

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

Сергій ЛЕГЕНЧУК, Наталя КОРОЛЮК

Ї ДЄІ ÖÈĪ ²ÑŌĪ ДÈ×Í Î - ÂÀÐŌĪ ÑŌ² Â ÁŌŌÃÄÈŌÀÐÑŪÈĪ Ì Ó
 Î ÄÈ²ÈŌ: ÁŌŌÈ ×È Í Â ÁŌŌÈ Â Ī Î ÑŌ²Ī ÁŌÑŌÐ²ÄÈŪĪ ²È
 ÂÈĪ Ī Î ²Ō²?

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

Ключові слова: бухгалтерський облік, історична вартість, постіндустріальна економіка, конвенційний облік, релевантність.

Як зазначають проф. С. Басу та проф. Г. Веймайр [1, 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 дають змогу виявити ключові переваги та недоліки концепції історичної вартості порівняно з іншими підходами до вимірювання, що базуються на розвиненій структурі людського мозку¹. З огляду на погляди 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.

Питанням розгляду сутності та аналізу використання принципу історичної вартості *присвятили свої праці* М. Глаутье, 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.

Як показав аналіз історичного розвитку застосування принципу історичної вартості, можна встановити, що цей принцип є 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 дають змогу застосовувати метод оцінки на основі історичних витрат.

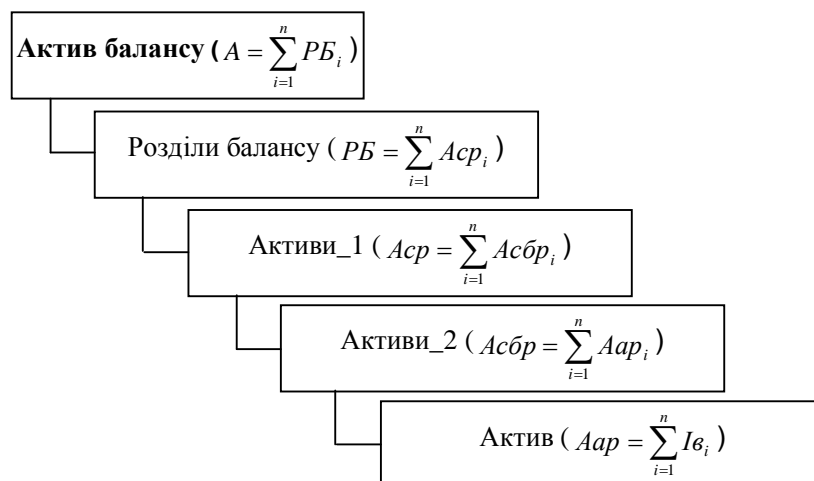
¹ С. Басу та Г. Веймайр розробили концепцію нейрообліку, за якою деякі виокремлені в бухгалтерському обліку принципи та методи базуються на аналогічних правилах функціонування людського мозку.

Адитивний характер елементів бухгалтерського обліку був теоретично обґрунтований постулатами синтетичного та аналітичного обліку Ж. Саварі (1675 р.) [2, 95], а також у першому постулаті розробника логісмографії Дж. Чербоні (1873 р.), який підтвердив адитивність бухгалтерського балансу на основі багатоступінчастої системи класифікації [3, 56]. Надалі адитивність обліку остаточно обґрунтували представники математичної теорії Дж. Россі (1889 р.) та А. Мазетті (1910 р.), які всі свої положення будували на основі того основного факту, що в процесі діяльності кожного господарства завжди є наявні додатні та від’ємні елементи. Цей поділ був проведений з огляду на балансове рівняння, за яким складові активи були додатними елементами, а складові пасиву – від’ємними.

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

Існуюча на сьогодні система бухгалтерського обліку в своєму історичному розвитку прийшла до моделі, яка дає змогу розраховувати “арифметичну вартість”. Узагальнюючу характеристику такої моделі Р. С. Рашитов подав за допомогою виокремлення одинадцяти постулатів [4, 44–46]. Для реалізації такої моделі якнайкраще підходить адитивний метод оцінювання, зокрема оцінювання на основі історичної вартості.

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



де A – актив балансу;
 PB – розділи балансу
 Acp – активи, що відображаються на синтетичних рахунках;
 $Acбр$ – активи, що відображаються на субрахунках;
 $Aар$ – активи, що відображаються на аналітичних рахунках;
 $Iв$ – історичні витрати, що формують вартість активу.

Рис. 1. Порядок формування “арифметичної вартості” в бухгалтерському балансі.

В бухгалтерському обліку використовують 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 ширшим та включає перше.

Бухгалтерський облік на основі історичних витрат, як зазначає А. Ріаї-Белькаой, є синонімом поняття "конвенційний облік" який передусім характеризується: використанням історичних витрат як ознаки елементів фінансових звітів; припущенням єдиного грошового вимірника; принципом нарахування та принципом реалізації [5, 538]. На цьому також наголошує 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 [6, 26]. Подібного підходу дотримується В. Кам, зазначаючи, що конвенційний облік передбачає використання історичних витрат для визначення вартості немонетарних активів [7, 159]. Отже, бухгалтерський облік на основі історичних витрат, окрім застосування самої концепції історичних витрат, передбачає застосування класифікації активів, яка дає змогу встановити їхні групи, щодо 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 застосування означає, що вартість об'єктів, які використовуються в системі бухгалтерського обліку, формується на основі витрат на них. Тобто всі операції із активами, капіталом і зобов'язаннями відображаються в бухгалтерському обліку на основі врахування витрат.

Оцінка на основі історичних витрат у бухгалтерському обліку є узвичаєною та загальноприйнятною, що зазначають як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники. Наприклад, Г. Лант відмічає, що традиційно фінансова звітність готується із використанням концепції історичних витрат, що більшою мірою відбувається ще і до сьогодні [8, 336]. Л. Ніколай, Дж. Базлі та Дж. Джонс також пишуть, що для багатьох економічних ресурсів зазвичай компанія зберігає ціну обміну (історичні витрати) у своїх бухгалтерських записах як вартість ресурсу до тих пір, доки компанія не споживає або продає цей ресурс та вилучає його із своїх записів [9, 54–55]. Такої самої думки дотримуються й деякі українські дослідники. Так, Р. Грачова зазначає, що наша практика (і теорія теж) не знає більш поширеного методу оцінювання активів, ніж "історична собівартість" [10].

Оцінювання 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 третьою стороною під час операції [8, 336].

Як зазначає 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 пропонувані методи оцінювання [11, 43–44].

Однакову позицію щодо визначення основної переваги застосування історичного оцінювання займають Е. Хендріксен, М. Ван Бреда [12, 310] та Л. Ніколай, Дж. Базлі

та Дж. Джонс [9, 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 витрачену суму. Також історична вартість доводить те, що незалежний покупець і продавець узгоджують вартість товару, що продається, або послуги, що надається, під час укладання угоди, і таким чином характеризується властивостями репрезентаційної достовірності, нейтральності та здатності бути перевіреною.

З огляду на вищенаведене можна визначити такі переваги застосування історичного оцінювання:

- простота використання, що не потребує застосування складного математичного апарату;
- високий рівень об'єктивності та надійності, оскільки таке оцінювання проводиться відносно подій, що вже відбулись, та можуть бути документально підтвержені;
- позбавляє систему обліку від прогнозованих та ймовірних показників;
- замикає ланцюг створення "арифметичної вартості" в системі бухгалтерського обліку: від моменту виникнення факту господарського життя – до складання балансу.

Незважаючи на значну кількість переваг та історичну іманентність оцінки на основі історичної вартості для бухгалтерського обліку, значна кількість науковців 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 Ф. Шмідт (1921 р.) та Т. Лімперг (1922 р.), Г. Свіні (1936 р.). Автори пропонували враховувати вплив зміни рівня цін у бухгалтерському обліку для забезпечення збереження капіталу підприємства. Якщо Г. Свіні вважав, що потрібно індексувати історичну вартість, то Ф. Шмідт пропонував використовувати вартість заміщення. Т. Лімперг відповідно сформулював 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 витрат, необхідних для придбання активу. Застосування конкретної із оцінок обумовлювалось їхньою релевантністю при прийнятті рішень у специфічних обставинах.

На сьогодні дослідники виокремлюють такі напрямки критики цієї концепції:

- неможливість адекватного відображення прибутку та вартості активів підприємства під час зміни цінових рівнів. Цей недолік історично виник першим і, як зазначає Е. Хендріксен та М. Ван Бреда, передбачає, що цінність активу для підприємства може змінюватись у часі, протягом тривалого проміжку часу вона може втрачати значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу чи як поточна ринкова ціна активу [12, 310]. Причинами цього недоліку можуть бути: наявність часового проміжку між витратами на одержання активу та моментом співвідношення цих витрат із одержаним від його використання доходом; неможливість врахування вартості грошей у часі; неможливість врахування технологічних змін, що впливають на вартість активів; неможливість врахування подій, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства.

Через неможливість адекватного відображення прибутку та вартості активів підприємства окремі дослідники зазначають, що використання історичної вартості

унеможлиблює надання користувачам релевантної бухгалтерської інформації. Це пов'язано з тим, що історична орієнтація методу оцінювання не завжди є повністю релевантною для всіх видів управлінських рішень, особливо стратегічних, хоча і має значимий ступінь надійності. Вона також не дає змоги одержувати інформацію, що базується на ймовірних та прогнозованих даних;

- неможливість відобразити цінність активу на основі витрат на його одержання. Цей 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 на його створення можуть значно відрізнятись від цінності таких активів. Внаслідок цього застосування історичної вартості для оцінювання таких активів суперечить їхній економічній сутності. Ситуація щодо невідповідності історичної вартості та цінності активу може відбуватись не лише в умовах зміни цінних рівнів, а й навіть під час створення інтелектуального активу на підприємстві;

- суперечність із принципом обачності (консерватизму). Якщо використовувати історичне оцінювання одночасно із принципом обачності, то може виникнути ситуація, коли ринкова чи інша оцінка активу буде нижчою від історичної, з огляду на це вона має бути використана для відображення таких активів в бухгалтерському обліку. Хоча такі випадки в практичній діяльності трапляються доволі рідко, однак вони безпосередньо стосуються інтелектуальних активів підприємства, вартість витрат на їхнє створення має незначну кореляцію з їхньою цінністю.

Після тривалого історичного розвитку концепція історичних витрат зайняла чільне місце у складі бухгалтерської методології.

Згідно з GAAP US історична вартість не визнається в якості принципу на рівні концептуальної основи. Через це серед американських дослідників відсутня єдність у поглядах щодо її належності до певної бухгалтерської категорії. Так, В. Кам [7, 159] визначає цю концепцію як основну складову бухгалтерського обліку на основі історичних витрат. Г. Уолк, Дж. Додд та М. Терні [13, 132], дотримуючись подібного підходу, підносять концепцію історичних витрат над всіма постулатами та принципами бухгалтерського обліку. А. Ріаї-Белькаой [11, 217] відносить цю концепцію до принципів бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що історична вартість не визнається в якості певної бухгалтерської категорії в концептуальній основі GAAP US, в 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 належить ні до основоположних припущень, ні до якісних характеристик фінансової звітності. В цьому випадку не варто 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 [14, 48–49] виокремлюють проникаюче обмеження (pervasive constraint) "витрати-доходи"), оскільки ця характеристика стосується інформації, а не об'єктів бухгалтерського відображення.

У 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 витрати не можуть визнаватись

активом, якщо вони не генерують майбутні економічні вигоди [15, 87]. Отже, непрямо, а через визнання активів, у бухгалтерському обліку декларується застосування концепції історичної вартості. Однак одразу ж потрібно враховувати те, що вищенаведене не означає, що ця концепція є принципом бухгалтерського обліку, оскільки наведений приклад вказує на обмеженість її застосування лише в частині визнання активів.

У 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 з огляду на витрати на їхнє виробництво та придбання. Отже, порівняно з міжнародними бухгалтерськими доктринами українське законодавство відносить концепцію історичної вартості до бухгалтерських принципів.

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

Таблиця 1

Методи оцінювання активів за GAAP US [16, 18–19]

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

Статті, що відображаються у 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 [16, 18–19].

Про необхідність застосування різноманітних баз оцінювання також зазначається в МСФЗ 1 “Представлення фінансової звітності” (п. 118): для підприємства важливо інформувати користувачів про базу чи бази оцінювання, що використовуються у фінансовій звітності (наприклад, історична вартість, поточна вартість, чиста ціна продажу, справедлива вартість чи вартість відшкодування), оскільки основа вкладання фінансової звітності значно впливає на аналіз, який проводять користувачі. Якщо підприємство використовує у фінансовій звітності більше однієї бази оцінювання, наприклад, у випадку переоцінки окремих видів активів, достатньо вказати категорії активів і зобов’язань, до яких застосовується кожна із баз оцінювання [15, 912].

Отже, в міжнародних бухгалтерських доктринах (IAS/IFRS, GAAP US) закладена можливість використання різноманітних баз оцінювання при складанні фінансової звітності. Ця характеристика також стосується національної доктрини, що підтверджує існування різних підходів до оцінювання окремих об’єктів в національних П(С)БО.

Основоположником такого підходу, що передбачає використання окремих базисів для оцінювання 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” [17]. Відмінність між запропонованими авторами методами полягає в тому, що метод поточних витрат, який використовував Х. П. Сендерс, у SFAC 5 був поділений на 2 методи – метод поточних витрат та метод поточної ринкової вартості.

Вищенаведене дає змогу констатувати, що на сьогодні в міжнародній та національній доктринах бухгалтерського обліку використовується змішана модель оцінювання. Найяскравішим прикладом цього є розробка SFAS 141 “Об’єднання підприємств”, у коментарях до якого [18] розробники зазначають, що результатом застосування цього стандарту є використання для оцінювання активів та зобов’язань при об’єднанні підприємств змішаного оцінювання на основі історичних витрат та справедливої вартості.

Про існування моделі змішаного оцінювання в останні роки також наголошують окремі зарубіжні та вітчизняні дослідники. Так, проф. Дж. Демскі [19, 10] зазначає, 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 вирішити сучасні вчені-бухгалтери.

На думку С. Ф. Голова, на сьогодні в більшості випадків застосовується змішане оцінювання, тобто комбінація історичної (фактичної) собівартості з теперішньою вартістю, відновлюваної собівартістю, чистою вартістю реалізації тощо [20, 423]. Таку саму позицію займає М. І. Бондар, відмічаючи, що для кожної сфери діяльності при оцінюванні використовуються адекватні види оцінної вартості. Так, при оцінюванні операцій купівлі-продажу бізнесу або його частини важливо оцінити ринкову вартість; для страхування – вартість відтворення; для кредитування – вартість застави; для ліквідації підприємства – вартість ліквідації [21, 175]. Л. А. Чайковська також рекомендує застосування множинності оцінок у фінансовій звітності [22, 34].

Отже, в сьогоденних умовах у міжнародних доктринах, як і в національній

бухгалтерській доктрині, застосовується змішана модель оцінювання, що передбачає використання різних моделей оцінювання залежно від виду активу та окремих ситуацій, де таке оцінювання застосовується.

Такий змішаний підхід об'єктивно використовується на практиці, а не лише описаний в теоретичних конструкціях окремих науковців. Однак, незважаючи 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 оцінювання необхідна зміна вищенаведеного принципу на принцип, який би враховував особливості практичного застосування такої моделі.

Проведені дослідження дають змогу встановити, що є такі варіанти подальшого використання оцінювання 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 оцінювання; 3) застосування змішаного варіанта – одночасне ведення обліку на основі історичної вартості та інших альтернативних методів оцінювання.

Використання перших двох варіантів передбачає повне застосування в бухгалтерському обліку оцінювання на основі принципу історичної (фактичної) собівартості. Однак, враховуючи критику його повного застосування в бухгалтерському обліку з боку дослідників та наявну ситуацію застосування множинності оцінок в національній та міжнародних бухгалтерських доктринах, вважаємо, що ці два варіанти не мають подальших перспектив.

Застосування третього варіанта унеможливорює повне використання принципу історичної (фактичної) собівартості, оскільки для різних видів активів використовуються альтернативні методи оцінювання, обрання яких варто базувати на основі врахування їхньої 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 потрібно враховувати, що така заміна не передбачатиме повну відмову від використання історичної вартості, оскільки якою б не була критика застосування методу оцінювання за історичною вартістю, повністю виключити цей 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 [23], 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 оцінювання на основі історичних витрат, що обумовлювалось необхідністю вирішення 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 змішаного оцінювання була в англійських країнах ще на початку XX ст. відносно вичерпних активів, тобто необоротних активів, які поступово зникали в результаті їхнього використання або вичерпувались (шахти, кар'єри, землі з деревиною тощо). Для їхнього відображення в балансі використовувалась найкраще доступне оцінювання (best available estimate) [24, 524]. В цьому випадку під найкращим оцінюванням розуміється такий метод оцінювання активів, який враховує їхню економічну сутність, що означає, що вартість активу визначається не лише на основі витрат на його створення, а з огляду на його здатність приносити підприємству майбутні економічні вигоди. Можливо, це й обумовило той факт, що в GAAP US оцінювання на основі історичної вартості не було визнане в якості окремого принципу бухгалтерського обліку.

Отже, враховуючи розвиток бухгалтерського обліку на сучасному етапі, потрібно модифікувати принцип історичної собівартості в принцип релевантного оцінювання, який визначає, що пріоритетним є оцінювання активів підприємства на основі економічної сутності таких активів. На нашу думку, використання економічної сутності означає, що при виборі методу оцінювання потрібно зважати наскільки цей метод дає змогу відобразити цінність активу для підприємства. Якщо розуміти справедливу вартість як релевантну вартість до конкретного виду активу (справедливість = релевантність на основі економічної сутності), то принцип релевантного оцінювання також можна називати як принцип справедливого оцінювання¹.

Такого самого підходу щодо необхідності модифікації принципу історичної вартості дотримується С. Ф. Голов, який відмічає, що в системі глобального обліку вибір оцінювання має залежати від мети та потреб користувача, що визначається як принцип релевантності оцінювання [20, 423].

Враховуючи вищенаведене, для задоволення потреб користувача слід використовувати такі методи оцінювання, які найкраще відображають економічну сутність оцінюваного об'єкта. Подібні рекомендації для оцінювання активів надають розробники SFAC [25, 7], які відмічають, що бухгалтерський вибір щодо оцінювання повинен базуватись на основі природи та визначення активів та зобов'язань.

В умовах формування та розвитку постіндустріальної економіки перед бухгалтерським обліком чітко постала проблема появи гудвілу при придбанні. Існування цієї проблеми обумовлено не стільки неможливістю розробки методології його бухгалтерського відображення, скільки зі зростанням обсягу гудвілу, що з'являється в балансах сучасних підприємств. Як зазначала у 2009 р. М. Мен'єн, за останні 20 років накопичилась значна кількість емпіричних доказів, що вартість фірми більш близько пов'язана із ринковою вартістю її активів, аніж з їхньою історичною вартістю, тобто вартістю їхнього придбання та пов'язаними з ними витратами [26, 3].

Основною проблемою є те, що існуюче історичне оцінювання активів у бухгалтерському обліку не дає змоги повністю відобразити вартість підприємства, яка була б максимально наближена до ринкової. Це пов'язано з тим, що історична вартість інтелектуальних активів не відображає їхньої цінності та значимості в діяльності підприємства. В умовах постіндустріальної економіки такими активами, для яких оцінювання на основі історичних витрат не відповідає їхній економічній сутності, є інтелектуальний капітал підприємства.

¹ 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.

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 відзначав, що наявність гудвілу в балансі підприємства пов'язана із консервативним поглядом на фінансовий стан підприємства, що передбачає зменшення вартості його активів з огляду на принцип "безперервності діяльності" [27, 126]. Автор наголошував на тому, що на основі принципу безперервності, що передбачає відображення активів за історичною вартістю, у компанії, яка придбає це 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 їхньому автору не дозволено капіталізувати гудвіл торгової марки в обліку, виходячи із принципу безперервності [28, 306]. Тобто такі активи можна відображати в обліку, але лише в межах витрат, що не вирішує проблеми виникнення гудвілу.

Про зв'язок історичного оцінювання, яке варто використовувати за принципом безперервності, із виникненням гудвілу також зазначав Я. В. Соколов: "при реалізації цього правила американці різницю між купівельною та обліковою вартістю трактують як нематеріальний актив і вводять в баланс..." [29, 390]. Проблема взаємозв'язку між інтелектуальним капіталом та гудвілом також детально розкрита в наших попередніх дослідженнях [30, 132–141].

В умовах постіндустріальної економіки для забезпечення правдивого та справедливого погляду відносно об'єктів, які відображаються в фінансовій звітності, потрібно застосовувати змішану модель оцінювання, що обґрунтовується принципом релевантного оцінювання. За цим підходом для окремих складових інтелектуального капіталу, залежно від їхньої економічної сутності, потрібно використовувати відповідні методи оцінювання.

Проведене дослідження дозволяє зробити такі *висновки*. Враховуючи особливості розвитку бухгалтерського обліку на сучасному етапі, що характеризується існуванням змішаної моделі оцінювання, доцільно модифікувати принцип історичної собівартості в принцип релевантного оцінювання, який визначає, що пріоритетним є оцінювання активів підприємства з огляду на їхні цінності (економічної сутності).

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

Література

1. Basu S. *Recordkeeping and Human Evolution / Gregory Waymire, Sudipta Basu // Accounting Horizons*. – 2006. – Vol. 20, No. 3. – P. 201–229.
2. Соколов Я. В. *Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов*. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
3. Палий В. Ф. *Введение в теорию бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов*. – М. : Финансы. – 304 с.
4. Рашитов Р. С. *Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учёте / Р. С. Рашитов*. – М. : Финансы, 1979. – 128 с.
5. Riahi-Belkaoui A. *Accounting theory. 5th edition. / Ahmed Riahi-Belkaoui*. 2004. – 598 p.

6. 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 recherche Université Paris Dauphine (CEREG)*. – 2006. – n° 2006-15. – P. 1–39.
7. Kam V. *Accounting theory*. 2nd edition. / V. Kam. 1990. – 581 p.
8. Lunt H. *Fundamentals of Financial Accounting* / Henry Lunt. Burlington: Butterworth-Heinemann, 2010 – 750 c.
9. Nikolai L.A. *Intermediate Accounting* / Loren A. Nikolai, John D. Bazley, Jefferson P. Jones. – Cengage Learning, 2009 – 1260 p.
10. Грачова Р. *Навіщо запроваджувати існуюче?* / Р. Грачова // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/nomer/1999/20-99/20club.htm>.
11. Riahi-Belkaoui A. *The cultural shaping of accounting* / Ahmed Riahi-Belkaoui. – New-York: Greenwood Publishing Group, 1995 – 157 p.
12. Хендріксен Е. С. *Теорія бухгалтерського учета* : / Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ., под ред. проф. Я. В. Соколова – М. : *Фінанси і статистика*, 2000. – 576 с.
13. 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.
14. 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.
15. *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.
16. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Financial Accounting Standards Board, 2008. – 27 p.
17. 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.
18. *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.
19. Demski J. *Is Accounting an Academic Discipline?* / Joel Demski. American Accounting Association Annual Meeting. Plenary Session. Washington, 2006. – 10 p.
20. Голов С. Ф. *Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монограф.* / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
21. Бондар М. І. *Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку* / М. І. Бондар // *Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць*. – 2009. – Вип. 13. – С. 175.

22. Чайковская Л. А. *Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дисс. на соискание уч. степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика"* / Любовь Александровна Чайковская. – М., 2007. – 57 с.
23. Bouma J.L. *Accounting and business economics traditions in the Netherlands* / J.L. Bouma, D.W. Feenstra, C.A. Huijgen // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeE/1999/99E43/99e43.pdf>.
24. *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.
25. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information.* Financial Accounting Standards Board, 2008. – 37 p.
26. Magnan M. *Fair Value accounting and financial crisis* / Michel Magnan // *Cirano Scientific Series.* – 2009. – 27. – P. 1–16.
27. Cropper I.C. *Book-keeping and accounts* / I. Cuthbert Cropper. – London: Macdonald and Evans, 1910. – 752 p.
28. Madden J.T. *Accounting practice and auditing* / John Thomas Madden. – New York: Alexander Hamilton Institute, 1918. – 338 p.
29. Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов.* – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
30. Давидюк Т. В. *Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст] : монограф. / Т. В. Давидюк, І. В. Замула, С. Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутинця.* – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 480 с.

Редакція отримала матеріал 18 березня 2011 р.