Колісник В. Ю.

Магістр 1 року навчання
факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

УДК 657.37:006.44

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ БАЛАНСОВИХ СТАТЕЙ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ НА МСФЗ

Анотація. Досліджено підходи, що склалися у світовій практиці, наведено рекомендації щодо оцінки балансових статей в умовах конвергенції національних систем обліку і звітності при реалізації стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Аннотация. Исследованы подходы, сложившиеся в мировой практике, представлены рекомендации по оценке балансовых статей в условиях конвергенции национальных систем учета и отчетности при реализации стратегии применения международных стандартов финансовой отчетности.

Annotation. The approaches prevailing in the world were researched and recommendations were developed on the assessment of balance sheet items in the convergence of national systems of accounting and reporting with respect to the strategy of implementation of international financial reporting standards.

Ключові слова: оцінка, конвергенція, національні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності (П(С)БО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Подальше реформування обліку і звітності в Україні, зумовлене змінами в економічній системі й євроінтеграційними процесами, актуалізує проблему використання світових стандартів, які відображають процеси конвергенції національних облікових систем. Оскільки гармонізована форма балансу як продукт конвергенції національних обліково-звітних систем виступає інформаційною базою для оцінки фінансового стану підприємства, то необхідне узгодження загальнометодологічних підходів до формування показників балансу, зокрема, єдність підходів до оцінки балансових статей. Актуальність та потреба подальшого вдосконалення підходів до оцінки як основного вимірника в бухгалтерському обліку, за умов узгодження оцінок статей національної звітності і МСФЗ, визначили вибір теми та цільове спрямування даного дослідження.

Значний внесок у дослідження і розвиток теорії оцінки зробили Голов С. Ф., Верига Ю. А., Малюга Н. М., Фартушняк О. В., Безкоровайна Л. В., Пасічник І. Ю. [1 – 5] та інші вітчизняні та зарубіжні науковці. У роботах цих вчених відображені різні точки зору на методи оцінок статей звітності що застосовуються, які нерідко мають протилежний характер.

Метою статті є дослідження підходів та вироблення рекомендацій щодо оцінки статей фінансової звітності в умовах конвергенції національних систем обліку і звітності під час реалізації стратегії застосування МСФЗ.

Об'єктом дослідження виступає фінансова звітність.

Предметом дослідження є оцінка балансових статей в умовах переходу національних систем обліку і звітності на МСФЗ.

Головним напрямом реформування і трансформації системи обліку в Україні та за кордоном виступає забезпечення реальності оцінки всіх елементів фінансової звітності. Сьогодні відсутня послідовність викладу і теоретичне обґрунтування методики оцінки об'єктів обліку та їх відображення у фінансовій звітності, однак існує термінологічна невідповідність і неузгодженість П(С)БО та їхньої першооснови − МСФЗ − мовою оригіналу стосовно оцінки.

Для цілей обліку й звітності ключовим поняттям оцінки об'єктів є вартість. При цьому оцінювання є процесом присвоєння грошового еквівалента елементам фінансової звітності для їх відображення в системі обліку та звітності на основі їх вартості й інших важливих параметрів (табл. 1) [6].

Таблиця 1

Визначення сутності поняття "оцінка" в бухгалтерському обліку

Автори	Визначення
1	2
Н. Грабова [7, с. 29]	Один із елементів методу бухгалтерського обліку. Спосіб грошового вимірювання засобів і процесів. Грошова оцінка є необхідною передумовою узагальнення і відображення господарських операцій в обліку і звітності

© Колісник В. Ю., 2014

Закінчення табл. 1

1	2
М. Кужельний [8, с. 47]	Оцінка − невід'ємна складова організації і ведення бухгалтерського обліку майна і зобов'язань. Це не просто елемент методу бухгалтерського обліку, а дійова контролююча функція фінансового стану підприємства
Л. Ловінська [8, с. 26]	Під оцінкою розуміється складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту
П. Німчинов [9, с. 133]	Грошова оцінка – не складова методу бухгалтерського обліку, так само як і не метод в інших економічних дисциплінах, де її використовують. Грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись. При цьому вона виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві
Концептуальна основа МСФЗ [10]	Розглядає оцінку (measurement) як процес визначення грошових сум, за якими елементи фінансової звітності мають бути визнані та відображені в Балансі та Звіті про прибуток
Ю. Верига [3, с. 136]	Під оцінкою розуміють науково обґрунтовану думку суб'єкта про вартість об'єкта, який ним оцінюється

Таким чином, оцінку необхідно розглядати як суму умовних грошових одиниць для вираження елементів фінансової звітності, виходячи з їх вартості та інших релевантних параметрів, метою встановлення якої є надання користувачам доречної і зіставної інформації для прийняття рішень.

Однією з найбільших проблем сучасної облікової теорії і практики є досягнення достовірності оцінки, адже від цього безпосередньо залежить якість інформації у фінансовій звітності. Достовірна оцінка є одним із основних критеріїв визнання статей бухгалтерського балансу. Навіть за ймовірності майбутніх вигід від активів, вибуття вигід внаслідок погашення зобов'язань та зменшення капіталу, їх не відображують у балансі, якщо неможливо здійснити їх достовірну (обґрунтовану) оцінку.

Щоб забезпечити достовірність оцінки, необхідно дотримуватися певних вимог, передбачених МСФЗ: адекватність, єдність, цілеспрямованість, порівнянність, доречність, надійність, нейтральність, обачність, своєчасність [1; 4].

Слід розглянути підходи до вибору методів оцінки статей фінансової звітності (табл. 2) [9].

Таблиця 2

Підходи до вибору методів оцінки статей фінансової звітності залежно від мети

Мета оцінки	Підходи до вибору оцінки	Сутність підходів
Синтаксична	Доходи – витрати	Оцінка активів зводиться до забезпечення розрахунку валового прибутку від основної діяльності і від усієї решти операцій
	Приріст активів	Припускає визнання і реєстрацію всіх змінених вартостей на основі достовірних даних про вартість вибуття або про суми грошових коштів, що передбачені до отримання
Семантична	Підходи, засновані на підтримці фінансової звітності	Такий підхід указує на те, що оцінка за собівартістю втратила своє значення, а перевага віддається поточній ринковій вартості
Прагматична	Підходи, засновані на корисності та релевантності отриманих даних	Такий підхід визначає, що оцінка активів релевантна тільки якщо користувач зможе встановити певні взаємозв'язки між нею й очікуваним рухом грошових коштів

Чинна практика визнає два найбільш поширені у світі підходи до оцінки активів: пооб'єктна оцінка активів підприємства та його зобов'язань; оцінка сукупної вартості активів. При оцінці статей балансу застосовується пооб'єктний підхід. Для визначення балансової вартості активів використовують такі види оцінки: історична собівартість, поточна собівартість, чиста вартість реалізації, ринкова вартість, сума очікуваного відшкодування, теперішня і справедлива вартість [3]. Однак відсутність поняття балансової вартості в П(С)БО ускладнює розуміння процесів, пов'язаних із регулюванням історичної вартості.

Традиційною для вітчизняної практики є оцінка майна за первісною вартістю (фактичною собівартістю). Її зміна допускалася лише у разі переоцінки із метою відображення результатів інфляції [2]. Дотримання цього принципу дозволяє уникнути суб'єктивності у визначенні поточної вартості активів.

Проте в сучасних умовах, коли пріоритет обліку – надання достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємств – даний підхід є проблематичним, оскільки не враховує коливання вартості активів унаслідок впливу попиту та пропозиції. Отже, сучасні умови потребують обліку активів за реальною вартістю. У світовій практиці застосовуються такі підходи до відображення впливу коливань цін на вартість активів: формування резерву на покриття приросту вартості заміщення активів, прискорена амортизація, облік за поточною купівельною вартістю, відновною вартістю, поточною вартістю, безперервний облік за сучасною вартістю.

Стосовно оцінки зобов'язань слід зазначити, що для визначення балансової вартості зобов'язань використовують історичну собівартість, поточну собівартість, вартість розрахунку, теперішню і справедливу вартість [1].

Існуюча проблема узгодження оцінок статей української звітності і МСФЗ пов'язана з відсутністю в Україні законодавчо наданої можливості застосування професійного судження для оцінки статей балансу та інших форм звітності. Так, у МСФЗ судження керівництва підприємства використовується як основа оцінки об'єктів та подання їх у балансі.

Актуальним на сьогодні залишається й питання оцінки статей балансу в умовах коливання цін, зокрема, в умовах інфляції. Щодо України, то згідно з П(С)БО 22 показники річної фінансової звітності (за умов досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 % і більше) підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. У МСФЗ для відображення впливу цін на показники фінансової звітності передбачаються такі методи: загальної купівельної спроможності, поточної вартості, комбінований, в основі яких лежать концепції збереження фінансового та фізичного капіталу [1; 10].

Таким чином, оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує такі пов'язані між собою та взаємообумовлені функції: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

Щодо оцінки конкретних об'єктів міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності не обмежуються рекомендаціями щодо вибору методів оцінки, а передбачають значну свободу у виборі методики оцінки майна (табл. 3) [5, с. 78].

Таблиця 3

Оцінка статей балансу відповідно до вимог П(С)БО і МСФЗ

Назва балансової статті	Оцінка згідно з:	
	П(С)БО	МСФЗ
Основні засоби, нематеріальні активи	Первісна вартість	Залишкова вартість
Запаси	Первісна вартість. Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Собівартість. Менша із 2-х оцінок: первинна вартість або ринкова цін
Дебіторська та кредиторська заборгованості	Первісна вартість (під час первісного визнання). Історична вартість. Справедлива вартість. Амортизована вартість. Чиста реалізаційна вартість	Справедлива (під час первісного визнання). Амортизована вартість. Чиста реалізаційна вартість
Грошові кошти	Фактична вартість	Фактична вартість
Довгострокові інвестиції	Собівартість. Справедлива вартість. Амортизована собівартість. Метод участі в капіталі	Метод участі в капіталі. Метод консолідації. За найменшою оцінкою
Поточні інвестиції	Собівартість. Справедлива вартість. Амортизована собівартість	Собівартість. Вартість, що амортизується. Ринкова вартість
Короткострокові зобов'язання	Сума погашення	Фактична вартість
Довгострокові зобов'язання	Теперішня вартість	Фактична вартість. Приведена вартість

Аналізуючи МСФЗ та МСБО, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та національні П(С)БО, варто визначити функції оцінки у процесі ведення поточного бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності. Так, підхід до тлумачення оцінки як до процесу вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку і як до процесу створення якісних характеристик облікової інформації втілено у двох принципах підготовки фінансової звітності: історичної (фактичної) собівартості та обачності.

Таким чином, у сучасних умовах, коли головною метою обліку є надання достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, пріоритетним підходом має бути оцінка за поточною ринковою вартістю на противагу оцінці за історичною собівартістю.

У результаті проведеного дослідження визначені методи оцінок окремих статей фінансової звітності, які дозволяють найбільш реально одержувати необхідну інформацію про фінансовий стан підприємства.

Незважаючи на велику кількість праць з дослідження визначення підходів оцінки як основного вимірника балансових статей фінансової звітності за умов переходу національних стандартів до МСФЗ, відсутність її єдиної структурно-методичної основи залишається ускладнюючим фактором для інтеграції економіки України у світову економічну систему.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с. 2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 3. Звітність підприємств : навч. посіб. / за ред. проф. Ю. А. Вериги. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 356 с. 4. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : автореф. на здобуття наук. ступеня дис. канд. екон. наук : 08.06.04. / Н. М. Малюга. – К., 1999. – 23 с. 5. Селіванова Ю. В. Дискусійні аспекти оцінки балансових статей в умовах конвергенції національних систем обліку і звітності / Ю. В. Селіванова // Економіка і організація управління. – № 2 (10). – 2011. – С. 73–77. 6. Івахів Ю. О. Питання оцінки в бухгалтерському обліку: термінологічний аспект / Ю. О. Івахів // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 1–2. – С. 70–73. 7. Грабова Н. М. Бухгалтерський облік у торгівлі : навч. посібн. / Н. М. Грабова, В. М. Домбровський ; за ред. М. В. Кужельного. − К. : А.С.К., 2004. − 800 с. 8. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. − 2005. − № 8−9. − С. 45−49. 9. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. − К. : Вища школа, 1977. − 240 с. 10. Концептуальна основа МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/. – Назва з екрану. 11. Олійничук В. М. Оцінка статей фінансової звітності та її вплив на схвалення управлінських рішень в процесі їх взаємодії / В. М. Олійничук // Бухгалтерський облік та звітність. – № 4. – 2011. – С. 52. 12. Фартушняк О. В. Признание и оценка дебиторской и кредиторской задолженности в отечественной и зарубежной практике [Электронный ресурс] / О. В. Фартушняк, Л. В. Безкоровайная, И. Ю. Пасичник // БИЗНЕС ИНФОРМ. – № 2 (2). – 2011. – Режим доступа к журн. : www.business-inform.net.

УДК 657.421.3

Євдокімова В. В.

Магістр 1 року навчання
факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Анотація. Розглянуто поняття нематеріальних активів, визначено особливості та проблеми їх обліку на основі робіт вчених. Зроблено відповідні висновки. Наведено класифікацію нематеріальних активів, а також запропоновано нову класифікацію, враховуючи особливості об'єкта, що аналізується.

Аннотация. Рассмотрено понятие нематериальных активов, определены особенности и проблемы их учета на основе работ ученых. Сделаны соответствующие выводы. Приведена классификация нематериальных активов, а также предложена новая класификация с учетом особенностей анализируемого объекта.

Annotation. The concept of intangible assets was considered. Features and problems of their accounting were identified on the basis of works of scientists. Proper conclusions were drawn. Classification of intangible assets was given. A new classification was offered taking into account peculiar features of the object under consideration.

Ключові слова: нематеріальні активи, амортизація, термін корисної експлуатації, економічна вигода, ступінь зношеності.

© Євдокімова В. В., 2014