

Принципи оцінки у національній системі бухгалтерського обліку

Тичук Тетяна Олександрівна

аспірант кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету

Tychuk Tetiana

Kyiv National Trade and Economics University

Наведено результати дослідження принципів обліку у національній та континентальній системах обліку. Запропоновано класифікаційні ознаки та змістове тлумачення концептуальних принципів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, таких як принципи-припущення (безперервність, об'єктивність, історична собівартість, нарахування та відповідність, зміни вартості, корисності), які забезпечують умови для здійснення оцінки; принципи-вимоги (єдиний вимірник, повне висвітлення, послідовність, альтернативність оцінок), які вимагають виконання прийнятих правил організації та проведення оцінки в обліку і передбачають обов'язкову умову їх виконання; принципи-обмеження (раціональність, суттєвість, обачність, ефективне використання), що створюють непряме обмеження оцінки через додаткові ознаки, які стосуються організації та проведення оцінки. Сформовано перспективи подальших досліджень теоретико-методичних засад оцінки.

Ключові слова: бухгалтерський облік, оцінка, принципи оцінки, суб'єкти оцінювання, об'єкти бухгалтерського обліку.

Тичук Т.А. ПРИНЦИПЫ ОЦЕНКИ В НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Представлены результаты исследования принципов учета в национальной и континентальной системах учета. Предложено классификационные признаки и содержательное толкование концептуальных принципов оценки объектов бухгалтерского учета, а именно принципы-предположения (непрерывность, объективность, историческая себестоимость, начисление и соответствие, изменения стоимости, полезности), которые обеспечивают условия для осуществления оценки; принципы-требования (единственный измеритель, полное освещение, последовательность, альтернативность оценок), которые требуют выполнения принятых правил организации и проведения оценки в учете и предусматривают обязательное условие их исполнения; принципы-ограничения (рациональность, сущность, осмотрительность, эффективное использование), создающие косвенное ограничение оценки из-за дополнительных признаков, которые касаются организации и проведения оценки. Сформированы перспективы дальнейших исследований теоретико-методических основ оценки.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, оценка, принципы оценки, субъекты оценки, объекты бухгалтерского учета.

Tychuk Tetiana. PRINCIPLES OF VALUATION IN THE NATIONAL ACCOUNTING SYSTEM

Results of research of accounting principles in the national and continental accounting systems are presented. Valuation of objects of accounting goes far beyond the system of accounting. Despite the status and legislative regulation of valuation procedures, most of the factors influencing the choice and change of valuation methods are the same for external and internal subjects of valuation. Therefore, it is important today to solve the issue in relation to the systematization and allocation of conceptual principles of valuation in the national accounting system in order to improve the theoretical and methodological provision of forming the value of objects of accounting. In scientific literature and national legislation, there are no today clearly defined and scientifically grounded principles of valuation precisely for accounting objects. There are separate principles of accounting and financial reporting, principles of the audit, and principles of independent valuation. Classification features and conceptual interpretation of conceptual principles of valuation of objects of accounting are proposed, namely principles-assumptions (continuity, objectivity, historical cost, accrual and compliance, changes in value, utility) that provide the conditions for the valuation; principles-requirements (single metric, full coverage, sequence, alternatives to estimates) that require execution of the accepted rules of organization and performance of the assessment in the accounting and provide for their mandatory execution; principles-restrictions (rationality, essentiality, prudence, effective use) that create an indirect limitation of assessment through additional attributes related to organizing and conducting assessment. Prospects of further research on theoretical and methodological principles of valuation are formed. The main goal of the proposed principles is to develop theoretical and methodological principles of valuation of objects of accounting, which will contribute to the improvement of national accounting standards, order of choice and application of methods for evaluating objects, ensure high-quality characteristics of information in the process of valuation of assets, obligations, equity – usefulness, transparency, reliability, and comparability.

Key words: accounting, valuation, principles of valuation, subjects of valuation, objects of accounting.

Постановка проблеми. Господарське життя будь-якої фірми визначається діями осіб-учасників економічних відносин. Їхні дії – це наслідок прийнятих ними управлінських рішень. Ці рішення ґрунтуються на інформації про економічну реальність, значущу частину якої становить саме оцінка подій та елементів фінансової звітності. Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша інформація, дає уявлення про об'єкти торгового підприємства за допомогою категорій часу – минуле, сьогоднішнє і майбутнє [5]. Таким чином, кожен господарський факт і будь-який варіант його бухгалтерської інтерпретації може і, що найголовніше, має розглядатися у світлі цих категорій. Тільки так можна зрозуміти реальне значення результатів оцінки на прийнятті управлінських рішень.

Проте в основі оцінки лежить низка концептуальних принципів, які управляють процесом виконання будь-якого завдання з оцінки та складання будь-якого звіту. Ці принципи є певним обґрунтуванням загальноекономічних законів із позицій користувачів такої інформації та дають змогу об'єднати, узагальнити фактори, які впливають на вартість об'єктів бухгалтерського обліку. Правильне використання принципів дає змогу отримати достовірні висновки щодо вартості об'єкта, який оцінюється.

Ці концептуальні принципи пов'язані з основними (базовими) функціями обліку, а саме з визнанням, оцінкою і повним розкриттям інформації про об'єкти бухгалтерського обліку [3].

При цьому невіршеним питанням залишається перелік концептуальних принципів, які б дали змогу гармонізувати результати оцінки та зробити їх якісними та зрозумілими для всіх суб'єктів оцінки та користувачів.

Аналіз останніх досліджень. Питання методології та методики оцінки в обліку та елементів фінансової звітності розглядали як вітчизняні науковці, так і зарубіжні вчені, зокрема Дж. Фридман, Н. Ордуей, Ж. Сатр, Я.В. Соколов, З.В. Удалова, М.М. Шигун та ін. Загальні питання застосування принципів у національному обліку знайшли відображення у працях Ф.Ф. Бутиця, Л.М. Братчук, П.П. Горецької, О.В. Пустяк, М.М. Шигун та ін.

Формулювання цілей статті. Провести аналіз класифікації основних принципів, які є передумовою та основою вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, та запропонувати перелік концептуальних принципів оцінки.

Виклад основного матеріалу. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку далеко виходить за межі системи бухгалтерського обліку. Крім внутрішніх суб'єктів оцінки (бухгалтерів з їхнім професійним судженням), є зовнішні суб'єкти оцінки (незалежні оцінювачі), які також досягають цілей оцінки та визначають вартість конкретного об'єкта в конкретній ситуації через процес оцінки на основі конкретних принципів.

Ми вважаємо, що під час формування системи концептуальних принципів оцінки слід урахувати принципи, якими керуються не тільки внутрішні суб'єкти оцінки, але й зовнішні – незалежні оцінювачі. Оскільки вони керуються однією метою – визначення вартості будь-якого об'єкта для прийняття управлінських рішень суб'єктами господарювання в процесі управління.

Отже, на нашу думку, між внутрішніми та зовнішніми суб'єктами проведення оцінки є певний взаємозв'язок (рис. 1).

Незважаючи на розходження філософії оцінки, і внутрішні, і зовнішні суб'єкти оцінки керуються схожими цілями. При цьому більшість об'єктів оцінки є аналогічними для цих суб'єктів. Отже, незважаючи на статус та законодавче регулювання процедур оцінки, більшість чинників, які впливають на вибір та зміну методів оцінки, є однаковими (життєвий цикл існування активів, джерела надходження й вибуття, дати здійснення операції, чинники якісного змісту інформації, чинник часу) для зовнішніх та внутрішніх суб'єктів оцінки. Крім того, відбувається зміна філософії оцінки в бухгалтерському обліку із застосування історичної (фактичної) собівартості на більш перспективну справедливу, яка в окремих випадках відповідає ринковій. Ще один спільний аспект між бухгалтерською та незалежною оцінкою полягає у тому, що вартість активів визначається величиною, якістю і тривалістю періоду отримання тих вигод, які ці об'єкти, як очікується, будуть приносити в майбутньому.

Нині в науковій літературі та в національному законодавстві відсутні чітко визначені та науково обґрунтовані принципи оцінки саме бухгалтерських об'єктів. Є окремо принципи ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, принципи аудиту та принципи оцінки незалежної оцінки.

Тому ми маємо вирішити питання щодо систематизації та виокремлення концептуальних принципів оцінки у національній системі бухгалтерського обліку з метою удосконалення

Внутрішній суб'єкт оцінювання (бухгалтер)	Зовнішній об'єкт оцінювання (незалежний оцінювач)																														
<i>Мета оцінки</i>																															
Узагальнення інформації про цінність об'єктів обліку в вартісному вираженні з метою прийняття управлінських рішень	Визначення будь-якого виду вартості, яка є еквівалентом цінності об'єкта оцінки, та необхідна для прийняття рішення щодо подальших дій з об'єктом оцінки																														
<i>Об'єкти оцінки</i>																															
<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1688 577 2038">Балансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1449 807 1671"> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1449 612 1671">Позабалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1167 807 1429"> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1167 612 1429">Небалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1055 807 1167"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="612 1449 807 1671">Активи, зобов'язання резерви, фонди</td> <td data-bbox="612 1167 807 1429">Доходи витрати, фінансові результати</td> </tr> </table> </td> </tr> </table> </td> <td data-bbox="518 837 778 1039"> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 837 643 1039">Об'єкти у матеріальній формі</td> <td data-bbox="643 837 778 1039">Нерухоме та рухоме майно</td> </tr> </table> </td> <td data-bbox="518 421 778 815"> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 421 603 815">Об'єкти у нематеріальній формі</td> <td data-bbox="603 421 778 815">Інструменти власного капіталу, цінні папери, дебіторська й кредиторська заборгованість, майнові права</td> </tr> </table> </td> <td data-bbox="518 210 676 398">Цілісний майновий комплекс</td> </tr> <tr> <td colspan="4" data-bbox="807 199 879 2038" style="text-align: center;"><i>Переважаюча філософія оцінки</i></td> </tr> <tr> <td data-bbox="879 1167 938 2038">Історична (фактична) собівартість</td> <td colspan="3" data-bbox="879 199 938 1055">Поточна вартість /Ринкова вартість</td> </tr> <tr> <td colspan="4" data-bbox="938 199 997 2038" style="text-align: center;"><i>Проблемні питання, які потребують гармонізації</i></td> </tr> <tr> <td data-bbox="997 1167 1244 2038"> <ul style="list-style-type: none"> – відсутність концептуальних принципів щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку; – не розробленість науково-методичного забезпечення формування вартості нових об'єктів обліку та урахування чинників часу; – розробка механізму реалізації концептуальних принципів оцінки </td> <td colspan="3" data-bbox="997 199 1244 1055"> <ul style="list-style-type: none"> – відсутність комплексного дослідження та взаємозв'язку науково-методичного забезпечення оцінки, яка проводиться внутрішніми та зовнішніми суб'єктами; – необхідність гармонізації та удосконалення співпраці </td> </tr> </table>	Балансові об'єкти	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1449 612 1671">Позабалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1167 807 1429"> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1167 612 1429">Небалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1055 807 1167"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="612 1449 807 1671">Активи, зобов'язання резерви, фонди</td> <td data-bbox="612 1167 807 1429">Доходи витрати, фінансові результати</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	Позабалансові об'єкти	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1167 612 1429">Небалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1055 807 1167"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="612 1449 807 1671">Активи, зобов'язання резерви, фонди</td> <td data-bbox="612 1167 807 1429">Доходи витрати, фінансові результати</td> </tr> </table>	Небалансові об'єкти		Активи, зобов'язання резерви, фонди	Доходи витрати, фінансові результати	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 837 643 1039">Об'єкти у матеріальній формі</td> <td data-bbox="643 837 778 1039">Нерухоме та рухоме майно</td> </tr> </table>	Об'єкти у матеріальній формі	Нерухоме та рухоме майно	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 421 603 815">Об'єкти у нематеріальній формі</td> <td data-bbox="603 421 778 815">Інструменти власного капіталу, цінні папери, дебіторська й кредиторська заборгованість, майнові права</td> </tr> </table>	Об'єкти у нематеріальній формі	Інструменти власного капіталу, цінні папери, дебіторська й кредиторська заборгованість, майнові права	Цілісний майновий комплекс	<i>Переважаюча філософія оцінки</i>				Історична (фактична) собівартість	Поточна вартість /Ринкова вартість			<i>Проблемні питання, які потребують гармонізації</i>				<ul style="list-style-type: none"> – відсутність концептуальних принципів щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку; – не розробленість науково-методичного забезпечення формування вартості нових об'єктів обліку та урахування чинників часу; – розробка механізму реалізації концептуальних принципів оцінки 	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність комплексного дослідження та взаємозв'язку науково-методичного забезпечення оцінки, яка проводиться внутрішніми та зовнішніми суб'єктами; – необхідність гармонізації та удосконалення співпраці 		
Балансові об'єкти	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1449 612 1671">Позабалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1167 807 1429"> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1167 612 1429">Небалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1055 807 1167"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="612 1449 807 1671">Активи, зобов'язання резерви, фонди</td> <td data-bbox="612 1167 807 1429">Доходи витрати, фінансові результати</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	Позабалансові об'єкти	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1167 612 1429">Небалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1055 807 1167"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="612 1449 807 1671">Активи, зобов'язання резерви, фонди</td> <td data-bbox="612 1167 807 1429">Доходи витрати, фінансові результати</td> </tr> </table>	Небалансові об'єкти		Активи, зобов'язання резерви, фонди	Доходи витрати, фінансові результати	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 837 643 1039">Об'єкти у матеріальній формі</td> <td data-bbox="643 837 778 1039">Нерухоме та рухоме майно</td> </tr> </table>	Об'єкти у матеріальній формі	Нерухоме та рухоме майно	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 421 603 815">Об'єкти у нематеріальній формі</td> <td data-bbox="603 421 778 815">Інструменти власного капіталу, цінні папери, дебіторська й кредиторська заборгованість, майнові права</td> </tr> </table>	Об'єкти у нематеріальній формі	Інструменти власного капіталу, цінні папери, дебіторська й кредиторська заборгованість, майнові права	Цілісний майновий комплекс																	
Позабалансові об'єкти	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="518 1167 612 1429">Небалансові об'єкти</td> <td data-bbox="518 1055 807 1167"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="612 1449 807 1671">Активи, зобов'язання резерви, фонди</td> <td data-bbox="612 1167 807 1429">Доходи витрати, фінансові результати</td> </tr> </table>	Небалансові об'єкти		Активи, зобов'язання резерви, фонди	Доходи витрати, фінансові результати																										
Небалансові об'єкти																															
Активи, зобов'язання резерви, фонди	Доходи витрати, фінансові результати																														
Об'єкти у матеріальній формі	Нерухоме та рухоме майно																														
Об'єкти у нематеріальній формі	Інструменти власного капіталу, цінні папери, дебіторська й кредиторська заборгованість, майнові права																														
<i>Переважаюча філософія оцінки</i>																															
Історична (фактична) собівартість	Поточна вартість /Ринкова вартість																														
<i>Проблемні питання, які потребують гармонізації</i>																															
<ul style="list-style-type: none"> – відсутність концептуальних принципів щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку; – не розробленість науково-методичного забезпечення формування вартості нових об'єктів обліку та урахування чинників часу; – розробка механізму реалізації концептуальних принципів оцінки 	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність комплексного дослідження та взаємозв'язку науково-методичного забезпечення оцінки, яка проводиться внутрішніми та зовнішніми суб'єктами; – необхідність гармонізації та удосконалення співпраці 																														

Рис. 1. Методичні засади до оцінки внутрішніх та зовнішніх суб'єктів оцінювання

Джерело: власна розробка

теоретико-методичного забезпечення формування вартості об'єктів обліку.

Зауважимо, що М.М. Шигун також висловлює думку про необхідність розмежування принципів відповідно до цілі їх застосування, зокрема вона зазначає, що «в межах вирішення проблеми визначення принципів слід відокремлювати рівні ведення обліку та складання звітності і виділяти відповідно принципи організації бухгалтерського обліку, ведення бухгалтерського обліку, принципи складання і подання фінансової звітності» [7]. Л.М. Братчук також виокремлює принципи, які б були передумовою організації обліку в управлінні інноваційною діяльністю, зокрема принципи транспарентності (прозорості), цільового (стратегічного) спрямування та науково-технологічний [1].

Розглянемо принципи, які формують методологічну основу бухгалтерського обліку, а не оцінки. Зауважимо, що перелік принципів залежить від правової системи, ролі прав власності, політичних процесів, рівня економічного розвитку країни, культури, традицій, географічного положення тощо.

Щодо принципів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності завжди існували дискусії з приводу наявності теоретичної бази бухгалтерського обліку, оскільки бухгалтерський облік розвивався на основі практики. Принципи ведення бухгалтерського обліку – це загальні положення для інтерпретації і доповнення законодавчих положень. Вони є масштабом оцінки правильності обліку в окремих випадках, що не регулюються законом. Майже всі закони кожної країни містять посилання на принципи, що надає їм сили закону, незважаючи на те, що вони, по суті, існують лише у формі звичайного права [2, с. 136]. Отже, саме принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності є передумовою оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Європейська (континентальна) модель обліку передбачає орієнтування на задоволення інформаційних потреб більш широкого кола споживачів звітної інформації, зокрема потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів суб'єктові господарювання, а також податкових та інших державних органів.

У європейській (континентальній) моделі обліку під принципами розуміють сукупність відповідних методів та прийомів, які становлять базу організації бухгалтерського обліку і знаходять своє відображення в МСФЗ та які

можна поділити за певними ознаками (рис. 2): концептуальні принципи; принципи, які визначають якість інформації; принципи, які формують процедуру ведення обліку; принципи, які регулюють оцінку об'єктів обліку.

Отже, розглянуті концептуальні принципи дають змогу зробити такі висновки щодо класифікації та їх групування в системі бухгалтерського обліку в частині доповнення наявних принципів бухгалтерського обліку, які регулюють процес оцінювання:

- доречним є поділ принципів на концептуальні й основні;

- концептуальні принципи припускають дуалістичний характер відображення і дають змогу застосовувати альтернативні підходи до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку;

- можливість формування необхідного складу принципів та їх зміни для отримання більш корисної інформації щодо результатів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, яка б відповідала поточній ситуації;

- принципи беруть участь у прийнятті економічного та управлінського рішення користувачами;

- відображають суттєві характеристики, що відповідають за правильне функціонування системи бухгалтерського обліку та управління загалом, без яких вони не виконують своїх функцій;

- концептуальні принципи відображають економічні чинники та закономірності формування вартості об'єкта бухгалтерського обліку;

- основні принципи вимагають виконання прийнятих правил та методів оцінки та передбачають використання тільки базового підходу до оцінки.

На нашу думку, більшої уваги в контексті впливу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку на прийняття економічних та управлінських рішень заслуговує дослідження принципів оцінки незалежної оціночної діяльності.

Використання принципів оцінки, що лежать в основі незалежної оціночної діяльності, поряд із принципами бухгалтерського обліку створюють інформаційне підґрунтя для прийняття виважених управлінських рішень у контексті оцінки прав власності, рухомого та нерухомого майна, цінних паперів, інструментів власного капіталу.

Під принципами оцінки в професійній оціночній діяльності розуміють покладені в основу методичних підходів основні правила оцінки майна, які відображають соціально-економічні фактори та закономірності формування вартості майна [4].



Рис. 2. Класифікація принципів відповідно до європейської (континентальної) моделі обліку

Джерело: [2]

В основі незалежної оціночної діяльності лежать принципи, яких слід дотримуватися під час здійснення оцінки вартості об'єктів у матеріальній і нематеріальній формах. До них слід віднести такі [4]:

- принцип попиту та пропозиції відображає співвідношення пропозиції та попиту на подібне майно. Відповідно до цього принципу під час проведення оцінки враховуються ринкові коливання цін на подібне майно та інші фактори, що можуть привести до змін у співвідношенні пропозиції та попиту на подібне майно;

- принцип заміщення передбачає врахування поведінки покупців на ринку, яка полягає у тому, що за придбання майна не сплачується сума, більша від мінімальної ціни майна такої ж корисності, яке продається на ринку;

- принцип очікування передбачає, що вартість об'єкта оцінки визначається розміром економічних вигод, які очікуються від володіння, користування, розпорядження ним;

- принцип внеску (граничної продуктивності) передбачає врахування впливу на вартість об'єкта оцінки таких факторів, як праця, управління, капітал та земля, що є пропорційним їх внеску у загальний дохід;

- принцип найбільш ефективного використання полягає в урахуванні залежності ринкової вартості об'єкта оцінки від його найбільш ефективного використання. Під найбільш ефективним використанням розуміється використання майна, в результаті якого вартість об'єкта оцінки є максимальною.

З погляду оцінки в бухгалтерському обліку та її розвитку як необхідного чинника й умови прийняття рішень користувачами з усіх перелічених принципів найбільш повно відображають економічні чинники, умови, створювані організацією під час здійснення бухгалтерського обліку, та закономірності формування вартості об'єкта бухгалтерського обліку, такі принципи як корисність, зміни вартості, ефективного використання та альтернативності оцінок.

Зауважимо, що принцип корисності, який зазначає, що об'єкт має вартість лише тоді, коли він є корисним для потенційного власника (корисність може бути пов'язана з очікуванням майбутніх доходів чи інших вигід), у широкому розумінні оцінки відповідає вимозі визнання активів у бухгалтерському обліку, що зумовлює застосування чи незастосу-

вання вартісної оцінки до цього об'єкта обліку. Отже, цей принцип нами буде розглядатися не як принцип, а як ключова ознака визнання об'єкта та коригування його вартості в бухгалтерському обліку.

При цьому, на нашу думку, принцип корисності пов'язаний із принципом ефективного використання, який полягає в тому, що з усіх можливих варіантів експлуатації об'єкта обирається той, що забезпечує найефективніше використання його функціональних характеристик, а отже, приносить найбільшу вартість, тобто під час оцінки враховується більша корисність від об'єкта.

Принцип зміни вартості, який висвітлює характеристику впливу фактору часу на цінність грошей і господарське життя торгового підприємства, що впливає на зіставність оцінки окремих елементів фінансової звітності, і підкреслює, що вартість об'єкта оцінки постійно змінюється в результаті зміни внутрішнього стану та дії зовнішніх факторів.

Цей принцип безпосередньо пов'язаний із принципом альтернативності оцінок, який передбачає необхідність використання різних методів оцінки та порівняння показників вартості, отриманих у результаті застосування альтернативних методів.

Принцип розумної обережності оцінок передбачає критичне ставлення до інформації про об'єкт оцінки і необхідність використання інформації з незалежних джерел. Цей принцип співзвучний із принципом обачності, який передбачає уважне, а іноді і критичне ставлення до визнання активів, витрат, доходів і зобов'язань. Саме така інформація є джерелом під час оцінки об'єктів обліку незалежним оцінювачем.

З огляду на вищезазначене пропонуємо перелік концептуальних принципів оцінки, що виражають особливості і закономірності формування вартості об'єкта бухгалтерського обліку, які згрупуємо за такими ознаками: принципи-припущення (умови), принципи-вимоги, принципи-обмеження (рис. 3).

Принципи-припущення – відображають певні умови, створювані торговим підприємством для здійснення оцінки.

Принципи-вимоги – це основні принципи, які вимагають виконання прийнятих правил організації та проведення оцінки в обліку і передбачають обов'язкову умову їх виконання.

Принципи-обмеження здійснюють непряме обмеження оцінки та її результатів через додавання до змісту принципів припущень, принципів-вимог ознаки, які стосуються організації та проведення оцінки.

Принцип раціональності – це спосіб вибору рішень, заснований на прагненні отримати найбільший економічний результат із мінімально можливими витратами всіх необхідних ресурсів. Цей принцип відповідає базовому обмеженню МСФЗ «співвідношення між вигодами і витратами». Відповідно до цього обмеження, вигоди від інформації, що отримують користувачі, повинні перевищувати витрати на її отримання. Більше того, витрати не обов'язково несуть ті користувачі, які отримують вигоди від інформації як результат оцінки. Крім того, вигодами можуть скористатися не тільки ті користувачі, для яких інформація була підготовлена. Наприклад, надання додаткової інформації позикодавцям може знизити вартість позики для підприємства. З цих причин дуже важко застосовувати тест виправданості витрат в будь-якому конкретному випадку.

Принцип об'єктивності вимагає незалежних, об'єктивних доказів підтвердження інформації, яка є основою для здійснення оцінки в бухгалтерському обліку, що забезпечує неупередженість у процесі проведення оцінки. Для цього слід урахувати думку не одного, а декількох фахівців. Інформація не може бути надійною, якщо базується тільки на думці однієї особи. Принцип об'єктивності призначений для забезпечення корисності інформації для її користувачів.

Принцип суттєвості передбачає, що вся інформація, яка є суттєвою з погляду вартості об'єкта оцінки (про окремі активи, зобов'язання, доходи, витрати і господарські операції), повинна наводитися в обліку окремо в разі її суттєвості і якщо без знання про них зацікавлених користувачів неможлива оцінка фінансового стану торгового підприємства або фінансових результатів його діяльності.

Цей принцип не веде до істотної зміни характеристик, використаних під час проведення оцінки об'єкта обліку, а також не веде до істотної зміни кінцевої величини вартості об'єкта оцінки. При цьому окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку доцільно об'єднувати, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Орієнтиром кількісного обмеження суттєвості під час оцінки показників фінансової звітності може бути значення від 1% до 10%. Ці значення взяті з рекомендацій про суттєвість у бухгалтерському обліку.

Застосування цих порогів суттєвості дає змогу отримати достатній рівень достовір-



Рис. 3. Запропоновані концептуальні принципи оцінки у національній системі бухгалтерського обліку

ності об'єктів оцінки, і зміни їх вартості в межах до 10% не вплинуть на економічні рішення користувачів.

І останній принцип – принцип ефективного використання – полягає в тому, що з усіх можливих варіантів оцінки вартості під час використання об'єкта обирається той, що приносить найбільшу користь. Цей принцип

безпосередньо пов'язаний з метою міжнародних стандартів фінансової звітності – отриманням користувачами корисної фінансової інформації.

Висновки з цього дослідження. Сучасний етап розвитку оцінки об'єктів бухгалтерського обліку характеризується зміною філософії оцінки з історичної вартості до справедливої,

що зумовлює існування кореляції між методичними засадами до оцінки внутрішніх та зовнішніх суб'єктів оцінювання.

Урахування міжнародного досвіду оцінки дало змогу обґрунтувати та згрупувати концептуальні принципи оцінки, які характеризують оцінку, розкривають особливості її здійснення та закономірності формування вартості об'єктів бухгалтерського обліку за такими ознаками: принципи-припущення (безперервність, об'єктивність, історична собівартість, нарахування та відповідність, зміни вартості, корисності), які забезпечують умови для здійснення оцінки; принципи-вимоги (єдиний вимірник, повне висвітлення, послідовність, альтернативність оцінок), які вимагають виконання прийнятих правил організації

та проведення оцінки в обліку і передбачають обов'язкову умову їх виконання; принципи-обмеження (раціональність, суттєвість, обачність, ефективне використання), що створюють непряме обмеження оцінки через додаткові ознаки, якістосуються організації та проведення оцінки.

Основною метою запропонованих принципів є розвиток теоретико-методичних основ оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, що сприятиме удосконаленню національних стандартів бухгалтерського обліку, порядку вибору та застосування методів оцінки об'єктів, забезпечить якісні характеристики інформації у процесі оцінювання активів, зобов'язань, власного капіталу – корисність, транспарентність, достовірність і зіставність.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Братчук Л.М. Принципи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю. *Придніпровська державна академія будівництва та архітектури*. 2016. № 1. С. 316–321.
2. Бутинець Ф.Ф., Горецька П.П. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир, 2003. 544 с.
3. Принципы бухгалтерського учета [Електронний ресурс] // Энциклопедия банковского дела и финансов. URL: <https://finance.cofe.ru/P/PRINTSIPYI-BUHGALTERSKOGO-UCHETA> (дата звернення: 17.01.2019).
4. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова КМУ від 10.09.2003 № 1440. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> (дата звернення: 26.12.2018).
5. Пятков М.Л. Время в бухгалтерском учете: Соколов Ярослав и Жан Поль Сартр [Електронний ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/document-2171>. (дата звернення: 26.12.2018).
6. Удалова З.В. Принципы формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями [Електронний ресурс] URL: http://www.auditfin.com/fin/2011/3/2011_III_02_06.pdf. (дата звернення: 26.12.2018).
7. Шигун М.М. Принципы бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2009. № 3. С. 199–203.

REFERENCES:

1. Bratchuk L.M. Pryntsypy bukhhalterskoho obliku v upravlinni innovatsiinoiu diialnistiu. *Prydniprovskaya derzhavna akademiya budivnytstva ta arkhitektury*. 2016. #1.S. 316–321.
2. Butynets F.F., Horetska P.P. Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh: navch. posib. dlia studentiv vyshchyykh navchalnykh zakladiv spetsialnosti 7.050106 «Oblik i audyt». *Zhytomyr*, 2003. 544 s.
3. Printsipy bukhhalters'kogo ucheta [Elektronniy resurs] // Etsiklopediya bankovskogo dela i finansov. URL: <https://finance.cofe.ru/P/PRINTSIPYI-BUHGALTERSKOGO-UCHETA> (data zvernennya: 17.01.2019).
4. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho standartu #1 «Zahalni zasady otsinky maina i mainovykh prav» : Postanova KМУ vid 10.09.2003 # 1440. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> (data zvernennia: 26.12.2018).
5. Pyatov M.L. Vremya v bukhhalterskom uchete: Sokolov Yaroslav i Zhan Pol' Sartr [Elektronniy resurs]. URL: <http://www.buh.ru/document-2171>. (data zvernennya: 26.12.2018).
6. Udalova Z.V. Printsipy formirovaniya uchetho-analiticheskogo obespecheniya upravleniya sel'skokhozyaystvennymi organizatsiyami [Elektronniy resurs] URL: http://www.auditfin.com/fin/2011/3/2011_III_02_06.pdf. (data zvernennya: 26.12.2018).
7. Shyhun M.M. Pryntsypy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti: semantyka poniat i zmistu. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky*. 2009. #3. S. 199–203.