій оцінки за справедливою та історичною вартістю у період реформування обліку та професійних стандартів.

Об'єктом дослідження є процес оцінки об'єктів обліку та елементів фінансової звітності.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні основи та практичні аспекти використання концепцій оцінки об'єктів обліку та їх розвиток.

Методологічну основу дослідження становлять загальнонаукові та спеціальні методи: діалектичний, логічні, синтезу, аналізу, табличний, порівняння, дедуктивний.

Інформаційно-фактологічною базою кваліфікаційної роботи стали теоретичні розробки науковців, періодичні статті, нормативні акти, національні та міжнародні стандарти, звітні матеріали підприємств, матеріали науково-практичних конференцій тощо.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ТА ІСТОРИЧНОЮ ВАРТІСТЮ

1.1 Значення сучасних концепцій в бухгалтерському обліку

На сьогодні в бухгалтерському обліку не існує чіткої історичної періодизації появи та розвитку концепцій обліку. Розвиток обліку знаходиться під значним впливом господарського механізму, а теоретичні розробки в цій галузі визначаються потребами практики. На сучасний період припадає переломний етап в розвитку суспільства, що відповідно повинно спричинити і перехід до нових аспектів бухгалтерського обліку.

Серед актуальних питань є недостатня розробка механізму оцінки за справедливою вартістю об'єктів звітності та реалізація на її основі концепції справедливої вартості. Спірним залишається значення та місце концепції історичної вартості в сучасних облікових концепціях. Тому проаналізуємо концепції бухгалтерського обліку, розглянемо їх передумови формування, а також місце історичної та справедливої вартості у сучасних концепціях.

Розглянемо спочатку сутність поняття «концепція» в загальному значенні та в обліку. Концепція – це конкретний підхід щодо вирішення проблеми із чітко визначеною метою і засобами її реалізації (досягнення). Під нею також розуміють сукупність загальноприйнятих теоретичних принципів, які є підґрунтям для різних галузей досліджень [47]. Щодо бухгалтерського обліку, то під концепцією слід розуміти певний набір методологічних принципів і методичних правил, що є основою для здійснення обліку господарських процесів, їх оцінки та отримання необхідної інформації для користувачів фінансової звітності [18].

Щодо історичних аспектів існування концепцій бухгалтерського обліку, то однозначної періодизації розвитку концепцій обліку не виділяють, проте різні дослідники мають свої погляди щодо цього питання. При розгляді етапів

розвитку концепцій обліку кожен автор зазначав окремі передумови, серед яких зміна економічних формацій, форма обліку, облікова ідея тощо.

Серед концепцій обліку виділяють ранню концепцію, концепцію дорадянських часів, концепції ринково-орієнтовної звітності, інституціональну та освітню концепції, а також вартісні концепції обліку.

Зазначимо, що український дослідник М. Г. Чумаченко у своїх роботах виділяв такі передумови й періоди становлення концепцій бухгалтерського обліку [53]:

- виникнення товарно-грошових відносин – кін. XVIII ст., що характеризувався появою різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах (систематичні, хронологічні записи), поширенням подвійного запису;

- кін. XVIII-кін. XIX ст. – друк перших праць з обліку, початок формування облікових теорій, розвиток науки «рахівництво»;

- кін. XIX-поч. XX ст. – відбувається становлення бухгалтерського обліку як галузі наукових знань;

- поч. XX ст. і до сьогодні, характеризується створенням основних принципів оцінки майнового стану суб'єкта господарювання в зовнішньому ринковому середовищі, галузевого напрямку в побудові системи обліку, існування державної регламентації національних систем і звітності.

Насамперед, перейдемо до історичних аспектів існування концепцій бухгалтерського обліку. Розглянемо більш детально основні етапи становлення вітчизняних концепцій обліку, оскільки радянський період формування концепцій в бухгалтерському обліку вплинув на формування та особливості національної системи обліку.

У своїх дослідженнях А. І. Нечитайло звертає увагу на дві основні концепції бухгалтерського обліку, а також концепцію перехідного періоду від однієї суспільно-політичної формації до іншої, виходячи з практичного досвіду в період з кінця 1940-х р. минулого століття до теперішнього часу. Вони характерні для цілей та задач управління свого періоду. На рисунку 1.1

зображено основні положення концепцій обліку, які були розглянуті у дослідженні А. І. Нечитайло.

Проаналізувавши погляди та основні твердження вченого, можна сказати, що відповідно перша концепція пов'язана з формуванням в обліку показників в рамках планових завдань підприємству органами державного управління. Тобто, облік формував показники, націлені тільки на забезпечення інтересів зазначених органів. При цьому в значній мірі ігнорувалися інтереси самих підприємств, проте навіть тієї інформації, яка формувалася в зазначений період, було достатньо для ефективного управління їх діяльністю.

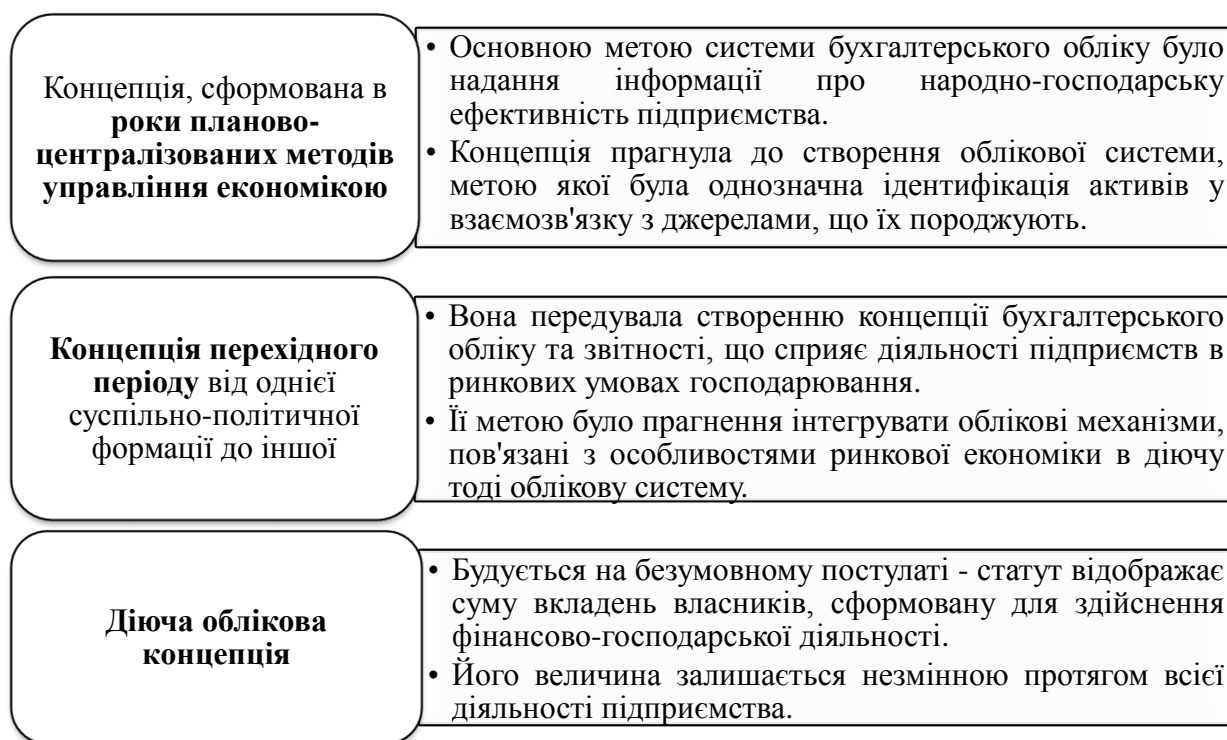


Рисунок 1.1 – Характеристика концепцій бухгалтерського обліку та звітності

Джерело: складено автором на основі джерел [29].

А. І. Нечитайло вважає, що вироблення концепції бухгалтерського обліку та звітності, що сприяє діяльності підприємств в ринкових умовах господарювання, передувала концепція, яку можна назвати перехідною від однієї суспільно-політичної формації до іншої.

Щодо створення діючої концепції, то вона пов'язана з відображенням у

бухгалтерському обліку прибутку, спрямованого на підтримку власного капіталу та впливає на прийняття рішень власниками, інвесторами і кредиторами. Оскільки з позиції теоретичних досліджень основним генератором зростання капіталу організації є прибуток, то основна увага в рамках діючої концепції приділяється обліку прибутку. У свою чергу, економічно обґрунтоване значення прибутку, можливо, тільки за умови виявлення реальної вартості об'єктів бухгалтерського обліку [29]. У зв'язку з цим питанню бухгалтерської оцінки в сучасній концепції приділяється підвищена увага.

Як бачимо, концепції обліку розвивалися під впливом соціально-економічних процесів і змінювались відповідно до потреб господарської практики. Можна сказати, що в перелічених трьох концепціях точно не зазначалася вартісна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що свого часу науковці наголошували на різних підходах проведення оцінювання (оцінки) об'єктів обліку. Одні відстоювали моністичний підхід (наприклад, оцінювання за міноюю вартістю), інші наполягали на використанні множинних основ залежно від умов та інформаційних запитів цільової аудиторії користувачів облікової інформації. Проте й до сьогодні не вироблено єдиної концепції оцінювання елементів фінансової звітності, яка б сприяла відображенню доречної для користувачів інформації.

Розглянемо детальніше класифікацію концепцій бухгалтерського обліку, які дозволять нам виділити актуальні на сьогодні моделі обліку.

Л. А. Чайковська [50] у своїх роботах досліджувала мега-концепції, основоположні концепції та ряд сучасних концепцій обліку. Зауважимо, що автор розглядає концепцію обліку як стратегію концепції розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Виникнення нових концепцій формує якісний стиль наукового дослідження бухгалтерського обліку як науки. У своїх дослідженнях автор розглядає концепції розвитку бухгалтерського обліку з позиції суцільного аналізу як невід'ємної складової інституціональної

системи, що уявляє собою конструктивні елементи облікової системи та суміжних систем, побудованих в певному порядку.

Зазначимо, що при розгляді концепцій обліку Л. А. Чайковська звертає увагу на концепції ринково-орієнтовної звітності, інституціональну та освітню концепції, а також на концепцію справедливої вартості. Розглянемо основні положення кожної з них.

Щодо концепції ринково-орієнтованої звітності, то в даний час теоретичне обґрунтування створення такої звітності – це одна з найважливіших завдань бухгалтерського та управлінського обліку, а також фінансів. У цьому зв'язку найбільшу увагу приділяється правильному поданню у звітності таких облікових категорій як капітал і вартість об'єктів обліку. Обумовлюється це тим, що привернути увагу потенційних інвесторів і кредиторів для фінансування суб'єкта господарювання можливо лише шляхом об'єктивного інформування їх про результати фінансово-господарської діяльності, в основному за допомогою представленої фінансової звітності.

Адекватність інформації визначається інтересом користувачів найбільш важливими показниками бізнесу. При ринковому підході змінюється базисна цінність бізнесу, мета звітності, елементи звітності, вимоги, що пред'являються до звітності. Довгий час базисним показником звітності був прибуток. В даний час акцент зміщується в бік стратегічної вартості та майбутніх економічних вигід, що призводить до зміни цілей складання та подання звітності [50].

Зазначимо, що Л. А. Чайковська наголошує на розширенні за останні роки розриву між вартістю підприємств, зафіксованої в їх бухгалтерській звітності, і реальною оцінкою цієї вартості з боку інвесторів. Крім того, з усіх концепцій бухгалтерського обліку автор виділяє інституціональну, оскільки вона вважає її основою для сучасної концепції розвитку обліку та фінансової звітності.

У своїй праці Л. А. Чайковська розглядає інституціональну модель, що дозволяє відобразити внутрішній взаємозв'язок різних груп понять і

показати логіку послідовного переходу від понять інституціональних теорій та бухгалтерського обліку до понять інституціонального бухгалтерського обліку. Її інституціональна модель бухгалтерського обліку пов'язана з такими дисциплінами, як право та економіка, історія та філософія науки, інституціональні економічні теорії [50]. Зазначимо, що у цій моделі система понять сформована на основі принципів справедливої вартості та прозорості інформації.

Перейдемо до наступної складової концепції бухгалтерського обліку, яку розглядає у своїх дослідженнях Л.А. Чайковська. У своїх дослідженнях автор приділяє значну увагу концепції справедливої вартості в загальних концепціях бухгалтерського обліку.

Л. А. Чайковська стверджує, що «...найважливішою характеристикою форм та видів справедливої вартості активів є їх оцінка з позицій об'єднаного критерію вкладення коштів «прибутковість – ризик – ліквідність», який відображає суперечливість цілей інвестування і вимог, що пред'являються до інвестиційних активів. Існують стійкі залежності між прибутковістю, ліквідністю і ризиком. Вони втілюються в тому, що, як правило, у міру збільшення прибутковості знижується ліквідність і зростає ризик вкладень» [50]. Автор вважає, що оцінка активів за справедливою вартістю, яка розраховується на основі трьох його параметрів (прибутковості, ризику і ліквідності), говорить в принципі про відсутність інвестиційних цінностей, які відповідають одночасно всім складовим критеріям.

Також у своїй праці Л. А. Чайковська зазначає, що «...порядок обліку фактів господарської діяльності є різним для активів та операцій. Переоцінка активів, які обліковуються за справедливою вартістю, відноситься на фінансові результати, а операції в оцінці за справедливою вартістю капіталізуються. Спосіб оцінки за справедливої вартості залежить від виду активу і можливості вимірювання його вартості» [50].

Таким чином, Л. А. Чайковська у своїй роботі більше зосереджувалася на інституціональній концепції як основі розвитку бухгалтерського обліку,

проте вона також приділяла значну увагу й концепції справедливої вартості, виділяючи її з поміж інших.

Для уточнення місця оцінки за справедливою вартістю в системі вартісного виміру і пояснення її ключових принципів необхідно протиставити даний вид оцінки за історичною вартістю, яка до недавнього часу була основоположною в бухгалтерському обліку.

Зауважимо, що О. В. Іванова також досліджувала концепцію справедливої вартості та досить детально розглядала її з точки зору реалізації за методичним забезпеченням. Здійснений в її роботі аналіз системи вартісного виміру активів і зобов'язань формулює наступну структурно-логічну модель оцінки справедливої вартості (Додаток Б). Тобто автор говорить про оцінку за справедливою вартістю з двох позицій залежно від об'єкта застосування: справедлива вартість окремих активів та зобов'язань, справедлива вартість підприємства як єдиного цілого. Поняття справедливої вартості у її роботі розглядається з позиції двох основних теорій формування бухгалтерської інформації – статичної та динамічної.

Крім того, О. В. Іванова вважає, що при визначенні справедливої вартості окремих активів та зобов'язань слід застосовувати статичну концепцію обліку. Користувач інформації буде інформований щодо вартості майна у разі ліквідації, а також про загальний рівень кредитоспроможності і платоспроможності компанії. Поелементна оцінка активів та зобов'язань за справедливою вартістю складає основу методології витратного підходу [12]. Визначення витрат, необхідних для відновлення або заміщення об'єкта оцінки з урахуванням накопиченого зносу дозволяє здійснити оцінку за справедливою вартістю окремих активів та зобов'язань.

Показником справедливої вартості підприємства як єдиного цілого виступає спеціальна вартість (сума ринкової вартості та надбавки до неї, яка формується за наявності нетипової мотивації чи особливої заінтересованості потенційного користувача в об'єкті оцінки [40]), оскільки в більшості випадків

справедлива вартість підприємства може бути обрахована на підставі доходного підходу [12].

Характеристика витратного та доходного підходів щодо оцінки за справедливою вартістю, які впливають на її значення та розглянуті у дослідження О. В. Іванової, наведемо у Додатку В.

Таким чином, для цілей бухгалтерського обліку найбільш прийнятним підходом оцінки справедливої вартості підприємства є доходний, методи якого дозволяють врахувати специфіку оцінюваного підприємства в частині його можливостей приносити прибуток у майбутньому. У той же час, витратний підхід, що оцінює справедливу вартість компанії з позиції активів, менш трудомісткий і дозволяє отримати інформацію про величину гудвілу.

Зіставлення результатів, отриманих в ході застосування методів різних підходів, має істотно більшу інформативність для менеджменту компанії, ніж результати, отримані одним методом або усереднена величина результату. Наприклад, якщо вартість, отримана в рамках витратного підходу, більше вартості, визначеної доходним підходом, то власникам вигідніше розпродаж активів підприємства, ніж продовження його функціонування.

О. В. Іванова зазначає, що витратний підхід до оцінки справедливої вартості в рамках структурно-логічної моделі відноситься до статичної теорії формування інформації, а застосування доходного підходу до вимірювання справедливої вартості підприємства формує динамічну перспективу підприємства [12].

Серед досліджень концепцій обліку, можемо розглянути наукові погляди Л. А. Чалдаєвої, яка виділяла також концепцію оцінки за справедливою вартістю та її вплив на діяльність й фінансовий результат багатьох підприємств. Як зазначає автор, думки фахівців щодо концепції справедливою вартість мають неоднозначний характер: існують як прихильники, так і опоненти використання в оцінці справедливої вартості як основу наведеної концепції.

Л. А. Чалдаєва у своїх дослідженнях наголошує, що в другому півріччі 2008 р. в країнах Заходу багато фахівців бачили причину утворення і подальшого розвитку фінансової кризи в обліку об'єктів за справедливою вартістю. Пояснюється це тим, що власники знецінюваних фінансових активів, раніше оцінюючи їх за справедливою вартістю, в результаті фінансової кризи були змушені списати сотні мільйонів доларів за рахунок прибутку [51].

Однак Л. А. Чалдаєва зауважує, що якщо повернення до використання в обліку історичних оцінок не було можливим, то приймалося рішення використовувати суб'єктивну оцінку менеджменту компанії, що б сприяло формуванню нестійкої фінансової ситуації [51].

Як бачимо, в бухгалтерському обліку період кризи спричинив негативний вплив на оцінювання активів та зобов'язань за справедливою вартістю, але сучасний стан оцінки потребує використання справедливої вартості.

Зауважимо, що думки різних вчених з питань оцінки об'єктів в бухгалтерському обліку і фінансової звітності дають змогу нам розуміти, що формуються альтернативні концепції обліку. До таких концепцій вони відносять концепції за історичною (первісною) та справедливою вартістю.

Якщо повернутися до наукових досліджень О. В. Іванової, то вона у своїй роботі зосереджує увагу на етапах становлення саме концепцій оцінки за історичною та справедливою вартістю. Узагальнену характеристику етапів становлення концепцій обліку наведемо на рисунку 1.2.

Аналізуючи історичну періодизацію становлення концепцій обліку, автор виділяє чотири важливих періодів їх розвитку. Становлення цих концепцій можна прослідкувати з кінця XIX ст. як в країнах континентального, так і англо-американського права. Не дивлячись на особливості кожної групи країн, розвиток обліку за різними вартостями здійснювався за схожим сценарієм [12]. Можна сказати, зміна концепцій обліку було спричинено об'єктивними факторами світової економіки, які не втрачають своєї актуальності до сьогодні.



Рисунок 1.2 – Характеристика етапів становлення концепцій обліку

Джерело: складено автором на основі джерел [12].

Як зазначає О. В. Іванова, останній етап відображає переважно застосування концепції обліку за справедливою вартістю, оскільки вона стала легітимною. Але облік за історичною вартістю не перестав існувати, тому що в країнах континентального права він є законодавчо закріпленим, а міжнародні стандарти там носять рекомендований характер [12].

Аналізуючи етапи становлення концепцій оцінки за історичною та справедливими вартостями, бачимо які саме чинники зумовили перехід від однієї концепції до іншої.

Якщо провести паралель з періоду початкового становлення концепції справедливої вартості (кін. XIX ст. – поч. XX ст.), то можна сказати, що в найближчому майбутньому буде існувати змішана модель обліку та звітності. Оцінка об'єктів обліку за справедливою вартістю буде застосовуватися там, де

це практично можливо, а саме для активів та зобов'язань, для яких існує активний ринок [12]. На даний момент ми спостерігаємо застосування концепції в практичному аспекті. Від результатів застосування стандарту МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» буде залежати як довго існуватиме ця концепція.

Вибір однієї оцінки і повне заперечення іншої призводять до спотворення окремих характеристик господарюючого суб'єкта. Тому Л. А. Чайковська рекомендує застосування множинності оцінок за історичною та справедливою вартостями у фінансовій звітності. Інформацію про справедливу вартість активів і зобов'язань слід показувати додатково і визначати її розрахунковим шляхом без відображення на рахунках обліку, якщо інше не передбачено чинними нормативними документами з бухгалтерського обліку та звітності [50].

Отже, в цьому питанні було розглянуто значення існуючих сучасних концепцій в бухгалтерському обліку, а також зазначені основні положення кожної з них. Кожна з концепцій обліку має свої характерні особливості, що відрізняє її з поміж інших. Розглянувши погляди різних вчених щодо застосування концепцій в бухгалтерському обліку при оцінці об'єктів обліку, можна зауважити, що на сьогодні вагомого значення набуває справедлива вартість, яка на сьогодні вже виокремилася в окрему концепцію. Сучасний стан бухгалтерського обліку потребує використання змішаної моделі обліку та звітності.

1.2 Інтерпретація сучасних концепцій бухгалтерського обліку

Сучасний етап розвитку концепцій бухгалтерського обліку передбачає використання вартісних концепцій обліку, які викликають чимало дискусійних питань у науковому середовищі. Кожна з концепцій обліку має свої етапи становлення та характерні особливості, що було розглянуто у попередньому питанні. Здійснивши аналіз поглядів різних вчених щодо

застосування концепцій в бухгалтерському обліку при оцінці об'єктів обліку, спостерігаємо, що на сьогодні наявна дискусія щодо використання концепції історичної та справедливої вартості. Особливо актуальним є стан оцінки у вітчизняній практиці обліку, який потребує детальної уваги в якості оцінювання об'єктів обліку господарюючими суб'єктами.

Зосередимо увагу на розкритті змісту та основних характеристик концепції обліку за історичною вартістю, оскільки сучасні українські підприємства досить часто використовують наведену вартість як одну основних при оцінюванні своїх активів та зобов'язань.

Зазначимо, що в основі концепції обліку за історичною вартістю покладено поняття «історична (фактична) собівартість». Пояснення сутності історичної вартості за різними підходами наведено у таблиці Г.1 (Додаток Г).

Крім того, одним із важливих та фундаментальних принципів в бухгалтерському обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [39] є принцип історичної (фактичної) собівартості. Згідно з даним принципом пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Суть цього принципу полягає в тому, що об'єкти обліку визнаються у фінансовій документації за ціною придбання, тобто за їх собівартістю.

Щодо принципу історичної собівартості, то в системі формування та управління вартістю підприємства пріоритетним є використання історичної оцінки в якості бази для розрахунку показників вартості. Однак на сьогодні залишається невирішеною проблема можливості використання принципу історичної собівартості для оцінки факторів генерування й руйнування вартості, оскільки відображення в балансі здійснюється за зниженою вартістю, що призводить до виникнення прихованих резервів.

Відповідно до US-GAAP (системою загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку) поняття «історичної вартості» не зазначається в якості принципу на рівні концептуальної основи. Н. М. Королюк додає, що в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, як і в US-

GAAP, історична вартість не визнається в якості певної бухгалтерської категорії. Він наголошує на тому, що не слід плутати концепцію історичних витрат із якісною характеристикою «співвідношення вигід і витрат», бо дана характеристика стосується інформації, а не об'єктів обліку [19].

Вітчизняні та зарубіжні дослідники зазначають, що оцінювання об'єктів обліку на основі історичних витрат є загальноприйнятою практикою. Наприклад, як відмічає Г. Лант, традиційно фінансова звітність готується із використанням концепції історичних витрат, що, більшою мірою, здійснюється ще і до сьогодні. На думку автора «... оцінка за історичною вартістю має свою об'єктивність та може бути перевіреною на відміну від інших методів. Кожна вартість може бути підтверджена кількістю, заплаченою третій стороні під час здійснення операцій» [56].

Однакові погляди щодо основної переваги визнання об'єктів обліку за історичною вартістю мають такі вчені як Е. Хендріксен [48], Дж. Базлі та Дж. Джонс [57]. Всі вони зазначають, що причиною застосування оцінки за історичною вартістю (на відміну від поточної ринкової вартості) є її надійність, та наявність і доступність до вихідних документів, що повністю відповідають сплаченій сумі грошових коштів.

Н. М. Королюк [16] та С. Ф. Легенчук [19] при своєму науковому дослідженні виділяють переваги та недоліки застосування оцінки за історичною собівартістю, деякі з них наведено у таблиці Г.2 (Додаток Г).

Таким чином, можемо зауважити, що оцінювання об'єктів обліку за історичною вартістю має свої характерні переваги та недоліки. На їх основі можемо краще зрозуміти причини зміни концепції оцінки за історичною вартістю, що розглядалися в питанні 1.1. Прихильники концепції оцінки за історичною вартістю основною перевагою вважали визначення реального фінансового результату діяльності компанії, за показниками якого можна було б судити про досягнення мети діяльності підприємства.

Оцінка активів та зобов'язань за історичною вартістю в бухгалтерському обліку є об'єктивною та надійною серед інших методів оцінювання. Проте на

сучасному етапі становлення обліку використання історичної вартості стає менш популярним.

Перейдемо до наступної концепції обліку, яка передбачає використання справедливої вартості при оцінці об'єктів обліку. Оскільки на сьогодні наведена концепція є об'єктом дискусійних питань у зв'язку з глобалізаційними процесами, змінами концептуальних положень бухгалтерського обліку, що проявляються в трансформації облікових практик.

Розглянемо більш детально концепцію обліку за справедливою вартістю, так як сучасний стан оцінки в вітчизняній практиці обліку потребує більше уваги щодо значення та методики використання справедливої вартості.

На основі оцінки засобів за вартістю їх вибуття, що вимірювалась цінами на організованому ринку було здійснено розробку справедливої вартості. Така вартість є досить зручною для здійснення глобальних процесів в обліку на відміну від історичної вартості, що відображає ціни конкретних угод і має місцевий характер. Ці ідеї лягли в основу справедливої вартості, що являється одним з найбільш дискусійних питань у бухгалтерській літературі другої половини ХХ – початку ХХІ ст. [27].

Не дивлячись на актуальність проблеми оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю понятійний апарат, пов'язаний з даними обліковими процедурами, знаходиться на стадії формування. Деякі погляди вчених щодо визначення справедливої вартості наведемо у Додатку Д.

Можемо зазначити, що багато хто з дослідників звертав свою увагу на значення справедливої вартості в оцінці об'єктів бухгалтерського обліку та пояснювали його по різному. Зауважимо, що поняття «справедлива вартість» має умовний характер та передбачає вартість майна, зобов'язання чи капіталу організації, що визначається при обміні між обізнаними, незалежними та зацікавленими учасниками ринку на певну дату.

С. Голов зазначає, що особливість справедливої вартості полягає у її певній самостійності від дати та витрат, що пов'язані з виникненням зобов'язань та придбання активів, намірів конкретного підприємства щодо їх розміщення [8].

М. Бондар [4], С. Голов [8] та багато інших дослідників наголошують, що оцінка за справедливою вартістю є однією з найбільш суперечливих проблем в бухгалтерському обліку. На їхню думку МСФЗ та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань. Це зумовлює самостійність щодо здійснення реальних та облікових оцінок, а також дозволяє легально маніпулювати даними обліку й звітності.

Сутність категорії «справедлива вартість» в бухгалтерському обліку розглядають з різних сторін. Але всі дослідники сутності справедливої вартості свої думки висували виходячи з певних встановлених стандартів. Тлумачення поняття «справедлива вартість» національним та міжнародним стандартами наведено на рисунку Д.1 (Додаток Д).

Таким чином, П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» лише зазначає саме визначення даного поняття, а особливості оцінки справедливої вартості та здійснення її процедури суб'єктом господарювання відображається в МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» (далі – МСФЗ 13). У американському стандарті SFAS 157 «Вимірювання справедливої вартості» зазначаються певні правила та процес оцінювання активів та зобов'язань за справедливою вартістю, використання цін принципового ринку, наводиться інформація про учасників ринку, приклади вживання та ін.

У своїх дослідженнях вважатимемо тлумачення справедливої вартості за МСФЗ 13 як одне з основних понять для з'ясування процедури оцінювання активів та зобов'язань.

Застосування справедливої вартості в системі бухгалтерського обліку також має свої переваги та недоліки, деякі з них наведено на рисунку Д.2 (Додаток Д). Дослідивши роботи багатьох науковців та практиків, можна зауважити, що застосування справедливої вартості дозволяє підвищити рівень надійності облікової інформації при зростаючих потребах її користувачів, призводить до більшої порівнянності показників звітності суб'єктів господарювання, а також є ефективнішою основою для оцінки майбутніх

грошових потоків порівняно з витратами, що є важливим для зовнішніх користувачів.

Зазначимо, що використання оцінки за справедливою вартістю дозволяє підвищити надійність необхідної інформації, що є актуальним для її користувачів, а також дозволяє порівнювати показники фінансової звітності, є об'єктивною для майбутніх грошових надходжень тощо. Але справедлива вартість, як й історична вартість, має негативні моменти у практичному використанні. Тому можна вважати, що на сьогодні в бухгалтерському обліку застосовується змішана модель оцінки об'єктів обліку.

Отже, здійснивши інтерпретацію історичної та справедливої вартості, як одних з найважливіших сучасних концепцій бухгалтерського обліку, можна вважати кожна з вартостей має свої характеристики та особливості, що зазначаються у національних та міжнародних стандартах. На сьогодні у науковому середовищі досить актуальною є дискусія щодо застосування концепцій за історичною та справедливою вартістю, що формує відповідно переваги та недоліки використання кожної з них. Тому сучасний розвиток бухгалтерського обліку має зумовлювати визнання активів та зобов'язань за змішаною моделлю оцінки, що підтверджують наукові розробки багатьох дослідників. Дійсно, якщо проаналізувати способи вимірювання активів та зобов'язань, то на сьогодні існує дві техніки оцінки об'єктів обліку: за історичною та справедливою вартостями.

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Сучасний стан оцінки об'єктів в бухгалтерському обліку

Під час аналізу сучасного стану оцінки об'єктів обліку розглянемо господарську діяльність та дослідимо фінансовий стан на основі бази проходження практики, а саме приватного малого підприємства «Віртус Інтерпрес» (далі – ПМП «Віртус Інтерпрес»). Проведемо оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства на основі форм фінансової звітності за 2015-2017 рр. (Додатки Е.1, Е.2, Е.3) за допомогою показників, які детально характеризують фінансово-господарський стан: майновий стан, ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність та рентабельність підприємства.

Важливим етапом під час аналізу фінансової діяльності підприємства є дослідження у динаміці змін фінансово-економічних показників, що наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Фінансово-економічні показники діяльності підприємства за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Середній абсолютний приріст
	2015	2016	2017	
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	472,4	491,3	488,5	5,37
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	466,7	482,7	571,5	4,93
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	204,5	178,7	203,4	-0,37
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	82,7	165,0	208,6	41,97
Валюта балансу, тис. грн.	173,7	461,2	610,4	145,57
Власний капітал, тис. грн.	127,2	288,3	495,8	122,87
Власні оборотні кошти, тис. грн.	96,1	160,8	235,1	73,00
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	27,3	85,9	64,8	12,50
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	23,8	13,2	2,2	-0,53

Здійснивши аналіз фінансово-економічних показників діяльності фірми за 2015-2017 рр., можна сказати, що в цілому показники покращилися. Про це свідчать показники, які зросли за даний період. Величина собівартості реалізованої продукції та дебіторська заборгованість зменшилися. Однак, у 2017 р. розмір чистого прибутку на підприємстві знизився на 18 900 грн.

Так, для оцінки майнового стану підприємства слід використовувати показники, що наведені у таблиці 2.2. Оцінка системи показників надасть можливість визначити, наскільки ефективно використовується майно підприємства, чи відбувається оновлення основних засобів сучасною технікою тощо.

Таблиця 2.2 – Показники майнового стану підприємства за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт зносу	0,77	0,87	0,80	102,09
Коефіцієнт оновлення	0,46	0,37	0,51	103,35
Фондовіддача	4,51	2,49	2,46	73,91
Фондоємкість	0,22	0,40	0,41	135,30

Аналізуючи показники майнового стану та ефективності використання основних засобів слід зазначити, що на підприємстві достатньо ефективно використовується майно підприємства. Збільшення коефіцієнта зносу за досліджуваний період на 2,09% свідчить незначне зростання частки зношених основних засобів у загальній їх вартості. Коефіцієнт оновлення основних засобів за період з 2015 р. до 2017 р. зріс на 3,35 %, що говорить про присутнє оновлення основних засобів у частині вже наявних. Розрахунок величини фондівіддачі показує низький рівень віддачі від використання кожної гривні, витраченої на основні виробничі фонди, тобто ефективність вкладення цих коштів з кожним роком знижувалась. Щодо фондомісткості, то бачимо зростання частки вартості основних фондів, яка припадає на кожен гривню продукції, що випускається за аналізований період на 35,3 %.

Дослідимо показники ліквідності та платоспроможності на прикладі даних таблиці 2.3. Як ми знаємо, ліквідність відображає здатність перетворити актив на грошові кошти за короткий термін та без втрат його ринкової вартості. При оцінці ліквідності підприємства, розрахуємо основні показники покриття, швидкої та абсолютної ліквідності, чистий оборотний капітал.

Таблиця 2.3 – Показники ліквідності та платоспроможності підприємства за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт покриття	1,59	1,00	0,77	69,38
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,59	1,01	0,77	69,66
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,13	0,62	0,34	163,10
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	16,20	0,80	14,70	95,26

Аналізуючи показники ліквідності та платоспроможності, зазначимо, що ПМП «Віртус Інтерпрес» за досліджуваний період достатньо ефективно використовувало фінансові ресурси та вчасно погашало свої борги перед кредиторами, тобто підприємство має достатній рівень платоспроможним.

Розрахований коефіцієнт покриття (загальної ліквідності) характеризує недостатній рівень підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання з оборотних коштів. Дані значення перевищують нормативне значення (дорівнює або більше 1) за 2015-2017 рр. У 2017 році показник знизився до 0,77 і у порівнянні з 2015 р. зменшився на 30,62%

Коефіцієнт швидкої ліквідності зменшився на 30,34 %, що говорить про зниження платіжних можливостей щодо погашення поточних зобов'язань за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів. Фактичні значення коефіцієнта перевищують нормативне (0,6-0,8) за весь досліджуваний період.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності за досліджуваний період становить більше від нормативного значення (більше 0). Його зростання на 63,1 % свідчить про те, що збільшилась частка короткострокових зобов'язань і це

дозволяє підприємству здійснювати погашення найближчим часом, при цьому не чекати оплати дебіторської заборгованості або реалізації активів.

Чистий оборотний капітал підприємства протягом 2014-2016 рр. зменшився на 4,74%. Розраховані фактичні дані показника є більшими від нормативного значення (більше 0). Величина чистого оборотного капіталу у 2017 р. порівняно з 2016 р. зростає до 14,70. Тобто підприємство не завжди вчасно погашало свої короткострокові зобов'язання оборотними коштами.

Результати аналізу фінансової стійкості підприємства наведемо у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Показники фінансової стійкості підприємства за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт автономії	0,73	0,49	0,56	87,44
Коефіцієнт фінансової стійкості	1,37	2,04	1,79	114,36
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,13	0,01	0,10	88,97
Коефіцієнт фінансування	0,37	1,04	0,79	146,63
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,37	0,01	0,29	88,76

Отже, аналіз проведених розрахунків показує, що ПМП «Віртус Інтерпрес» станом на кінець 2017 р. є достатньо фінансово стійким, тобто воно має гарантовану платоспроможність у звичайних умовах господарювання та ймовірних змін на ринку.

Коефіцієнт автономії відповідно до нормативів повинен перевищувати 0,5, тобто за досліджуваний період даний коефіцієнт відповідає нормативу (0,73-0,56). Це говорить про те, що фірма забезпечена власними коштами і є незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансування відображає співвідношення залучених і власних засобів, тому за аналізований період показник зріс на 14,36%. Можна сказати, що залежність підприємства від залучених засобів на підприємстві є низькою.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу у 2017 р. показує, що 0,10 грн. власних коштів було вкладено на кожну 1 грн. оборотних активів. Протягом 2015-2017 рр. він зменшився майже на 11%, що говорить про недостатню гнучкість у використанні власного капіталу для фінансування поточної діяльності.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами за аналізований період зменшився на 11,24%. Значення цього показника за 2015 р. та 2017 р. є більшим від нормативного (0,1). Це свідчить про те, що Товариство достатньо є забезпеченим власними оборотними коштами для здійснення поточної діяльності.

Наступним етапом аналізу є розрахункові показники ділової активності, що відображають швидкість обертання матеріальних запасів підприємства, його активів, розрахунків з зі своїми контрагентами та ін. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Показники ділової активності підприємства за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт обертання матеріальних запасів	371,82	893,50	508,50	116,94
Період обертання матеріальних запасів, дні	1	0	1	86
Коефіцієнт обертання активів	3,11	2,22	1,85	77,10
Період обертання активів, дні	116	162	195	130
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	11,14	8,52	6,39	75,74
Період обертання кредиторської заборгованості, дні	32	42	56	132
Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	9,18	26,09	62,53	261,02
Період обертання дебіторської заборгованості, дні	39	14	6	38
Операційний цикл, дні	40	14	6	40
Фінансовий цикл, дні	8	28	50	252

Проведений аналіз ділової активності свідчить про те, що протягом 2015-2017 рр. підприємство досить ефективно використовувала власні ресурси

при здійсненні господарської діяльності, проте існують певні труднощі при обертанні активів та кредиторської заборгованості Зростання коефіцієнта обертання матеріальних запасів протягом 2014-2016 рр. на 16,94% свідчить про те, що підприємство добре розпоряджається своїми запасами. Збільшення коефіцієнта обертання дебіторської заборгованості за 3 роки відбулося аж на 161%, що є позитивним явищем, оскільки підприємство швидше отримує своєї платежі за надані товари та послуги.

Одним з важливих елементів аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства будь-якого виду діяльності є оцінка його рентабельності (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 - Показники рентабельності підприємства за 2015-2017 рр., %

Показники	Роки			Середній темп росту
	2015	2016	2017	
Рентабельність діяльності	0,18	0,34	0,37	143,52
Рентабельність виробництва продукції	0,40	0,92	1,03	159,25
Рентабельність власного капіталу	0,99	1,28	1,52	124,26
Рентабельність активів	0,55	0,55	0,48	93,25

Дані аналізу свідчать, що ПМП «Віртус Інтерпрес» має достатній рівень рентабельності, тому що за досліджуваний період середній темп росту майже всіх показників зростав. Підвищення показника рентабельності діяльності на 43,52 % свідчить про збільшення ефективності господарської діяльності підприємства. Рентабельність виробництва продукції у 2017 р. показує, що на кожну 1 грн. витрачену при здійсненні господарської діяльності отримано 1,03 грн. прибутку. Підвищення рентабельності власного капіталу на 24,26 % показує, що рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане підприємство є достатнім для здійснення діяльності. Проте рівень рентабельності активів у 2017 р. знизився на 7%, що свідчить про рівень прибутку, який створюється всіма активами згідно з балансом є недостатньо високими.

Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства ПМП «Віртус Інтерпрес» за 2015-2017 рр. показав, що майновий стан підприємства та ефективність від використання основних засобів має достатній рівень, оскільки відбулося зростання частки зношених основних засобів у загальній їх вартості, здійснювалося оновлення основних засобів, ефективність вкладення коштів в основні виробничі фонди з кожним роком знижувалась. Проведений аналіз ліквідності та платоспроможності говорить про те, що на підприємстві недостатньо ефективно використовувало фінансові ресурси та вчасно погашало свої борги перед кредиторами. Підприємство зменшувало свої зобов'язання у найближчий час, не чекаючи оплати дебіторської заборгованості тощо. Суб'єкт господарювання є достатньо фінансово стійким, оскільки воно є забезпеченим власними коштами і має низьку залежність від зовнішніх джерел фінансування. Показники ділової активності свідчать про те, що протягом 3 років підприємство досить ефективно використовувало власні ресурси при здійсненні господарської діяльності, проте існують певні труднощі при обертанні активів та кредиторської заборгованості. ПМП «Віртус Інтерпрес» за досліджуваний період має достатній рівень рентабельності, що свідчить про ефективність господарської діяльності підприємства.

Отже, результати аналізу дозволяють зробити висновок, що підприємство працює задовільно. Майже всі розраховані показники знаходяться на теоретично-допустимому рівні. Зазначимо, що підприємство має можливість розрахуватись за своїми зобов'язаннями та є фінансово незалежним. Проте існують показники, які відображають негативну тенденцію у діяльності підприємства. Потрібно звернути увагу на майновий стан активів, поліпшити показники з кредиторської заборгованості та надалі контролювати ефективність використання прибутку в подальшій діяльності підприємства.

2.2 Методика оцінки об'єктів обліку в сучасній практиці

На сьогодні господарські процеси суб'єктів господарювання не відбуваються без залучення активів та зобов'язань, які необхідно обов'язково оцінювати для узагальнення даних про економічні явища. Якісна оцінка об'єктів обліку на підприємстві дозволяє керівництву приймати більш ефективні управлінські рішення, а також впливає на його фінансові показники. Основні результати діяльності підприємства відображаються у фінансових звітах, за якими користувачі мають отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію.

Аналіз сучасного стану оцінки є досить важливим, оскільки саме кількісне вимірювання відсотку застосування історичної та справедливої вартості дозволить нам зрозуміти подальший розвиток концепцій оцінки за наведеними вартостями.

Зазначимо, що дані фінансової звітності підприємства ПМП «Віртус Інтерпрес», на базі якого було проходження передипломної практики, не відображають тих значень показників та механізмів, за допомогою яких можна дослідити сучасні концепції оцінки об'єктів обліку. Оскільки існує неможливість використання даних для подальшого проведення дослідження, здійснимо аналіз сучасного стану оцінки об'єктів обліку на основі фінансових звітів групи підприємств.

Для дослідження даного питання ми обрали 14 відомих підприємств України, які повинні оприлюднювати фінансові звітності. Зазначимо, що фінансова звітність досліджуваних підприємств дозволила отримати інформацію про застосування методів оцінки різних необоротних активів, серед яких основні засоби та нематеріальні активи.

Аналізуючи результати, можна сказати, що за 2015-2017 рр. із загальної кількості досліджуваних підприємств базовий підхід – за історичною вартістю – до оцінки необоротних активів застосовували 64,3 % суб'єктів господарювання. До таких підприємств належать «Фоззі Груп», «Фуршет», «Філіп Морріс Україна», «Рітейл Груп», «Омега-Автопоставка». Проте зауважимо, що при

цьому вони не здійснювали оцінку активів на зменшення корисності, що є порушенням стандартів при застосуванні даної концепції оцінки.

Для визначення кола підприємств, які застосовують альтернативний підхід до оцінки необоротних активів, розглянемо зміни первісної вартості необоротних активів та капіталу у дооцінках (Додаток К).

За даними фінансових звітів підприємств ми можемо побачити, що зміна капіталу у дооцінках здійснювалася за рахунок інших змін статей в капіталі. Наприклад, за 2015 р. через інші зміни в капіталі ПрАТ «Київстар» переніс свій капітал у дооцінках в нерозподілений прибуток.

Частина з обраних підприємств (ПрАТ «Альба Україна», ПрАТ «Нова Лінія», ПАТ «МАРС», ПрАТ «Виробниче об'єднання «Конті», ПАТ «Оболонь»), які застосовували альтернативний підхід до оцінки активів, у своїй публічній звітності та примітках до неї не зазначають особливої інформації щодо здійснених дооцінок чи уцінок необоротних активів.

Узагальнимо результати застосування альтернативного підходу оцінки (моделі переоцінки) основних засобів та нематеріальних активів підприємствами за 2015-2017 рр. у таблиці К.2 (Додаток К). Дані таблиці свідчать, що досліджувані підприємства здійснювали дооцінку та уцінку необоротних активів в різні періоди.

Таким чином, на підставі аналізу зроблено наступні висновки:

- в обліку альтернативний підхід застосовували: «Альба Україна», «Нова Лінія», «МАРС», «Виробниче об'єднання «Конті», «Оболонь», що становить 35,7 % із загальної кількості досліджуваних підприємств. Проте зміни у розмірі капіталу у дооцінках відображали 21,4 % суб'єктів господарювання;

- 64,3 % з досліджуваних підприємств застосовували базовий підхід;

- виявлено розбіжності від вимог положень П(С)БО 7, який вимагає застосування процедури здійснення перевірки необоротних активів на зменшення корисності.

2.3 Облікова політика та методи оцінювання: формування та взаємозв'язок

Необхідною умовою сучасного господарювання для прийняття управлінських рішень є облікова інформація, яка має одночасно відповідати законодавчим нормативам, потребам керівництва та інвесторам. Основним джерелом інформації про результати діяльності підприємства є дані фінансової звітності, що впливають на ефективність управлінських рішень. При цьому для її формування важливим є функціонування внутрішнього розпорядчого документа, а саме облікової політики суб'єкта господарювання.

Як відомо, облікова політика включає сукупність методів, принципів, правил, способів оцінки, форм і процедур, що мають використовуватись підприємством для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами.

Серед головних задач облікової політики можна виділити забезпечення однозначного тлумачення показників фінансової звітності її користувачами, їх правильне розуміння та можливість порівнювати з показниками звітів інших підприємств, які використовують альтернативні підходи.

Зазначимо, що до елементів облікової політики мають входити форми бухгалтерського обліку, первинних документів, внутрішніх типових форм, методи оцінки активів та зобов'язань, пороги суттєвості для різних об'єктів обліку, графіки документообігу та їх правила, технологія обробки інформації, порядок внутрішнього контролю, формування фінансової звітності тощо.

Облікова політика має бути економічно обґрунтованою, так як на основі її положень формуються основні фінансові показники діяльності підприємства. Залежно від сформованої облікової політики підприємство може впливати на ефективність використання власних ресурсів та на фінансові показники.

Розглянемо більш детально місце методів оцінки об'єктів обліку при формуванні облікової політики на підприємствах. Оскільки для оцінювання

активів та зобов'язань суб'єкти господарювання застосовують положення облікової політики, яка має діяти на кожному вітчизняному підприємстві. У свою чергу, встановлені методи оцінки об'єктів обліку суттєво впливають на дані фінансової звітності.

Досить важливо сформуванню облікової політики на підприємстві, положення якої будуть відповідати його виду діяльності, особливостям ведення бухгалтерського обліку та відповідати чинному законодавству. Ефективність облікової політики залежить від її структури формування, яка має складатися з трьох частин (рисунок 2.1).

Для забезпечення зовнішніх користувачів необхідною інформацією про методи обліку та особливості формування звітності, що містяться в обліковій політиці можна виділити у змісті Приміток до річної фінансової звітності спеціальний розділ щодо розкриття облікової політики. Цей розділ має включати методичний аспект облікової політики, через яку реалізується політика складання фінансової звітності, та інші важливі зміни.

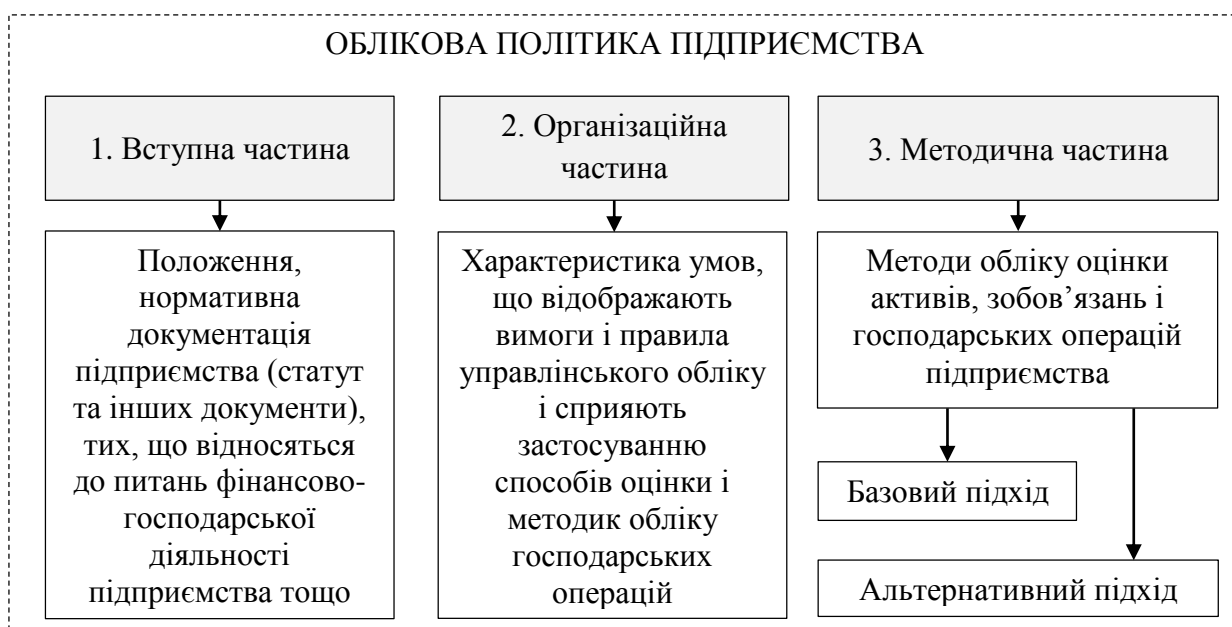


Рисунок 2.1 – Структура формування облікової політики

Джерело: складено автором.

Складові облікової політики можуть по-різному впливати на звітні показники суб'єктів господарювання. Зокрема через вартість активів і зобов'язань сформовані елементи облікової політики впливають на показники Балансу та на Примітки до річної фінансової звітності. Наведемо основні об'єкти облікової політики, що найбільше впливають на складання фінансової звітності на рисунку 2.2.

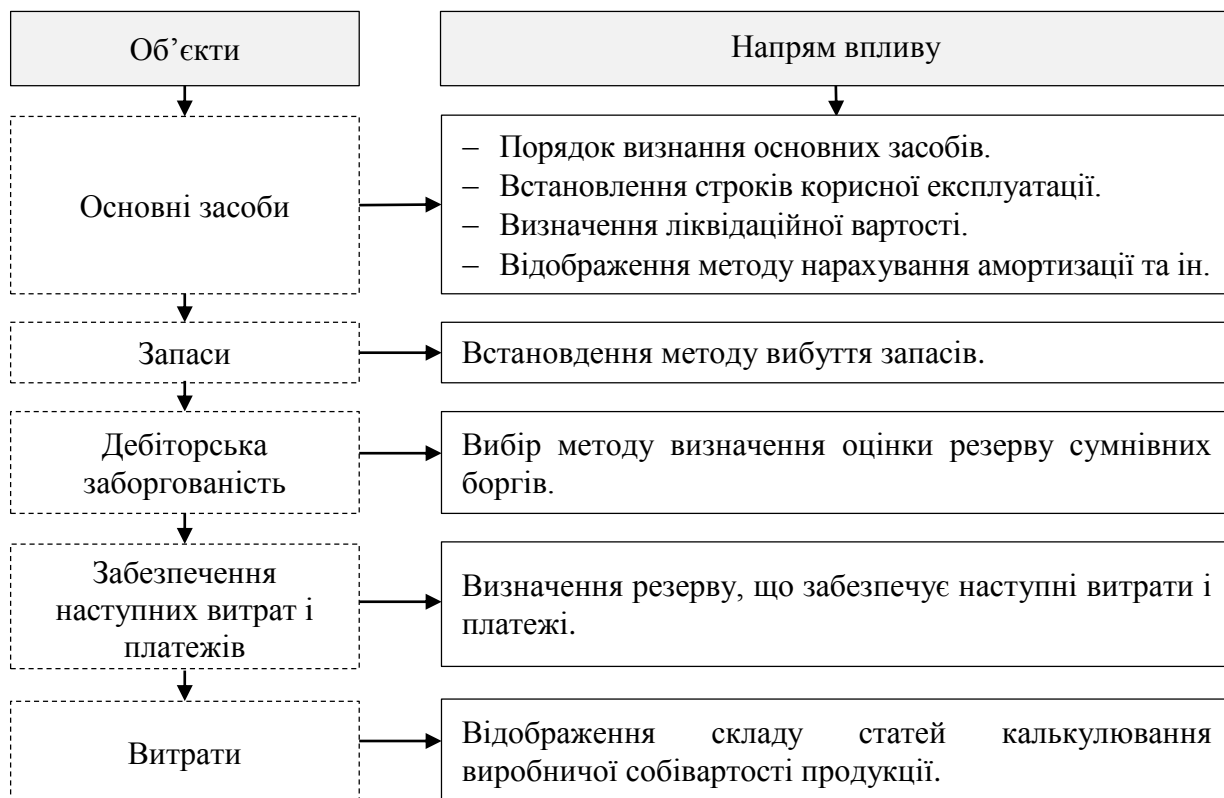


Рисунок 2.2 – Вплив основних об'єктів облікової політики на показники фінансової звітності підприємств

Джерело: складено автором.

Як бачимо, однією з важливих частин облікової політики є її методичний аспект. При формуванні даного розділу суб'єкти господарювання, як правило, обирають базовий або альтернативний підходи.

Тому вітчизняні підприємства мають обов'язково зазначати інформацію стосовно методів оцінки об'єктів обліку. Зокрема, за базовим підхід можна вважати оцінку об'єктів за історичною вартістю. Обираючи альтернативний

підхід, підприємство може проводити оцінювання за справедливою вартістю. Тобто розглянуті нами раніше концепції обліку базуються на використанні як історичної, так і справедливої вартостей.

З результатів досліджень фінансових звітів 14 українських підприємства, можемо сказати, що з методичного аспекту в облікових політиках підприємств:

– «Альба Україна», «Нова Лінія», «МАРС», «Виробниче об'єднання «Конті», «Оболонь» детально не зазначено інформацію про використання альтернативного підходу;

– «Фоззі Груп», «Фуршет», «Мако Холдінг», «Філіп Морріс Україна», «Рітейл Груп», «Омега-Автопоставка», «Київстар», «ВФ Україна», «Укртелеком» вказували на застосовування базового підходу.

При визначенні методичної частини облікової політики необхідно вказувати всі методи оцінки обліку обліку. Облікова політика для потреб керівництва при наявності альтернатив має включати лише способи ведення обліку, що потрібні для формування правильних і ефективних управлінських рішень. Результати досліджень показують, що вітчизняні підприємства не наводять детальну інформацію стосовно використаних методів оцінки. Лише деякі суб'єкти господарювання відображали інформацію про використання вартостей активів та зобов'язань у примітках до звітності, що становить 57,14 %.

Отже, одним з найважливіших складових в обліковій політиці має бути висвітлений методичний аспект ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, зокрема методи оцінювання об'єктів обліку. Залежно від сформованої облікової політики суб'єкт господарювання може вплинути на фінансові результати, а також у цілому на ефективність діяльності підприємства. Тому необхідно максимально розкривати інформацію щодо методики оцінки активів та зобов'язань, оскільки вона може суттєво вплинути на фінансовий стан підприємства, управлінські рішення та їх наслідки.

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНІ НАПРЯМИ ЗАСТОСУВАННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ У КОНТЕКСТІ ПОСТКРИЗОВОГО РЕФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ

3.1 Методи оцінювання вартості, процедура їх вибору і регламентації

У сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку вагому роль відіграє глобалізація. Напрямами вдосконалення бухгалтерського обліку є становлення послідовних теоретичних і методологічних концепцій, за допомогою яких можливо оцінити облікові процеси та розробити відповідне забезпечення.

На сьогодні стан оцінки об'єктів обліку є досить актуальним та дискусійним питанням у фінансовому обліку. Визнання активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу залежить від обраної в обліковій політиці процедури застосування базового або альтернативного підходів. Базовий підхід ґрунтується на використанні концепції обліку за історичною (фактичною) вартістю, на відміну від альтернативного, в основі якого знаходиться концепція обліку за справедливою вартістю.

Для того, щоб визначити який з підходів (базовий та альтернативний) переважає в бухгалтерському обліку на сьогодні необхідно розглянути сучасні методи оцінки об'єктів фінансової звітності на дату балансу (Додаток Л). За даними таблиці Л.1 можна спостерігати як саме із прийняттям стандартів відбувається зміна концепцій оцінки за історичною чи справедливою вартостями. Для простеження за зміною наукової та практичної думки щодо застосування справедливої вартості в обліку проаналізуємо роки прийняття національних та міжнародних стандартів.

Національні стандарти практично залишалися без змін з 1999-2000 рр. Стандарти, що стосуються визнання інструментів власного капіталу були прийняті з 2013 р. Щодо міжнародних стандартів, то до кожного з них постійно вносились поправки та зміни, тобто вони завжди перебували в

редакції, на відміну від вітчизняних. Спостерігаючи за змінами стандартів, бачимо, що інтенсивність введення справедливої вартості зростала з 2008-2009 рр., тобто саме після фінансової кризи постає проблема достовірного визнання вартості об'єктів обліку та її відображення у фінансових звітах. На сьогодні в міжнародних країнах відбувається інтенсивний перехід до концепції оцінки за справедливою вартістю.

Далі розглянемо більш детально найбільш використовані методи оцінки за історичною та справедливою вартостями з метою визначення сучасних концепцій оцінки та їх роль в обліковому середовищі.

При оцінці об'єктів обліку за історичною чи справедливою вартістю суб'єкти господарювання мають враховувати чинники та ризики, що негативно впливають на процес визнання. Переваги та недоліки використання наведених вартостей було розглянуто в попередніх розділах та узагальнено у Додатку М. При застосуванні оцінки об'єктів обліку за історичною вартістю можуть виникнути певні проблеми. Серед деяких можна виділити суперечність із принципом обачності, виникає ймовірність застосування застарілих даних при зіставленні витрат з доходами тощо. Якщо підприємства використовують оцінку за справедливою вартістю, то серед можливих труднощів слід враховувати умовний характер наведеної вартості, більшу суб'єктивність облікових показників при підготовці звітності, а також неможливість її визнання за умов існування неактивного ринку.

Розглянемо застосування оцінки об'єктів обліку за історичною вартістю для виявлення особливостей застосування концепції оцінки за фактичною вартістю. Зазначимо, що механізм дії базового підходу до оцінки об'єктів обліку ґрунтується на використанні історичної собівартості. При її визначенні необхідно враховувати спосіб надходження, а також величину впливу можливих витрат підприємства на її розмір при визнанні активів. Таким чином, ми можемо узагальнити всі розглянуті моменти та процедури застосування первісної вартості для виявлення загального порядку визначення

історичної вартості для здійснення оцінки об'єктів обліку та елементів фінансової звітності (Додаток Н).

Сучасна оцінка об'єктів обліку за історичною собівартістю зазнає критики, так як з її використанням підприємство не може достовірно відображати цінність активу на основі понесених при його одержанні витрат та інші негативні фактори, які було розглянуто раніше. Попри існуючі недоліки історичної вартості, можна сказати, що вони коригуються розрахунком зменшення корисності. Зазначимо, що у вітчизняних стандартах не достатньо чітко сформульована процедура здійснення перевірки активів на знецінення (зменшення корисності). Також у стандарті наведено небагато умов та ознак за якими можна визначити зменшення корисності активів. Це призводить до складності проведення процедури зменшення корисності.

Тепер перейдемо до використання альтернативного підходу в бухгалтерському обліку, оскільки за останній час він набуває актуальності при оцінці об'єктів обліку. За національними стандартами не існує чіткої процедури визначення справедливої вартості при оцінці об'єктів звітності. Тому дослідивши стан обліку було з'ясовано, що дане питання на сьогодні залишається у національних стандартах обліку не розглянутим.

Так як справедлива вартість з'являється в обліку та звітності в результаті суттєвого відхилення від залишкової вартості, тобто при виконанні процедури переоцінки об'єктів обліку. Розглянемо облікові питання щодо здійснення переоцінки необоротних активів. Підприємство переоцінює об'єкт, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Для основних засобів порогом суттєвості вважається величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів від їх справедливої вартості [36]. В обліку при переоцінці основних засобів застосовують бухгалтерські проводки, які наведено у Додатку П.

Результати практичних досліджень показують, що на сьогодні переважна кількість суб'єктів господарської діяльності при визнанні об'єктів

обліку використовують історичну вартість (64,3 %). Тоді як 35,7 % підприємств в обліковій політиці обирають справедливу вартість. Така нерівномірна пропорція пояснюється багатьма чинниками, що викликають суперечливість концепцій оцінки за справедливою та фактичною вартістю.

Як бачимо, в умовах глобалізації, інтеграції та гармонізації в обліку постає суперечливість концепцій оцінки за справедливою та історичною вартістю. Оскільки вибір однієї оцінки і повне заперечення іншої призводять до спотворення окремих характеристик господарюючого суб'єкта. Тому для вирішення даного питання, на нашу думку, слід застосовувати змішану модель оцінок за історичною та справедливою вартостями, так як повне заперечення однієї вартості на користь іншої призводить до спотворення окремих характеристик господарюючого суб'єкта.

На підставі дослідження сучасних особливостей застосування концепцій (справедливої та історичної вартості) нами було здійснено узагальнення методичних підходів до використання історичної та справедливої вартостей в оцінці для різних об'єктів обліку (додаток Р). Запропоновані підходи до оцінки активів, зобов'язань та капіталу дозволять користувачам приймати ефективні управлінські рішення та отримувати повну, правдиву й неупереджену інформацію, що є кінцевим «продуктом» в бухгалтерському обліку.

Отже, порядок оцінки в бухгалтерському обліку залежить від обраної на підприємстві методики: базовий або альтернативний підходи. Кожен з підходів має свої характерні особливості та процедуру здійснення оцінки. Базовий підхід передбачає використання в обліку історичної (фактичної) собівартості, але різні економічні явища можуть спричинити знецінення (зменшення корисності) активів. Щодо альтернативного підходу, то в його основі знаходиться справедлива вартість, яка на сьогодні є однією з провідних вартостей у визнанні активів та зобов'язань. Даний підхід включає модель переоцінки активів та зобов'язань.

Крім того, суперечливість між використанням історичної та справедливої вартостей можна усунути завдяки застосуванню множинності

оцінок (змішаної моделі обліку) у обліку та звітності. Тобто не можливо здійснювати оцінку активів, зобов'язань чи інструментів власного капіталу за якоюсь однією вартістю (історичною чи справедливою), тому що маємо враховувати всі особливості, переваги та недоліки сучасних концепцій оцінки.

3.2 Справедлива вартість в контексті реформування бухгалтерського обліку та професійної вартісної оцінки

У результаті вивчення теоретичних аспектів використання концепції оцінки за справедливою вартістю нами було з'ясовано, що на сьогодні її значення невпинно зростає, а сучасні особливості здійснення оцінки полягають у її методиці. Невикористання справедливої вартості підприємствами при визнанні об'єктів звітності пояснюється тим, що у нас не склалося передумов для її розвитку.

Зазначимо, що правильність застосування справедливої вартості в оцінці об'єктів звітності впливає на здійснення операцій на фондовому та фінансових ринках. Використання справедливої вартості, на нашу думку, дозволяє підвищити надійність необхідної інформації, якісно здійснити порівняння показників фінансової звітності, а також вона є об'єктивною для майбутніх грошових надходжень тощо. Проте існують й критичні погляди щодо визнання об'єктів обліку за справедливою вартістю, що полягають в певній умовності щодо визначення за різними підходами, підготовці звітності в умовах невизначеності відносно майбутніх подій та оціночних значень.

Дослідження сучасного стану оцінки на підприємствах засвідчили, що справедливу вартість для оцінки необоротних активів застосовують тільки 35,7 % підприємств. Це свідчить про відставання вітчизняних підприємств від іноземних, які частіше застосовують концепцію справедливої вартості.

Здійснення переоцінки для будь-якого підприємства є трудомісткою послідовністю, що потребує залучення суб'єктів оціночної діяльності. Саме професійні оцінювачі дозволяють компанії достовірно та повно відобразити

необхідну інформацію у фінансових звітах. У додатку С більш детально наведено порівняння П(С)БО 7 та М(С)БО 16 щодо відображення в обліку вартісних різниць, що утворюються при переоцінці та амортизації. Облікові аспекти відображення господарських операцій при переоцінці за національними та міжнародним стандартом наведено у Додатку П та Додатку С. Запропонована послідовність здійснення переоцінки необоротних активів дозволяє усунути недоліки, які можуть виникнути під час проведення процедури переоцінки активів, а також дозволяє більш повно та достовірно відобразити інформацію про активи, що необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень.

В контексті реформування бухгалтерського обліку та професійної вартісної оцінки важливе місце посідає справедлива вартість. Зв'язок між оцінкою та обліком ми можемо простежити при використанні справедливої вартості, процедура якої рівнозначно є важливою як в діяльності професійних оцінювачів, так і фахівців з обліку. Визнання об'єктів обліку за справедливою вартістю на сьогодні широко застосовують у міжнародній практиці, на відміну від вітчизняного досвіду. Оцінка та бухгалтерський облік є взаємопов'язаними поняттями, оскільки у фінансовій звітності необхідно відображати повну, достовірну та неупереджену інформацію щодо вартості об'єктів обліку.

На сьогодні у вітчизняному обліку залишається актуальним питання проведення процедури визнання за справедливою вартістю. Це пов'язано й з відсутністю конкретного методичного забезпечення даної процедури. Одним із завдань нашого дослідження є розробка методичного забезпечення послідовності проведення оцінки за справедливою вартістю.

Положення МСФЗ 13 описують основні особливості процесу визначення справедливої вартості щодо об'єктів обліку, що допоможе нам визначити елементи та сформулювати процедуру її оцінки.

На першому етапі потрібно визначити конкретний актив чи зобов'язання, що будуть оцінюватися за справедливою вартістю. Саме тут суб'єкт господарювання має врахувати їх характеристики (стан,

місцезнаходження, різні обмеження тощо), які могли б взяти до уваги учасники ринку.

На другому етапі обґрунтовують підставу для визначення об'єкту обліку за справедливою вартістю. МСФЗ 13 для цього детально розписує концепцію найвигіднішого та найкращого використання. Тобто справедлива вартість враховує здатність учасників ринку генерувати економічні вигоди шляхом найвигіднішого та найкращого використання об'єктів звітності, тобто таке, яке є фізично можливим, юридично дозволеним та фінансово обґрунтованим [27].

Суть наступного етапу полягає у виявленні суб'єктом господарювання основного ринку для здійснення оцінки активів (зобов'язань). Також слід впевнитися, що операції з одиницями обліку відбуваються на цьому ринку, а якщо він відсутній, то на найсприятливішому ринку.

Перед тим як обрати основний ринок суб'єкт господарювання збирає інформацію про нього, щоб у майбутньому можна було її використати для методики оцінювання справедливої вартості. Розкриття інформації відповідно до МСФЗ є підґрунтям для ієрархії справедливої вартості, тому виділяють три рівні ієрархії джерел інформації. Кожен рівень ієрархії визначення справедливої вартості має свої характерні ознаки та відрізняється від інших за видами й якістю. Порівнюємо рівні ієрархії оцінювання за певними критеріями у Додатку У. Дана ієрархія є достатньо важливою для реалізації етапів оцінки за справедливою вартістю. Для їх здійснення суб'єкт господарювання за незмінних умов повинен використовувати найвищий з рівнів такої ієрархії.

Суть останнього етапу здійснення оцінки справедливої вартості активів чи зобов'язань полягає у знаходженні ефективної методики оцінювання справедливої вартості. МСФЗ встановлює три підходи до оцінки справедливої вартості: ринковий, витратний та дохідний. Кожен з методів повинен відповідати певним обставинам, що склалися та враховувати доступність даних.

Отже, визначення основних положень щодо послідовності оцінки за справедливою вартістю дозволяє запропонувати її методику. Крім того, в рамках кожного підходу можуть використовувати додаткові методи оцінки.

Як бачимо, оцінка об'єктів в фінансовій звітності за справедливою вартістю є досить складним та неоднозначним процесом, оскільки потрібно враховувати особливості кожного етапу процедури визначення справедливої вартості для адекватного відображення інформації у звітності. Тому наведемо у Додатку Ф загальний порядок визначення справедливої вартості об'єктів звітності, що дозволяє достовірно здійснити їх визнання при виявленні певних питань.

Отже, роль справедливої вартості в оцінці об'єктів обліку з теоретичної точки зору полягає в наданні необхідної надійної та достовірної інформації, дозволяє порівнювати показники фінансової діяльності підприємств. Сучасний стан оцінки об'єктів обліку дозволяє побачити частку підприємств, що використовують у своїй обліковій політиці альтернативний підхід. Тобто визнання за справедливою вартістю залишається одним із складних питань в оцінці об'єктів обліку. Також існують певні невідповідності щодо використання справедливої вартості за національними стандартами, які носять більше рекомендаційний характер та міжнародними стандартами, положення яких слід обов'язково розглядати при оцінці об'єктів обліку за справедливою вартістю. Однією з причин низького рівня застосування альтернативного підходу є високі витрати підприємств на професійну діяльність оцінювачів.

Таким чином, важливим моментом визначення справедливої вартості є сама методика (порядок), що є трудомістким процесом та потребує врахування багатьох факторів для ефективної оцінки об'єктів обліку. Запропонований порядок визначення справедливої вартості об'єктів оцінки дозволяє побачити не лише саму методику визначення справедливої вартості, але й прояв її переваг використання. Переваги справедливої вартості, а саме підвищення надійності необхідної інформації, якісне порівняння показники фінансової звітності, надають вітчизняним підприємствам відображати в

бухгалтерському обліку та фінансовій звітності повну, правдиву та неупереджену інформацію щодо фінансового стану, руху грошових коштів тощо. Тому, за умов гармонізації та конвергенції міжнародних стандартів обліку та звітності вітчизняним підприємствам необхідно більше звертати увагу на зростання ролі справедливої вартості при оцінці об'єктів обліку.

ВИСНОВКИ

Кожна з досліджених моделей оцінки має свої характерні особливості, що відрізняє її з поміж інших. Оцінка активів та зобов'язань за історичною вартістю в бухгалтерському обліку є об'єктивною та надійною серед інших методів оцінювання. Проте на сучасному етапі реформування та глобалізації все більше проявляються недоліки використання історичної вартості, серед яких виділяють неможливість відобразити цінність активу на основі понесених витрат, суперечність із принципом обачності, існує ймовірність застосування застарілих даних при зіставленні тощо. Це викликало пошуки альтернативної концепції оцінки в обліку, що вимагає застосування нової концепції оцінки за справедливою вартістю. Вона дозволяє підприємствам здійснювати ефективну оцінку своїх об'єктів та порівнювати облікові та звітні показники. Аналіз етапів становлення концепцій обліку дозволив виділити основні етапи розвитку концепцій оцінки.

Крім того, дослідження напрацювань вчених та практичних засад оцінки дозволило обґрунтувати необхідність паралельного застосування історичної та і за справедливої вартостей, тобто розвиток обліку зумовлює визнання активів та зобов'язань за змішаною моделлю оцінки.

На сьогодні досить складно оцінити рівень застосування основних вартостей через відсутність фінансових звітів підприємств. Проте нами було виявлено, що базовий підхід – історичну вартість застосовують 64,3%. На сьогодні частка підприємств, що використовують альтернативний підхід – справедливу вартість, складає 35,7 % від загальної кількості досліджених підприємств.

При цьому як з погляду теоретиків, так і практиків, існуючу суперечливість між використанням історичної та справедливої вартостей можна усунути. Досягти цього можна застосовуючи змішану модель обліку при оцінці активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу.

Крім того, було з'ясовано важливість висвітлення методичного аспекту ведення бухгалтерського обліку в обліковій політиці, Зокрема необхідно максимально повністю розкривати інформацію щодо методики оцінки активів та зобов'язань, оскільки вона може суттєво вплинути на фінансовий стан підприємства, управлінські рішення та їх наслідки.

Нами було обгрунтовано методичні підходи до оцінки активів, зобов'язань та капіталу в контексті застосування змішаної моделі оцінки, що дозволить підприємствам достовірно здійснювати оцінювання та отримувати повну, правдиву й неупереджену інформацію для управлінських цілей.

В контексті реформування бухгалтерського обліку та професійної вартісної оцінки важливе місце посідає справедлива вартість. Зв'язок між оцінкою та обліком ми можемо простежити при використанні справедливої вартості, процедура якої рівнозначно є важливою як в діяльності професійних оцінювачів, так і фахівців з обліку. Уточнення послідовності оцінки як за історичною, так і за справедливою вартостями елементів звітності дозволить врахувати основні моменти процедури оцінювання та уникнути труднощів під час їх визнання.

Наведені висновки підтверджені відповідними розрахунками та пройшли апробацію шляхом публікації тез та статті у фаховому науковому журналі.

Таким чином, запропоновані напрямки розвитку до оцінки за історичною та справедливою вартостями будуть сприяти більш повному та об'єктивному відображенню об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності підприємства, адже саме від цього залежить ефективність та оперативність прийняття рішень щодо стратегії і тактики розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонова Н. А. Роль балансовых теорий (статической и динамической) в современном бухгалтерском учете. *Новый университет. Серия «Экономика и право»*. 2011. №4. С. 76-80.
2. Белова Е. Л. Кризис теории бухгалтерского учета: пути решения. URL: <http://www.buliver.ru/content/view/83/44/>
3. Большой экономический словарь. URL: http://big_economic_dictionary.academic.ru/15159/СТОИМОСТЬ%2С_ИСТОРИЧЕСКАЯ
4. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку. *Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць*. 2009. №13. С. 169-177.
5. Бурденко І. М., Макаренко І. О., Шипунова О. В. Необоротні активи: облік, аудит і автоматизація : навч. посіб. Суми : Ярославна, 2015. 386 с.
6. Бухгалтерское моделирование реорганизационных процессов коммерческой организации. URL: <http://www.jourclub.ru/23/1538/4/>
7. Воронина Л. А., Москвичева Э. В. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие. *Международный бухгалтерский учет*. 2006. №12(96). С. 22-26.
8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
9. Грачова Р. Усьому своя ціна. URL: <http://dtkk.com.ua/debet/ukr/2001/27/27pr3.html>
10. Елементи МСФЗ та види їх оцінки. URL: : http://studme.com.ua/108107109414/buhgalterskiy_uchet_i_audit/elementy_msfo_vidy_otsenki.htm
11. Єрофєєва Т. А. Підходи до оцінки вартості бізнесу: проблеми їх використання. *Наукові записки. Том 68. Економічні науки*. 2007. № 68. С. 25–30.
12. Иванова О. В. Развитие методического обеспечения реализации концепции справедливой стоимости в системе учета и анализа организации : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. эконом. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Ростов-на-Дону, 2014. 25 с.

13. Историческая и справедливая (текущая) стоимость: дихотомия? URL: <http://tak-audit.com.ua/material/2015-god/139-istoricheskaya-i-spravedlivaya-tekushchaya-stoimost-dikhotomiya>

14. Историческая стоимость vs. справедливая стоимость: не так далеки, как кажутся. URL: <http://gaap.ru/news/145204/>

15. Івахів Ю. О. Концептуальні основи і методичні положення оцінювання елементів фінансової звітності підприємств. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. №2 (128). С. 278-285.

16. Исторична та справедлива оцінка в формуванні вартості підприємства. URL: <http://mylektsii.ru/1-108037.html>

17. Кияткин А. С. Теоретические предпосылки возникновения справедливой стоимости. *Вектор науки ТГУ. Серия «Экономика и управление»*. 2010. № 2 (2). С. 49-55.

18. Концепция бухгалтерского учета. Большой бухгалтерский словарь / ред.: А. Н. Азрилиян. URL: <http://vocabulary.ru/dictionary/98/word/koncepcija-buhgalterskogo-ucheta>

19. Королюк Н. М., Легенчук С. Ф. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці? *Міжнародний збірник наукових праць*. 2014. №2 (20). С. 274-284.

20. Критерії визнання інформації у фінансовій звітності. URL: <http://library.if.ua/book/52/3818.html>

21. Кушнір М. В., Маляревський В. Ю. Порівняльна характеристика підходів до оцінки вартості бізнесу. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/3_88006.doc.htm

22. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с.

23. Международные стандарты оценки. URL: http://smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf

24. Международные Стандарты Финансовой Отчетности. URL: http://smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. Основні засоби : Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. № 929_014. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014

26. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13. Оцінка справедливої вартості : Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 р. №929_068. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_068

27. МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка за справедливою вартістю». URL: http://stud.com.ua/9455/audit_ta_buhoblik/msfz_ifrs_otsinka_spravedlivoyu_vartisty

28. Національні Стандарти Оцінки: Проект НСО підготовлений Українським Товариством Оцінювачів на заміну діючим НСО. URL: http://www.uto.com.ua/files/doc/Novosti/NSO_proekt_24_12_2015_12_01_2016_FDMU.pdf

29. Нечитайло А. И., Панкова Л. В. Концепции бухгалтерского учета и отчетности и их анализ в практике хозяйствования Российской Федерации. *Аудит и финансовый анализ*. 2011. №5. С. 28-33.

30. Окунева Д. Справедлива вартість компанії та її оцінка. URL: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/071.htm

31. Основні підходи до оцінки бізнесу. URL: http://studme.com.ua/1045011710196/finansy/osnovnye_podhody_otsenke_biznesa.htm

32. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии. *Бухгалтерский учет*. 2004. №9. С.5-10.

33. Переходим на МСФО. URL: http://bdo.com.ua/perehodim_na_msfo/

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 №163. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 №817. Дата оновлення: 10.01.2012. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» :
Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92. Дата оновлення:
05.01.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL:
<http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>
38. Пошукова сторінка учасників ринку з бази даних. URL:
<http://smida.gov.ua/db/prof>
39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон
України від 16.07.1999 № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
40. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади
оцінки майна і майнових прав» (зі змінами та доповненнями): Постанова
Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 №1440. Дата оновлення: 15.04.2015.
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>
41. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність
в Україні : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III. Дата оновлення:
16.01.2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
42. Пятов М. Л. Справедливая стоимость как предмет МСФО (IFRS) 13
URL: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/071.htm
43. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и
финансовой отчетности : учеб. пособ. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство
«Экзамен», 2005. 320 с.
44. Салина А. П. Справедливая стоимость: отражение в учете и
отчетности. URL: <http://articlekz.com/article/6050>
45. Словарь терминов по управленческому учету. URL:
http://management_accounting.academic.ru/153/Историческая_стоимость_%28HISTORICAL_COST%29
46. Теории статического и динамического бухгалтерского балансов.
URL: http://afdanalyse.ru/news/teorii_staticheskogo_i_dinamicheskogo_bukhgalterskogo_balansov/2015-02-26-318

47. Финансовая энциклопедия. URL: <http://www.querywords.ru/financial-encyclopedia/h/historical-cost>
48. Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ., под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
49. Цветнова О. В. Облік прибутку: історичний аспект. URL: <http://shkolaw.in.ua/mabuldra/Облік+прибутку%3A+історичний+аспекта/main.html>
50. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Москва, 2007. 46 с.
51. Чалдаева Л. А., Усатюк Т. М. Обоснование целесообразности использования оценки по справедливой стоимости в целях повышения достоверности отражения объектов в учете и отчетности URL: <http://отрасли-права.рф/article/3806>
52. Чалий І. Справедлива вартість – це не просто, але нічого кращого бухгалтерія не вигадала. *Вісник бухгалтера і аудитора України*. 2002. №5. С. 4-6.
53. Чумаченко М. Г. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні та міжнародні стандарти обліку. К. : Інститут фінансових і банківських досліджень академії економічних наук України, 1997. 300 с.
54. Demski J. Is accounting an academic discipline? American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. Washington, 2006. 10 p.
55. Kam V. Accounting theory (2nd ed.). 1990. 581 p.
56. Lunt H. Fundamentals of financial accounting. Burlington: Butterworth-Heinemann, 2010. 750 p.
57. Nikolai L. A., Bazley J. D., Jones J. D. Intermediate accounting. Cengage Learning, 2009. 1260 p.

58. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Recognition and measurement in financial statements of business enterprises. Financial Accounting Standards Board, 2008. 27 p.

59. Statement of Financial Accounting Standards. «Fair value measurements». Norwalk : FASB, 2006. №157. 91 p.

60. Wolk H. I., Dodd J. L., Tearney M. J. Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment (6th ed.). Mason: South-Western, 2004. 721 p.