

## **ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ АКТИВІВ В РІЗНИХ БАЛАНСОВИХ ТЕОРІЯХ**

Історія розвитку балансових теорій свідчить про багатовекторність пошуку науковців універсальної звітної форми, яка би задовольняла всі групи користувачів інформації. Зокрема, балансове узагальнення інформації відбувалось в межах побудови евідинамічного, трьохрядного, абсолютного, статичного, динамічного, органічного, номінального та інших видів балансів. Однак, не дивлячись на таке різноманіття, на вітчизняну форму балансу вирішальний вплив мали лише дві діаметрально протилежні течії: динамічна і статична.

Згідно економічної концепції статичного балансу активами організації є господарські засоби, які мають ринкову оцінку. Юридичний аспект даної теорії полягає в тому, що в балансі повинні бути відображені тільки активи, на які є право власності. На думку прихильників складання статичного балансу, його формування повинно забезпечити: відображення у звітності детальної інформації про стан активів підприємства за ринковими цінами; визначення обсягу майна яке буде розподілене у випадку банкрутства підприємства між кредиторами у відповідності до зобов'язань. Саме вплив статичної балансової теорії зумовив розміщення активів у вітчизняному балансі за принципом зростання ліквідності, а зобов'язань – за зменшенням терміну їх погашення. В статичній теорії головним завданням є визначення так званих «чистих активів», тобто вартості активів, відображеної за ринковими цінами і змінусованої на суму боргів. Визначення фінансового результату при такому підході відходить на другий план.

З позиції динамічного балансу при визнанні активів право власності не має пріоритетного значення. Головним стає принцип відображення всіх контрольованих ресурсів, що здатні принести дохід. Постулат про обов'язковість отримання майбутніх доходів від володіння господарським засобом, спільний для всіх прихильників динамічного балансу, і став основою та критерієм визнання активу. Вказаний підхід передбачає і оцінку активів за витратами, які були понесені для їх придбання (тобто, відображення за історичною собівартістю), що дозволяє розрахувати, наприклад, рентабельність їх використання. Прибічники застосування динамічного балансу вважають, що його формування дає можливість більш об'єктивно розраховувати фінансовий результат.

Застосовувана форма вітчизняного балансу є спробою поєднати постулати статичної та динамічної теорії і привести їх у відповідність з

МСФЗ, однак такий симбіоз несе у собі ризики викривлення інформації для різних груп користувачів. Сучасне визначення активу в нормативній базі і у дослідженнях науковців більше відповідають динамічній теорії. Так, М.Р.Метьюс і М.Х.Б. Перера вважають під активами будь-який економічний ресурс, який здатний приносити майбутній дохід [1, с.264]. З цим згодні і Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуел, які під активами розуміють потенційні доходи, отримання яких можливе внаслідок використання юридичною особою придбаних ним цінностей, що поступили на підприємство в результаті раніше проведених операцій, або подій, які були здійснені в минулому [2, с.21]. Р.Ентоні, Дж. Рис теж стоять на позиціях динамічної теорії і вважають, що коли підприємство здійснює витрати на придбання товарів або послуг, воно в подальшому очікує отримати від їх використання економічний ефект, який досягається або в поточному періоді, або в майбутніх періодах. В першому випадку вартість товарів або послуг буде витратами, а другому випадку – активами в поточному періоді з капіталізованими витратами з їх придбання в майбутньому [4, с. 124].

Саме постулат про обов'язковість отримання майбутніх доходів від володіння господарським засобом, спільний для всіх прихильників динамічного балансу, і став основою та критерієм визнання активу. Вказаний підхід повинен передбачати і оцінку активів за витратами, які були понесені для їх придбання. На думку прихильників динамічної балансової теорії, це дозволить об'єктивніше визначати фінансовий результат діяльності.

Невирішеним питанням залишається відображення у звітності нематеріальних активів. Статична теорія виходить з припущення, що, якщо нематеріальний актив не був придбаний за гроші або в обмін на якісь інші ресурси, то він не може бути відображений в балансі, а витрати, понесені на створення активу (НДДКР), повинні бути списані у звітному періоді. Таке твердження застаріло і не відповідає сучасним реаліям ведення бізнесу.

Нематеріальні активи можуть бути як придбані в готовому вигляді, так і створені в результаті здійснення НДДКР.

На сьогоднішній день у світовому бухгалтерському обліку паралельно існує два підходи. Перший виходить з підвищеної невизначеності результатів НДДКР і, апелюючи до принципу розумної обережності, передбачає списання таких витрат в тому періоді, в якому вони виникли. Даного підходу притримуються в США, Канаді, Німеччині. В рамках іншого підходу дослідження і розробки інтерпретуються як інвестиції, здатні окупитися в майбутньому. У цьому випадку передбачається розглядати витрати на НДДКР як актив, який буде амортизуватися в міру отримання від нього прибутку. Дана схема прийнята в бухгалтерському

обліку Великобританії, більшості європейських країн, а також в Японії. З нашої точки зору, слід все ж притримуватись другого підходу, хоча він і суперечить вітчизняним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, де вимагається списувати такі витрати у періоді їх виникнення якщо вони не призвели до створення активу. Справа в тому, що існує багато прикладів, коли дослідження на якомусь етапі заморожуються, а потім через деякий час повертаються до їх продовження. Створений нематеріальний актив буде мати в цьому випадку викривлену вартість, оскільки частина витрат із його створення буде вже списана. Тому для усунення таких суперечностей необхідно встановити часовий проміжок або, скоріше, мораторій на списання таких витрат.

Для оцінки новостворених активів найбільш оптимальним є використання доходного підходу, тобто методу дисконтування грошових потоків, побудованого з врахуванням реального економічного ефекту, отриманого при реалізації продукції. Вся сукупність методик, побудованих на використанні доходного підходу, включає в себе такі три етапи: 1) аналіз ринкового середовища, з метою визначення умов, в яких функціонує компанія та визначення рівня конкуренції; 2) фінансовий аналіз для ідентифікації доходів, які отримуються при допомозі такого нематеріального активу; 3) визначення ризиків, пов'язаних з використанням нематеріального активу. Вказаний метод повністю відповідає постулатам динамічної балансової теорії.

До недоліків даного методу слід віднести: труднощі у прогнозуванні майбутнього грошового потоку, який здатний генерувати оцінюваний нематеріальний актив; тривалий часовий інтервал використання нематеріального активу може суттєво змінитись під впливом науково-технічного прогресу; внаслідок швидкої зміни кон'юктури фінансових інструментів існує ризик неправильного визначення ставки дисконтування.

При формуванні сучасного балансу слід погодитись з тим, що підхід стосовно оцінювання всіх активів за грошовим вимірником поступово втрачає свою актуальність. Існує велика група нематеріальних активів, щодо яких вказаний вимірник напряму об'єктивно застосувати важко. Тому дослідження щодо оцінки таких активів повинні йти у напрямку альтернативних методів оцінювання, до яких слід віднести методи підрахунку балів. Ідентифікуються окремі компоненти, яким присвоюється певна кількість балів.

Оцінка в балах може бути більш точною, ніж чисто фінансова, оскільки нарахування балів відбувається безпосередньо в місці функціонування кожного елемента інтелектуального капіталу в організації (в окремих підрозділах, відділах компанії) [3]. Крім того, нефінансові оцінки можуть бути застосовані в межах некомерційних організацій,

установ громадського сектору, для досягнення соціальних чи екологічних цілей, а також для вимірювання інтелектуального капіталу на рівні регіональної чи національної економічної системи. Альтернативне оцінювання може бути додатком до традиційного балансу. Таке оцінювання є важливим і для формування звітності щодо сталого розвитку підприємства.

### **Література**

1. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерського учета: пер. с англ./ под ред. Я.В.Соколова, И А.Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.
2. Нидлз Б. Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ./ под ред. Я.В.Соколова, М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.
3. Сайкевич М.І. Оцінка інтелектуального капіталу компанії. URL: [ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/4404/3/Mater\\_nauk\\_prakt\\_konf\\_2015\\_658-662.pdf](http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/4404/3/Mater_nauk_prakt_konf_2015_658-662.pdf)
4. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. 2-е издание- М.: Финансы и статистика, 2001. - 560 с.

**Світлана Романів**

*Тернопільський національний економічний університет*

## **МІСЦЕ КАДРОВОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТРУДОВИМИ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Ефективна діяльність сучасного підприємства залежить від стану соціально-трудових відносин у колективі, організації та оплати праці, його кадрового потенціалу. Саме тому необхідним є аудит персоналу як засіб перевірки стану системи управління кадрами, виявлення помилок та визначення резервів ефективного використання персоналу підприємства [1, С.153].

У сучасних умовах персонал є одним із потенційних ресурсів розвитку підприємства, його цінністю і головним стратегічним ресурсом у конкурентній боротьбі. З огляду на це перед аудитом стоїть завдання щодо вибору виду та методики проведення перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства на предмет виявлення проблем як суто бізнесового і технологічного характеру, так і проблеми людських ресурсів. Встановити такі проблеми і знайти шляхи їх вирішення можливо в результаті проведення кадрового аудиту [2, С.1025].

Слід зазначити, що кадровий аудит є досить новим видом послуг на ринку консалтингу в Україні, посилена увага до якого зростає внаслідок