УДК 657

Легенчук С.Ф.,
Королюк Н.М.

ПРИНЦИП ІСТОРИЧНОЇ ВАРТОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ:БУТИ ЧИ НЕ БУТИ В ПОСТІНДУСТРІАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ?

Проаналізовано сутність принципу історичної вартості, особливості його реалізації в міжнародних та національній моделях обліку. Розглянуто підходи до удосконалення та напрями критики принципу історичної вартості, визначено його роль в системі обліку в умовах переходу до постіндустріальної економіки

Постановка проблеми. Як зазначають проф. С. Басу та проф. Г. Веймайр [12, с. 224] бухгалтерський облік на основі історичних витрат втілює пам'ять про минулі операції, і таким чином є фундаментальною рушійною технологією людського прогресу. Автори настійно наголошують на необхідності подальших досліджень, які дозволять виявити ключові переваги та недоліки концепції історичної вартості у порівнянні із іншими підходами до вимірювання, що базуються на розвиненій структури людського мозку[1]. Виходячи із поглядів дослідників на сьогодні, в умовах розвитку постіндустріальної економіки, необхідним є встановлення сутності та аналіз можливості застосування принципу історичної вартості в бухгалтерському обліку, що сприятиме приведенню системи бухгалтерського обліку до вимог користувачів бухгалтерської інформації.

Метою дослідження є аналіз сутності принципу історичної вартості в бухгалтерському обліку та можливість його подальшого використання в якості принципу в постіндустріальній економіці.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням розгляду сутності та аналізу використання принципу історичної вартості присвятили свої праці М. Глаутьє, С.Ф. Голов, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, Р. Маттессіч, В.Ф. Палій, А.В. Рабошук, А. Ріаї-Белькаой, Ж. Рішар, Х.П. Сендерс, Я.В. Соколов, Р.Р. Стерлінг, Е. Хендріксен, Р.Дж. Чемберс та ін.

Виклад основного матеріалу дослідження. ***Сутність принципу оцінки за історичною вартістю та переваги її застосування в бухгалтерському обліку.*** Як показав аналіз історичного розвитку застосування принципу історичної вартості можна встановити, що даний принцип однією із визначальних характеристик подвійної системи обліку, без якої уявлення про її існування в тому стані, в якому її можна спостерігати сьогодні, були б неможливі. Це обґрунтовується часовою орієнтацією предмету бухгалтерського обліку, що спрямована в минуле. Внаслідок цього бухгалтерський облік виступає системою, яка має адитивні характеристики, що дозволяють застосовувати метод оцінки на основі історичних витрат.

Адитивний характер елементів бухгалтерського обліку був теоретично обґрунтований постулатами синтетичного та аналітичного обліку Ж. Саварі (1675 р.) [8, с. 95], а також в першому постулаті розробника логісмографії Дж. Чербоні (1873 р.), який підтвердив адитивність бухгалтерського балансу на основі багатоступінчастої системи класифікації [5, с. 56]. Надалі адитивність обліку остаточно була обґрунтована представниками математичної теорії Дж. Россі

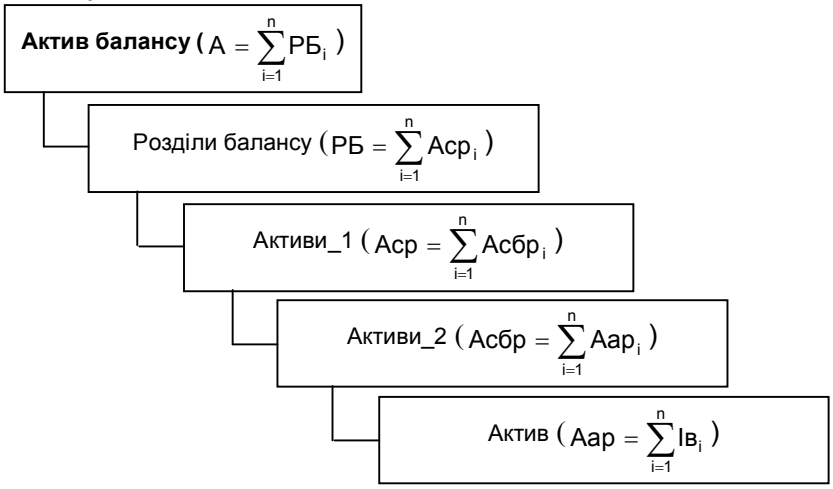
[1] Погляди проф. С. Басу та проф. Г. Веймайра пояснюються тим, що автори стоять на позиції розробленої ними концепції нейрообліку, за якою окремі виділені в бухгалтерському обліку принципи та методи базуються на аналогічних правилах функціонування людського мозку.

(1889 р.) та А. Мазетті (1910 р.), які всі свої положення будували виходячи з того основного факту, що в процесі діяльності кожного господарства завжди мають місце додатні та від'ємні елементи. Даний поділ був здійснений виходячи із балансового рівняння, за яким складові активу були додатними елементами, а складові пасиву – від'ємними.

Окрім здійснення арифметичних дій на рівні бухгалтерських рахунків та бухгалтерського балансу, Е. Леоте та А. Гільбо наприкінці XIX ст. запропонували арифметичну модель господарської операції.

Існуюча на сьогодні система бухгалтерського обліку в своєму історичному розвитку прийшла до моделі, яка дозволяє розраховувати "арифметичну вартість". Узагальнюючу характеристику такої моделі проф. Р.С. Рашитов надав за допомогою виділення одинадцяти постулатів [6, с. 44-46]. Для реалізації такої моделі якнайкраще підходить адитивний метод оцінки, зокрема, оцінка на основі історичної вартості.

Адитивність системи бухгалтерського обліку на прикладі балансу можна представити наступним чином (рис. 1).



де А – актив балансу;
РБ – розділи балансу
$А_{ср}$ – активи, що відображаються на синтетичних рахунках;
$А_{сбр}$ – активи, що відображаються на субрахунках;
$А_{ар}$ – активи, що відображаються на аналітичних рахунках;
$І_в$ – історичні витрати, що формують вартість активу.

***Рис. 1.** Порядок формування "арифметичної вартості" в бухгалтерському балансі*

В бухгалтерському обліку використовується два поняття, які стосуються концепції історичних витрат: 1) принцип історичних витрат (historical cost principle) та 2) бухгалтерський облік на основі історичних витрат (historical cost accounting). Вони не є рівнозначними між собою, оскільки друге поняття є більш ширшим та включає перше.

Бухгалтерський облік на основі історичних витрат, як зазначає проф. А. Ріаї-Белькаой, є синонім поняття "конвенційний облік" який передусім характеризується: використанням історичних витрат як ознаки елементів фінансових звітів; припущенням єдиного грошового вимірника; принципом нарахування та принципом реалізації [21, с. 538]. Про це також наголошує проф. Ж. Рішар, який бухгалтерський облік на основі історичних витрат також називає динамічною теорією бухгалтерського обліку, яка передбачає: 1) Використання концепції розрізнення різних типів активів (активи для використання та активи для продажу);

2) Дедуктивне виведення із вищеобгрунтованої класифікації типів оцінки (оцінка на основі витрат для активів, що перебувають у використанні та ринкової вартості для активів, що продаються); 3) Дедуктивне виведення із двох вищенаведених пунктів адекватного трактування основних типів активів [23, с. 26]. Подібного підходу дотримується проф. В. Кам, зазначаючи, що конвенційний облік передбачає використання історичних витрат для визначення вартості немонетарних активів [16, с. 159]. Таким чином бухгалтерський облік на основі історичних витрат, окрім застосування самої концепції історичних витрат, передбачає застосування класифікації активів, яка дозволяє встановити їх групи, відносно яких застосовується концепція, а також передбачає визначення сутності таких активів.

В пострадянських країнах більш узвичаєним є використання поняття принципу історичних витрат або історичної собівартості. Його використання означає, що вартість об'єктів, які використовуються в системі бухгалтерського обліку, формується на основі понесених на них витрат. Тобто всі операції із активами, капіталом і зобов'язаннями відображаються в бухгалтерському обліку на основі врахування понесених витрат.

Оцінка на основі історичних витрат в бухгалтерському обліку є узвичаєною та загальноприйнятою, про що зазначають як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники. Наприклад, як відмічає Г. Лант, традиційно фінансова звітність готується із використанням концепції історичних витрат, що, більшою мірою, здійснюється ще і до сьогодні [17, с. 336]. Л. Ніколай, Дж. Базлі та Дж. Джонс також пишуть, що для багатьох економічних ресурсів зазвичай компанія зберігає ціну обміну (історичні витрати) в своїх бухгалтерських записах як вартість ресурсу до тих пір, доки компанія не споживає або продає цей ресурс та вилучає його із своїх записів [20, с. 54-55]. Такої ж думки дотримуються й деякі українські дослідники. Так, Р. Грачова зазначає, що наша практика (і теорія теж) не знає більш поширеного методу оцінки активів, ніж "історична собівартість" [3].

Оцінка на основі історичних витрат відрізняється від інших методів своєю об'єктивністю та можливістю бути перевіреною. На думку Г. Ланта цей метод є об'єктивним, оскільки кожна вартість може бути підтверджена кількістю, заплаченою третій стороні під час операції [17, с. 336].

Як зазначає проф. А. Ріаї-Белькаой, витрати придбання є найбільш об'єктивною та перевірюваною основою для відображення в обліку активів та зобов'язань підприємства. Витрати були винайдені, оскільки є більш визначеними та фіксованими аніж інші пропоновані методи оцінки [22 , с. 43-44].

Однакову позицію стосовно визначення основної переваги застосування історичної оцінки займають Е. Хендріксен, М. Ван Бреда [9, с. 310] та Л. Ніколай, Дж. Базлі та Дж. Джонс [20, с. 54-55], які відмічають, що причиною використання оцінки на основі історичних витрат (на противагу іншим методам вимірювання, таким як поточна ринкова вартість або оціночна вартість) є її надійність, та наявність і доступність до вихідних документів, що підтверджують понесену суму. Також історична вартість доводить те, що незалежний покупець і продавець узгоджують вартість товару, що продається, або послуги, що надається, під час здійснення угоди, і таким чином характеризується властивостями репрезентаційної достовірності, нейтральності та здатності бути перевіреною.

Виходячи із вищенаведеного існують наступні переваги застосування історичної оцінки:

– простота використання, що не потребує застосування складного математичного апарату;

– високий рівень об'єктивності та надійності, оскільки така оцінка проводиться відносно подій, що вже відбулись, та можуть бути документально підтверджені;

– позбавляє систему обліку від прогнозних та ймовірних показників;

– замикає ланцюг створення "арифметичної вартості" в системі бухгалтерського обліку: від моменту виникнення факту господарського життя – до складання балансу.

Критика концепції оцінки на основі історичної вартості. Не зважаючи на значну кількість переваг та історичну іманентність оцінки на основі історичної вартості для бухгалтерського обліку, значна кількість вчених її використання піддає критиці вже понад 100 років.

Першими ґрунтовними критиками застосування історичної вартості в бухгалтерському обліку після впровадження її в якості загальноприйнятого інструменту були Г. Свіні (1936 р.), Ф. Шмідт (1921 р) та Т. Лімперг (1922 р.). Автори пропонували враховувати вплив зміни рівня цін в бухгалтерському обліку для забезпечення збереження капіталу підприємства. Якщо Г. Свіні пропонував індексувати історичну вартість, то Ф. Шмідт пропонував використовувати вартість заміщення. Т. Лімперг в свою чергу запропонував окрему теорію відновлювальної вартості, яка відрізнялась від підходу Ф. Шмідта тим, що передбачала використання трьох видів оцінок: теперішньої вартості очікуваних чистих надходжень від активу; чистої реалізаційної вартості активу; вартості понесених витрат, необхідних для придбання активу. Застосування конкретної із оцінок обумовлювалось їх релевантністю при прийнятті рішень у специфічних обставинах.

На сьогодні дослідники виділяють наступні напрями критики даної концепції:

– *неможливість адекватного відображення прибутку та вартості активів підприємства під час зміни цінових рівнів.* Даний недолік історично виник першим і як зазначає проф. Е. Хендріксен та М. Ван Бреда передбачає, що цінність активу для підприємства може змінюватись в часі, протягом тривалого проміжку часу вона може втрачати значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу чи як поточна ринкова ціна активу [9, с. 310]. Причинами існування цього недоліку можуть бути: наявність часового проміжку між понесенням витрат на одержання активу та моментом співвідношення цих витрат із одержаним від його використання доходом; неможливість врахування вартості грошей в часі; неможливість врахування технологічних змін, що впливають на вартість активів; неможливість врахування подій, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства.

Внаслідок неможливості адекватного відображення прибутку та вартості активів підприємства окремі дослідники зазначають, що використання історичної вартості унеможливлює надання користувачам релевантної бухгалтерської інформації. Це пов'язано з тим, що історична орієнтація методу оцінки не завжди є повністю релевантною для всіх видів управлінських рішень, особливо стратегічних, хоча і має значимий ступінь надійності. Вона також не дозволяє одержувати інформацію, що базується на ймовірних та прогнозних даних.

– *неможливість відобразити цінність активу на основі понесених на його одержання витрат.* Даний недолік, на нашу думку, має найбільше значення з позиції розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці. Це пояснюється тим, що інтелектуальний капітал підприємства через свою невідчутну та інтелектуальну природу має таку властивість, що витрати, понесені на його створення можуть значно відрізнятись від цінності таких активів. Внаслідок цього застосування історичної вартості для оцінки таких активів суперечить їх економічній

сутності. Ситуація щодо невідповідності історичної вартості та цінності активу може відбуватись не лише в умовах зміни цінових рівнів, а навіть й під час створення інтелектуального активу на підприємстві.

– суперечність із принципом обачності (консерватизму). Якщо використовувати історичну оцінку одночасно із принципом обачності, то може виникнути ситуація, коли ринкова чи інша оцінка активу буде нижчою від історичної, виходячи з цього вона має бути використана для відображення таких активів в бухгалтерському обліку. Хоча такі випадки в практичній діяльності трапляються достатньо рідко, однак вони безпосередньо стосуються інтелектуальних активів підприємства, вартість понесених на їх створення витрат має незначну кореляцію з їх цінністю.

Місце концепції історичних витрат в міжнародних та національній бухгалтерських доктринах. Після тривалого історичного розвитку, концепція історичних витрат зайняла чільне місце у складі бухгалтерської методології.

Згідно GAAP US історична вартість не визнається в якості принципу на рівні концептуальної основи. Як наслідок, серед американських дослідників відсутня єдність в поглядах стосовно її віднесення до певної бухгалтерської категорії. Так, проф. В. Кам [16, с. 159] визначає дану концепцію, як основну складову бухгалтерського обліку на основі історичних витрат. Г. Уолк, Дж. Додд та М. Терні [30, с. 132], дотримуючись подібного підходу, підносять концепцію історичних витрат над всіма постулатами та принципами бухгалтерського обліку. Проф. А. Ріаї-Белькаой [22, с. 217] відносить дану концепцію до принципів бухгалтерського обліку.

Однак не дивлячись на те, що історична вартість не визнається в якості певної бухгалтерської категорії в концептуальній основі GAAP US, у окремих її складових можна виявити посилання на необхідність її застосування (SFAC 1, SFAC 2, SFAC 5, SFAC 6, SFAC 7).

В Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, як і в GAAP US, історична вартість не визнається в якості певної бухгалтерської категорії, тобто вона не відноситься ні до основоположних припущень, ні до якісних характеристик фінансової звітності. В даному випадку не слід плутати концепцію історичних витрат із якісною характеристикою “співвідношення вигід і витрат”, що розкривається в п. 44 Концептуальної основи чи розглядається деякими дослідниками (наприклад, а Р. Шредер, М. Кларк та Дж. Кеті [25, с. 48-49] виокремлюють проникаюче обмеження (pervasive constraint) “витрати-доходи”). Оскільки дана характеристика стосується інформації, а не об’єктів бухгалтерського відображення.

Проте в п. 89 Концептуальної основи визнання активів зазначається, що актив визнається в балансі тоді, коли … має вартість на основі витрат або вартість, яку можна достовірно виміряти, а в наступному пункті вже конкретизується, що понесені витрати не можуть визнаватись активом, якщо вони не генерують майбутні економічні вигоди [29, с. 87]. Таким чином непрямо, а через визнання активів, в бухгалтерському обліку декларується застосування концепції історичної вартості. Однак одразу ж слід враховувати, що вищенаведене не означає, що дана концепція є принципом бухгалтерського обліку, оскільки наведений приклад свідчить про обмеженість її застосування лише в частині визнання активів.

В Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (п. 4) визначено, що історична (фактична) собівартість – це один із основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який передбачає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Таким чином у порівнянні із міжнародними бухгалтерськими

доктринами українське законодавство відносить концепцію історичної вартості до бухгалтерських принципів.

Змішана модель оцінки в бухгалтерському обліку. На сьогодні в міжнародних та національній бухгалтерських доктринах застосовуються різноманітні методи оцінки для різних видів активів. Вони детально описані в SFAC 5 "Визнання та вимірювання в фінансовій звітності підприємств" (табл. 1).

Таблиця 1. *Методи оцінки активів за GAAP US [26, с. 18-19]*

Методи	*Характеристика методу*
a. Історичні витрати	Історичні витрати – сума грошей або їх еквівалентів, витрачених на придбання активу, що зазвичай коректуються після придбання для амортизації чи інших призначень
b. Поточні витрати	Поточні витрати (витрати відшкодування) – сума грошей або їх еквівалентів, що повинні бути сплачені в теперішній момент за необхідності заміни існуючих на сьогодні активів
c. Поточна ринкова вартість	Ринкова вартість – сума грошей або їх еквівалентів, що можуть бути одержані від продажу активів при ліквідації. Поточна ринкова вартість також в основному використовується для активів, які як очікується, будуть продані за цінами нижчими ніж їх балансова вартість
d. Чиста реалізаційна (узгоджена) вартість	Короткострокова дебіторська заборгованість та деякі товарно-матеріальні цінності відображаються в звітності за їх чистою реалізаційною вартістю. Чиста вартість реалізації – сума грошей або їх еквівалентів, що можуть бути одержані при реалізації активу, за вирахуванням витрат на таку реалізацію
e. Теперішня (чи дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків	Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в звітності за поточною вартістю (дисконтованою за відповідною або історичною ставкою). Поточна вартість – це дисконтована вартість майбутніх грошових потоків, в які, як очікується, буде конвертований актив за вирахуванням витрат, необхідних для одержання таких грошових потоків

Статті, що відображаються в фінансовій звітності, вимірюються на основі різних характеристик (наприклад, історична вартість, витрати відшкодування, поточна ринкова вартість, чиста реалізаційна вартість, поточна вартість майбутніх грошових потоків), що залежить від природи статті та релевантності і надійності вимірюваної характеристики [26, с. 18-19].

Про необхідність застосування різноманітних баз оцінки також зазначається в МСФЗ 1 "Представлення фінансової звітності" (п. 118): для підприємства важливо інформувати користувачів про базу чи бази оцінки, що використовуються в фінансовій звітності (наприклад, історична вартість, поточна вартість, чиста ціна продажу, справедлива вартість чи вартість відшкодування), оскільки основа вкладання фінансової звітності значно впливає на аналіз, що проводиться користувачами. Якщо підприємство використовує в фінансовій звітності більше однієї бази оцінки, наприклад, у випадку переоцінки окремих видів активів, достатньо вказати категорії активів і зобов'язань, до яких застосовується кожна із баз оцінки [29, с. 912].

Таким чином в міжнародних бухгалтерських доктринах (IAS/IFRS, GAAP US) закладена можливість використання різноманітних баз оцінки при складанні фінансової звітності. Дана характеристики також стосується і національної доктрини, що підтверджує існування різних підходів до оцінки окремих об'єктів в національних П(С)БО.

Основоположником такого підходу, що передбачає використання окремих базисів для здійснення оцінки в бухгалтерському обліку, був Ховард Престон Сендерс, який у 1967 р. захистив в університеті Флорида дисертацію на тему "Вивчення різних базисів оцінки та їх вплив на періодичне вимірювання доходу" [24]. Відмінність між запропонованими авторами методами полягає в тому, що метод

поточних витрат, що використовувався Х.П. Сендерсом, в SFAC 5 був поділений на 2 методи – метод поточних витрат та метод поточної ринкової вартості.

Вищенаведене дозволяє констатувати, що на сьогодні в міжнародній та національній доктринах бухгалтерського обліку використовується змішана модель оцінки. Найяскравішим прикладом чого є розробка SFAS 141 "Об'єднання підприємств", в коментарях до якого [27, с. iii] розробники зазначають, що результатом застосування цього стандарту є використання для оцінки активів та зобов'язань при об'єднанні підприємств суміші оцінок на основі історичних витрат та справедливої вартості.

Про існування моделі змішаної оцінки в останні роки також наголошують окремі зарубіжні та вітчизняні дослідники. Так, проф. Дж. Демскі [15, с. 10] відмічає, що відповідь на запитання "Чому ми бачимо в бухгалтерському обліку суміш історичної та ринкових вартостей, що використовуються у фінансовій звітності?" є однією із найважливіших проблем, які мають бути вирішені сучасними вченими-бухгалтерами.

На думку проф. С.Ф. Голова на сьогодні в більшості випадків має місце змішане оцінювання, тобто комбінація історичної (фактичної) собівартості з теперішньою вартістю, відновлюваної собівартістю, чистою вартістю реалізації тощо [2, с. 423]. Таку ж позицію займає проф. М.І. Бондар, відмічаючи, що для кожної сфери діяльності при проведенні оцінки використовуються адекватні види оцінної вартості. Так, при оцінці операцій купівлі-продажу бізнесу або його частини важливо оцінити ринкову вартість; для страхування – вартість відтворення; для кредитування – вартість застави; для ліквідації підприємства – вартість ліквідації [1, с. 175]. Проф. Л.А. Чайковська також рекомендує застосування множинності оцінок в фінансовій звітності [10, с. 34].

Таким чином в сьогоднішніх умовах в міжнародних доктринах, як і в національній бухгалтерській доктрині, застосовується змішана модель оцінки, що передбачає використання набору оцінок залежно від виду активу та окремих ситуацій, де така оцінка застосовується.

Такий змішаний підхід об'єктивно існує на практиці, а не лише описаний в теоретичних конструкціях окремих науковців. Однак не зважаючи на це в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (п. 4) представлений принцип історичної (фактичної) собівартості. Враховуючи використання в національних П(С)БО змішаної моделі оцінки необхідним є зміна вищенаведеного принципу на принцип, який би враховував особливості практичного застосування такої моделі.

Пропозиції по удосконаленню принципу оцінки за історичною вартістю в бухгалтерському обліку. Проведені дослідження дозволяють встановити, що існують наступні варіанти подальшого використання оцінки за історичною вартістю в бухгалтерському обліку:

1. Ведення обліку лише на основі історичної вартості;

2. Паралельне ведення обліку на основі історичної вартості та ведення обліку на основі альтернативних методів оцінки;

3. Застосування змішаного варіанту – одночасне ведення обліку на основі історичної вартості та інших альтернативних методів оцінки.

Використання перших двох варіантів передбачає повне застосування в бухгалтерському обліку оцінки на основі принципу історичної (фактичної) собівартості. Однак враховуючи критику його повного застосування в бухгалтерському обліку з боку дослідників та існуючу ситуацію застосування

множинності оцінок в національній та міжнародних бухгалтерських доктринах вважаємо, що ці два варіанти не мають подальших перспектив.

Застосування третього варіанту унеможливлює повне використання принципу історичної (фактичної) собівартості, оскільки для різних видів активів використовуються альтернативні методи оцінки, обрання яких слід базувати на основі врахування їх економічної сутності. На нашу думку його використання має бути покладено в основу розробки нового принципу бухгалтерського обліку, що замінить принцип історичної (фактичної) собівартості.

При цьому слід враховувати що така заміна не передбачатиме повну відмову від використання історичної вартості. Оскільки якою б не була критика застосування методу оцінки за історичною вартістю, повністю виключити даний метод із арсеналу бухгалтерської методології, на нашу думку, неможливо, оскільки в такому випадку порушиться функціонування належної системи принципів бухгалтерського обліку, що може призвести до знищення більшості елементів подвійної системи бухгалтерського обліку. Тому концепція історичної вартості може бути позбавлена статусу пріоритетності, однак не може бути виключена в будь-якому випадку.

Емпіричним підтвердженням обґрунтованої тези є результати впровадження теорії відновлювальної вартості Т. Лімперга в діяльність компанії “Philips Electronics”. Як зазначають Дж. Боума, Д. Фіінстра та К. Гюйген [13], протягом 1945-1991 рр. компанія “Philips Electronics” використовувала дещо доопрацьований варіант теорії Т. Лімперга для складання зовнішньої звітності, однак у 1992 р. компанія змінила свою облікову політику, повернувшись до оцінки на основі історичних витрат, що обумовлювалось необхідністю вирішення таких проблем: налагодження взаємодії із акціонерами; спрощення внутрішніх бухгалтерських процедур; зменшення відмінностей з МСФЗ.

Наведені причини повернення до концепції історичної вартості в компанії “Philips Electronics” також є прикладом емпіричного підтвердження обґрунтованих вище переваг її застосування в бухгалтерському обліку.

Практика застосування моделі змішаних оцінок існувала в англомовних країнах ще на початку XX ст. відносно вичерпних активів, тобто необоротних активів, які поступово зникали в результаті їх використання або вичерпувались (шахти, кар’єри, землі з деревиною тощо). Для їх відображення в балансі використовувалась найкраща доступна оцінка (best available estimate) [11, с. 524]. В даному випадку під найкращою оцінкою розуміється такий метод оцінки активів, який враховує їх економічну сутність, що означає, що вартість активу визначається не лише виходячи із понесених на його створення витрат, а виходячи із його здатності приносити підприємству майбутні економічні вигоди. Можливо це й обумовило той факт, що в GAAP US оцінка на основі історичної вартості не була визнана в якості окремого принципу бухгалтерського обліку.

Таким чином, враховуючи розвиток бухгалтерського обліку на сучасному етапі слід модифікувати принцип історичної собівартості в принцип релевантного оцінювання, який визначає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи із економічної сутності таких активів. На нашу думку використання економічної сутності означає, що при виборі методу оцінки слід виходити із того, наскільки даний метод дозволяє відобразити цінність активу для підприємства. Якщо розуміти справедливу вартість як релевантну вартість до конкретного виду

активу (справедливість = релевантність на основі економічної сутності), то принцип релевантної оцінки також можна називати як принцип справедливої оцінки[2].

Такого ж підходу щодо необхідності модифікації принципу історичної вартості дотримується проф. С.Ф. Голов, який відмічає, що в системі глобального обліку вибір оцінки має залежати від мети та потреб користувача, що визначається як принцип релевантності оцінки [2, с. 423].

Враховуючи вищенаведене для задоволення потреб користувача слід використовувати такі методи оцінки, які найкраще відображають економічну сутність оцінюваного об'єкту. Подібні рекомендації для оцінки активів надають розробники SFAC [28, с. 7], які відмічають, що бухгалтерський вибір відносно оцінки повинен базуватись на основі природи та визначення активів та зобов'язань.

Оцінка за історичною вартістю в постіндустріальній економіці. В умовах формування та розвитку постіндустріальної економіки перед бухгалтерським обліком чітко постала проблема появи гудвілу при придбанні. Існування даної проблеми обумовлено не стільки неможливістю розробки методології його бухгалтерського відображення, а стільки із зростанням обсягу гудвілу, що з'являється в балансах сучасних підприємств. Як зазначала у 2009 р. проф. М. Меньєн, за останні 20 років накопичилась значна кількість емпіричних доказів, що вартість фірми більш близько пов'язана із ринкової вартістю її активів, аніж з їх історичною вартістю, тобто вартістю їх придбання та пов'язаними з ними витратами [19, с. 3].

Тобто основною проблемою є те, що існуюча історична оцінка активів в бухгалтерському обліку не дозволяє повністю відобразити вартість підприємства, яка була б максимально наближена до ринкової. Це пов'язано з тим, що історична вартість інтелектуальних активів не відображає їх цінності та значимості в діяльності підприємства. В умовах постіндустріальної економіки такими активами, для яких оцінка на основі історичних витрат не відповідає їх економічній сутності, є інтелектуальний капітал підприємства.

Теза про існування взаємозв'язку між гудвілом при придбанні та недооціненими нематеріальними активами або інтелектуальним капіталом підприємства обговорюється вже понад 100 років. Так, ще у 1910 р. І.К. Проппер відмічав, що наявність гудвілу в балансі підприємства пов'язана із консервативним поглядом на фінансовий стан підприємства, що передбачає зменшення вартості його активів виходячи із принципу "безпервності діяльності" [14, с. 126]. Таким чином автор наголошував про те, що виходячи із принципу безперервності, що передбачає відображення активів за історичною вартістю, у компанії, що придбає дане підприємство за ринковою вартістю, в обліку з'являється гудвіл.

У 1918 р. Дж. Т. Медден також зазначав, що використання в діяльності торгових марок призводить до виникнення гудвілу, оскільки їх автору не дозволено капіталізувати гудвіл торгової марки в обліку, виходячи із принципу безперервності [18, с. 306]. Тобто такі активи можна відображати в обліку, але лише в межах понесених витрат, що не вирішує проблеми виникнення гудвілу.

Про зв'язок історичної оцінки, яку слід використовувати за принципом безперервності, із виникнення гудвілу також зазначав проф. Я.В. Соколов: "при реалізації цього правила американці різницю між купівельною та обліковою вартістю трактують як нематеріальний актив і вводять в баланс…" [7, с. 390].

[2] Подібного підходу до розуміння оцінки за справедливою вартістю не як методу, а як її характеристики якості дотримуються також С.Ф. Голов, В.Я. Соколов та О.А. Заббарова.

Проблема взаємозв'язку між інтелектуальним капіталом та гудвілом також детально розкрита в наших попередніх дослідженнях [4, с. 132-141].

Таким чином в умовах постіндустріальної економіки, для забезпечення правдивого та справедливого погляду відносно об'єктів, що відображаються в фінансовій звітності, слід використовувати змішану модель оцінки, використання якої обґрунтовується принципом релевантного оцінювання. За цим підходом для окремих складових інтелектуального капіталу, залежно від їх економічної сутності, слід використовувати відповідні методи оцінки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Враховуючи особливості розвитку бухгалтерського обліку на сучасному етапі, що характеризується існуванням змішаної моделі оцінки, запропоновано модифікувати принцип історичної собівартості в принцип релевантного оцінювання, який визначає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи із їх цінності (економічної сутності).

За таким підходом для забезпечення правдивого та справедливого погляду відносно об'єктів постіндустріальної економіки (інтелектуального капіталу, інновацій) слід використовувати такі методи оцінки, які відображають їх цінність для підприємства, яка може підвищуватись і зменшуватись залежно від впливу внутрішніх та зовнішніх факторів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бондар М.І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 13. – С. 175.

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. Грачова Р. Навіщо запроваджувати існуюче? / Р. Грачова // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/nomer/1999/20-99/20club.htm.

4. Давидюк Т.В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с.

5. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы. – 304 с.

6. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

9. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

10. 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" / Чайковская Любовь Александровна. – Москва, 2007. – 57 с.

11. Accountant's dictionary. A comprehensive encyclopaedia and direction on all matters connected. Edited by Francis W. Pixley. Volume II. – London: Isaac Pitman & Sons, LTD., 1922. – 990 p.

12. Basu S. Recordkeeping and Human Evolution / Gregory Waymire, Sudipta Basu // Accounting Horizons. – 2006. – Vol. 20, No. 3. – P. 201–229.

13. Bouma J.L. Accounting and business economics traditions in the Netherlands / J.L. Bouma, D.W. Feenstra, C.A. Huijgen // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeE/1999/99E43/99e43.pdf.

14. Cropper I.C. Book-keeping and accounts / I. Cuthbert Cropper. – London: Macdonald and Evans, 1910. – 752 p.

15. Demski J. Is Accounting an Academic Discipline? / Joel Demski. American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. Washington, 2006. – 10 p.

16. Kam V. Accounting theory. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p.

17. Lunt H. Fundamentals of Financial Accounting / Henry Lunt. Burlington: Butterworth-Heinemann, 2010 – 750 c.

18. Madden J.T. Accounting practice and auditing / John Thomas Madden. – New York: Alexander Hamilton Institute, 1918. – 338 p.

19. Magnan M. Fair Value accounting and financial crisis / Michel Magnan // Cirano Scientific Series. – 2009. – 27. – P. 1-16.

20. Nikolai L.A. Intermediate Accounting / Loren A. Nikolai, John D. Bazley, Jefferson P. Jones. – Cengage Learning, 2009 – 1260 p.

21. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui. 2004. – 598 p.

22. Riahi-Belkaoui A. The cultural shaping of accounting / Ahmed Riahi-Belkaoui. – New-York: Greenwood Publishing Group, 1995 – 157 p.

23. Richard J. The victory of the Prussian railway dynamic accounting over the public finance and patrimonial accounting models (1838-1884): an early illustration of the appearance of the second stage of capitalist financial accounting and a testimony against the agency theory and the market for excuses ideologies / Jacques Richard // Cahier de recherché Université Paris Dauphine (CEREG). – 2006. – n° 2006-15. – P. 1-39.

24. Sanders H. A study of various measurement bases and their effect on periodic income determination / Howard Preston Sanders. A dissertation presented to the Graduate council of the University of Florida in partial fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy. – University of Florida, 1967. – 192 p.

25. Schroeder R.G. Financial accounting theory: text readings and cases. Eight edition. / R.G. Schroeder, M.W. Clark, J.M. Cathey. Willey Inc, 2005. – 598 p.

26. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. Financial Accounting Standards Board, 2008. – 27 p.

27. Statement of Financial Accounting Standards No. 141 (revised 2007) Business Combinations. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation.Financial Accounting Series. – DECEMBER 2007. – NO. 299-A. – 344 p.

28. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board, 2008. – 37 p.

29. The consolidated text of International Financial Reporting Standards (IFRSs®) including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations together with their accompanying documents as issued at 1 January 2009. – London: International Accounting Standards Board, 2009. – 2786 p.

30. Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.