

Ірина Іларіонівна ЧАЛА

асистент кафедри обліку, аудиту і економічного аналізу,
Буковинський державний фінансово-економічний університет
E-mail: vorontsovka@gmail.com

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ВПЛИВ ЧАСОВИХ ФАКТОРІВ НА ВИБІР БАЗИ ОЦІНКИ
НЕМОНЕТАРНИХ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

Чала, І. І. Ідентифікація та вплив часових факторів на вибір бази оцінки немонетарних оборотних активів у бухгалтерському обліку [Текст] / Ірина Іларіонівна Чала // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С. 61-70. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Система бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі єдиного грошового вимірника, проте купівельна спроможність грошових одиниць у часі постійно змінюється і сприяє коливанню всіх оцінок активів і зобов'язань, що може призвести до втрати інформативності показників бухгалтерського обліку.

Мета. Ідентифікувати часові фактори та обґрунтувати їх вплив на оцінку немонетарних оборотних активів у бухгалтерському обліку, розробити можливі шляхи вдосконалення способів оцінки цих активів у різні проміжки часу.

Метод (методологія). У роботі за допомогою методів теоретичного узагальнення та групування розроблено класифікацію часових факторів. Системний підхід використано для розробки методичного підходу до вибору бази оцінки немонетарних оборотних активів у різні періоди часу.

Результати. Здійснено ідентифікацію часових факторів та обґрунтовано їх вплив на вибір бази оцінки немонетарних оборотних активів. Визначено модифіковані бази оцінки немонетарних оборотних активів з позицій фізичного руху і руху вартості таких активів у різні проміжки часу, що дозволяє раціонально підійти до вибору способів оцінки таких активів з позицій минулого, теперішнього та майбутнього, наблизити систему бухгалтерського обліку до реальної дійсності і ефективніше приймати управлінські рішення.

Ключові слова: немонетарні оборотні активи; вартість; оцінка; часові фактори.

Iryna Ilarionivna CHALA

Assistant,
Department of Accounting, Audit and Economic Analysis,
Bukovyna State Finance and Economics University
E-mail: vorontsovka@gmail.com

**IDENTIFICATION AND INFLUENCE OF TIME FACTORS ON THE CHOICE OF THE BASIS OF
VALUATION OF NON-MONETARY CURRENT ASSETS IN ACCOUNTING**

Abstract

Introduction. Accounting system is based on the principle of measuring the money, but the purchasing power of money can vary in time and leads to variations of valuation of assets and liabilities in time that could lead to loss of informativeness of indicators of accounting.

Purpose of the study is to define and justify the impact of time factors on the valuation of non-monetary current assets in accounting, and to describe possible ways to improve the methods of valuation of assets in different periods of time.

Method (methodology). Having used the methods of theoretical generalization and grouping in this paper, we have made the classification of the time factors. The systems approach is used to form the methodical approach to the choice of basis of the valuation of non-monetary current assets in different periods of time.

Results. It has been defined the identification of the factors of time. Their influence on the choice of the basis of

valuation non-monetary current assets has been proved. The modified base valuation of current monetary assets with physical positions and movements of assets under management at different times are determined.

Keywords: non-monetary current assets; the cost; valuation; time factors.

JEL classification: M41

Вступ

Система бухгалтерського обліку зорієнтована на надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства у вартісних показниках, які визначаються за допомогою оцінки об'єктів обліку. Усі факти господарського життя та господарські операції підлягають оцінці у грошовому вираженні, спираючись на дотримання основних принципів бухгалтерського обліку.

Вітчизняні підприємства систематично нарощують обсяги оборотних активів, проте не завжди вміють ефективно та раціонально управляти вартістю останніх. За даними Державної служби статистики України, станом на початок 2014 р. відбулося збільшення вартості оборотних активів на 182937,6 млн грн (6,3 %) порівняно із 2013 р. Зокрема, вартість запасів як однієї із найвагоміших складових немонетарних оборотних активів, станом на початок 2014 р. збільшилася до 683587,8 млн грн, тобто на 21901,4 млн грн (3,3 %)[1]. Реальна вартість немонетарних оборотних активів підприємства станом на визначений момент часу залежить від достовірної їх оцінки у бухгалтерському обліку, яка повинна забезпечувати отримання такої інформації, що відповідатиме основним вимогам, які ставляться до неї зовнішніми та внутрішніми користувачами на сучасному етапі.

Важливе місце в реалізації конкурентоспроможності підприємства займає правильна оцінка немонетарних оборотних активів у часі, оскільки вартість, за якою ці активи обліковуються та використовуються, впливає на низку аспектів фінансово-господарської діяльності фірми: визначає об'єктивність системи бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, рівень собівартості продукції, достовірність фінансових результатів, формування показників ринкової вартості підприємства, необхідність у капіталі, який потрібен для формування активів тощо. У сучасних умовах господарювання ігнорування часового фактору навіть у найближчій перспективі може призвести до того, що бухгалтерський облік оборотних активів перетвориться на сукупність методів та способів обчислення минулого, оскільки не враховуватиме реальний економічний стан підприємства.

Питанням оцінки активів у бухгалтерському обліку присвячені праці таких науковців, як: Т. П. Єлисеєва [3], Н. А. Остап'юк [9], М. Л. Пятова [13], А. П. Рудановський [14], Я. В. Соколов [16-17], Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда [18] та інших. Проте проблеми оцінки немонетарних оборотних активів із урахуванням часових факторів залишаються малодослідженими.

Мета та завдання статті

Мета статті полягає в ідентифікації часових факторів та обґрунтуванні їх впливу на оцінку немонетарних оборотних активів у бухгалтерському обліку, розробці можливих шляхів удосконалення способів оцінки цих активів у різні проміжки часу.

Виклад основного матеріалу

Прийняття управлінських рішень завжди ґрунтується на інформації, яка продукується бухгалтерським обліком. Основною властивістю інформації про активи, яка формується у системі бухгалтерського обліку, є її здатність впливати на економічні рішення та очікування користувачів, оскільки допомагає їм оцінювати події минулого, теперішнього та майбутнього.

Існування проблеми асиметричності та недостатності інформації щодо немонетарних оборотних активів і невідповідності її реаліям сьогодення пов'язана насамперед із неврахуванням часового фактору, який позбавляє грошову одиницю виміру певного сенсу (головною передумовою ідентифікації монетарних та немонетарних активів стала поява грошей як засобу платежу та засобу обігу). Вся система бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі єдиного грошового вимірника, проте купівельна спроможність грошових одиниць у часі постійно змінюється, сприяючи коливанню всіх оцінок активів та зобов'язань, що веде до втрати інформативності показників бухгалтерського обліку. Фактор часу прямо впливає на використання активів у господарській діяльності і визначається вартісною характеристикою, втіленою в грошовій формі.

Вираження фактів господарського життя в єдиній грошовій одиниці реалізується за допомогою грошової оцінки, яка лежить в основі бухгалтерського обліку. Фактично за допомогою оцінки встановлюється, чи буде інформація про оборотні активи підприємства релевантною та суттєвою в процесі управління та реалізації очікувань економічних агентів.

Згідно з вітчизняними нормативно-правовими актами у сфері бухгалтерського обліку (П(С)БО 9 «Запаси» [3]), оцінка немонетарних оборотних активів здійснюється у таких випадках, як: надходження, списання та на дату складання звітності (на дату балансу).

Вибір способу оцінювання у всіх зазначених випадках залежатиме від різних факторів, які враховуватиме підприємство для забезпечення найбільш достовірної, повної та реальної вартості своїх активів.

В умовах сучасних економічних перетворень, коли першочерговим завданням підприємств стає не збільшення фінансового результату, а забезпечення безперервності діяльності та капіталізація активів, посиленого вивчення потребують не тільки традиційні фактори впливу, які мають як внутрішній, так і зовнішній характер: матеріальні (суми затрат факторів виробництва), економічні, політичні, соціальні, психологічні, внутрішньофірмові, але й ті, які не завжди спричиняють зміну фізичної форми немонетарного оборотного активу підприємства, а викликають зміну вартості вказаних об'єктів – часові фактори.

Часові фактори – це відповідні факти господарського життя, які втілюють у собі процеси, події чи операції, що чинять або мають чинити вплив на зміну вартості об'єктів немонетарних оборотних активів підприємства в системі бухгалтерського обліку залежно від плину часу.

Підтримуємо думку Я. В. Соколова щодо того, що «оборотні активи представлені в активі балансу поза часом, і тому їх цінність і умовна, і оманлива» [4]. Проблема низької інформативності бухгалтерського обліку особливо гостро відчувається інвесторами, оскільки облікова інформація є не досить аналітична та уніфікована, відображена в оцінках минулого, що ускладнює процес прийняття управлінських рішень на її основі та підвищує ступінь ризику в процесі управління активами, не характеризує конкурентоспроможність підприємства, а також не дозволяє правильно встановити платоспроможність підприємства, розрахувати показники ліквідності. Влучно зазначає Н. В. Бондарчук: «джерелом інформації для оцінки економічних вигід користувачів є фінансова звітність, однак її обсяг не завжди відповідає їх очікуванням» [5; с. 221]. Тому для підвищення ефективності управління необхідно, щоб показники фінансової звітності відповідали вимогам достовірності та доречності, що вимагає обов'язкового врахування часових факторів впливу на вибір способу оцінки немонетарних оборотних активів у майбутньому.

До часових факторів можна зарахувати інфляційні процеси, зміни кон'юнктури ринку, очікування суб'єкта господарювання (відсутність потреби в немонетарних оборотних активах, інтереси власника, можливості суб'єкта господарювання, наявні ризики), минулі події (обраний спосіб оцінки активу у минулому), наявність невизначеності (умови визначеності, ймовірної невизначеності, повної невизначеності).

Аналіз впливу часових факторів дозволяє зробити висновки, що вони по-різному впливають на вибір методів оцінки оборотних активів з позицій теперішнього та майбутнього, а також спричиняють зміни вартості активів, тобто призводять до так званого руху вартості.

Рух вартості – це зміна номінальної вартості активів під впливом часових факторів. Оскільки часові фактори призводять як до зменшення купівельної спроможності грошової одиниці або не виправдання очікувань економічних агентів щодо отримання економічних вигід у майбутньому, так і до зворотного ефекту, то рух вартості можна поділити на негативний та позитивний. Позитивний рух вартості засвідчує суму перевищення реальної вартості активів над їх номінальною, негативний має обернено протилежне значення.

Вивчення руху вартості немонетарних оборотних активів під впливом часових факторів дозволить обрати найефективніший метод їх оцінки з позиції теперішнього та майбутнього, наблизити вартість активу до реальної дійсності та уникнути фіктивного роздування активу балансу.

Фактичне отримання немонетарних оборотних активів на підприємство, їх переміщення між стадіями обороту чи життєвого циклу тощо також чинять прямий вплив на вибір методів оцінки в бухгалтерському обліку. Проте такі факти господарського життя призводять до появи немонетарного активу на підприємстві або зміни його матеріальної форми, тому їх доцільно вважати фізичним рухом таких активів. На появу фізичного руху немонетарних оборотних активів впливають матеріальні фактори: сума затрат факторів виробництва, вибір каналу надходження чи вибуття активу, життєва стадія (обороту), якість активу та умови його зберігання, вчинення протиправних дій.

Наведені часові та матеріальні фактори неоднозначно впливають за характером та суттю на вибір способів та методів оцінки немонетарних оборотних активів у бухгалтерському обліку, що потребує дослідження їх природи з подальшим групуванням за спільними ознаками щодо можливості вибору бази оцінки в різні періоди часу відповідно до критерію ефективності (рис. 1).

Одним із найвпливовіших серед групи часових факторів вважаються інфляційні процеси, оскільки інфляція спричиняє коливання купівельної спроможності грошової одиниці і вартості немонетарних оборотних активів, що призводить до виникнення проблеми з порівнянням облікової інформації у часі.

Підтримуємо думку Н. А. Остап'юк, яка зазначає, що з плином часу в умовах інфляції оцінка об'єктів не відповідає реальному стану; змінюється справедлива вартість активів; збільшуються витрати на виробництво порівняно з вартістю, за якою списуються активи; собівартість продукції занижена порівняно з загальним рівнем цін, який встановлено в країні [6, с. 123].

Інфляційні процеси негативно позначаються на реалізації одного із основних принципів бухгалтерського обліку, який регулює питання оцінки активів – історичної (фактичної) собівартості. Оскільки правильне обрання способу оцінки вартості об'єктів бухгалтерського обліку забезпечує доречність, достовірність та релевантність показників фінансової звітності, то порушення вказаного принципу модифікує дію і всіх решти взаємопов'язаних принципів (єдиного грошового вимірника, обачності, повного висвітлення тощо).



Рис. 1. Вплив часових та матеріальних факторів на вибір оцінки немонетарних оборотних активів у бухгалтерському обліку

Принцип історичної (фактичної) собівартості передбачає відображення в бухгалтерському обліку сировини, матеріалів, засобів праці, виробленої продукції за собівартістю їх придбання або виробництва, тобто за фактичними витратами. Проте «дотримання засад реалізації даного принципу в умовах інфляції може призвести до суттєвого викривлення облікових даних» [7, с. 64], а з «позиції відповідності вартісної оцінки активів підприємства їх ринковій ціні бухгалтерська звітність не є достовірною» [8, с. 91].

Застосування оцінки немонетарних оборотних активів по собівартості під час дії вказаного часового фактору чітко відображатиме ціни минулого періоду, які абсолютно не актуальні на звітну дату. Крім того, доходи фірми будуть відображатися на рівні цін, що сформувалися у звітному періоді, а витрати на рівні оцінок попередніх звітних періодів, що спотворюватиме реальний фінансовий результат. За таких обставин доведення вартості активів до реальної та відображення показників фінансової звітності у єдиний момент часу можливе за умови використання оцінки за справедливою вартістю.

Немонетарні оборотні активи належать до активів, які важко реалізуються, тобто є найменш ліквідними. Тобто вони є найбільш віддаленими від моменту реалізації і більше підлягають впливу зміни кон'юнктури ринку, тобто стану економіки загалом у майбутньому. Кон'юнктура ринку залежить від науково-технічний прогресу, рівня монополізації, державного і міждержавного регулювання, стану

інформаційних систем, валютної та кредитно-грошової системи, екологічних проблем; політичних та соціальних конфліктів, стихійних лих тощо [9, с. 184]. Кожен з названих чинників не може контролюватися фірмою, проте опосередковано може суттєво вплинути на результати її господарської діяльності шляхом зміни ціни на активи з плином часу. Очевидно, що коливання попиту та пропозиції на запаси на ринку в довгостроковому чи короткостроковому періоді спричиняють зміни їх вартості, тобто вона може істотно відрізнятись від історичної собівартості, якій надається перевага в системі бухгалтерського обліку. Тому часовий аспект ускладнюватиме порівняння та прогнозування інформації на майбутні періоди, а «бухгалтерський облік повинен слугувати користувачам звітності основою прогнозування економічної реальності» [10]. Спираючись на міжнародний досвід, вирішення цієї проблеми можливе у разі застосування оцінки за справедливою вартістю, оскільки саме цей вид оцінювання враховує очікувану грошову суму, за яку актив можна обміняти на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем, що не пов'язані між собою, після належного маркетингу та за умов, що сторони обізнані і діяли розсудливо і без примусу [11].

Відповідно до чинного законодавства активи підприємства підлягають визнанню та оцінці в бухгалтерському обліку за умови, що суб'єкт господарювання очікує надходження економічних вигод у майбутньому від їх використання. Майбутні очікування економічних агентів (інтереси власника, відсутність потреби, можливості, наявні ризики, вигоди тощо) відіграють вирішальну роль в окремих методичних аспектах сучасного обліку активів. Очікування майбутніх вигод визначають альтернативність вибору можливих реалізацій виробничих та фінансово-господарських цілей у часі. Від очікувань економічних агентів залежить імовірність отримання майбутніх доходів власника, а також визначення реальної вартості активів фірми, оскільки «очікування в галузі є точнішими, ніж певні математичні моделі...» [12, с. 4]. На відміну від адаптивних, раціональні очікування економічних суб'єктів орієнтують на більш повну та правдиву інформацію, отриману за допомогою аналізу та оцінки як минулих, так і майбутніх періодів. Саме орієнтація на раціональні очікування дозволить урахувати фактор часу в системі бухгалтерського обліку оборотних активів та надавати більш точну та неупереджену інформацію користувачам. Такий підхід до очікувань економічних агентів дозволяє використовувати в обліку активів не тільки історичну (фактичну) оцінку, а й теперішні та майбутні оцінки – за справедливою вартістю.

Система бухгалтерського обліку, як правило, має відношення до господарських одиниць, які переважно будуть існувати в майбутньому, що зумовлює появу невизначеності. Розподіл облікової інформації між минулим і майбутніми звітними періодами досить часто здійснюється виходячи з передбачень і в майбутньому [13, с. 102-103]. Невизначеність можна ідентифікувати як неповне і неточне уявлення про значення різних параметрів у майбутньому, яке зумовлено неповнотою чи неточністю інформації [14, с. 26]. Таким чином, чим віддаленішим є період оцінки об'єкта немонетарних оборотних активів у майбутньому, тим ступінь невизначеності інформації може зростати від умов визначеності до ймовірної та повної невизначеності. Зростання ступеня невизначеності ускладнює вибір методу оцінки активів у майбутньому, проте наслідування принципу історичної (фактичної) собівартості, а відповідно – і обачності не вирішує проблему, оскільки «це досить недостатній метод відображення невизначеності оцінки активів і прибутку, в гіршому – він призводить до повного викривлення облікових даних» [13, с. 10]. За таких обставин може втрачатися інформація про реальну вартість оборотних активів, а також порівнюваність облікових даних у часі.

При вирішенні цієї проблеми доцільно використати підхід, запропонований С. Ф. Легенчуком, який наголошує, що вибір конкретного методу обліку з наявного переліку має бути обґрунтований достовірністю відображення інформації про об'єкт, тобто залежно від ступеня визначеності щодо об'єкта обліку, відносно якого обирається цей метод [15, с. 102]. Так за умов повної визначеності та ймовірної невизначеності наявні на момент здійснення господарської операції або на дату балансу немонетарні оборотні активи фірми доцільно оцінювати з позиції майбутніх економічних вигід, тобто з огляду на суму доходів, яку вони принесуть у майбутньому [2, с. 99]. Також за таких умов та наявності активного ринку припустима оцінка активів за справедливою вартістю. У випадку наявності умов повної невизначеності, тобто обмеженості інформації, оцінка активів відбуватиметься з позицій теперішнього – за собівартістю. Такий підхід дозволить урахувати наявний рух вартості оборотних активів за умов існування невизначеності у майбутньому і задовольнити потреби визначеного кола користувачів облікової інформації.

Рух вартості немонетарних оборотних активів може бути спричинений також минулими подіями або попередніми оцінками (рис. 1). Відповідно до П(С)БО 9 збільшення вартості запасів на дату балансу можливе за умови, що чиста вартість реалізації запасів, які раніше були уцінені, надалі збільшується. Проте стандарт регламентує зростання вартості запасів на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення [3], оскільки в такому випадку в дію вступає принцип консерватизму. У той час, коли користувачів облікової інформації цікавить насамперед реальна вартість

активів фірми, ринкова капіталізація станом на визначений момент часу та майбутні періоди, вона, на жаль, сьогодні є неможливою, оскільки відбувається орієнтація економічних суб'єктів на номінальні значення економічних змінних, а не на реальні. Це означає, що безумовне та беззаперечне наслідування принципу обачності (принцип консерватизму) та історичної (фактичної) собівартості в умовах визначеності та ймовірної невизначеності негативно впливає на всю систему бухгалтерського обліку, порушує принцип повного висвітлення, поступово віддаляючи її від реального стану економіки та породжуючи «грошові ілюзії».

Для того, щоб при здійсненні оцінки немонетарних оборотних активів у бухгалтерському обліку повністю врахувати часовість, необхідно розглядати її як «організовану структуру, яка складається з трьох елементів: минулого, теперішнього та майбутнього» [16], тобто з позиції цілісності.

Дія часових факторів призводить до зміни вартості немонетарних оборотних активів, спричиняє появу руху вартості та встановлення «справедливої ціни» активу, яка є рівноважною ціною, що складається із суми ціни активу та грошової оцінки часу, витраченої на його придбання чи реалізацію. Аналіз впливу часових факторів свідчить про перевагу і необхідність використання теперішніх та майбутніх оцінок оборотних активів у бухгалтерському обліку для реального відображення руху вартості, що можна реалізувати за допомогою справедливої вартості шляхом проведення переоцінки (уцінки та дооцінки). Справедливою вартістю відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» прийнято вважати ціну, яка була б отримана від продажу активу або яка була б сплачена за передачу зобов'язання, у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки [11].

Окремі науковці вважають, що «оцінка за ринковими цінами і становить найбільшу запоруку точності визначення цінностей продуктів» [17, с. 411]. Рудановський А. П. зазначав, що оцінка за продажними цінами товарів має таке контрольне значення, яке не має оцінка за собівартістю, що дозволяє приховати знижки, уцінки і націнки, показуючи лише фактичну виручку, і покривати приховані збитки на одних виробках прибутком на інших [18, с. 461]. Оскільки «критерієм вартості будь-якого предмету є його ринкова ціна. Вона є вищою межею для визначення вартості» [19, с. 12].

Часові фактори призводять до руху вартості активів у майбутньому, матеріальні фактори засвідчують фізичний рух активів, який фактично відбувся у минулому чи відбувається на даний момент часу (теперішнє), є стабільними, підтвердженими первинними документами та затратами факторів виробництва. Оцінка немонетарних оборотних активів за історичною (фактичною) собівартістю у результаті їх фізичного руху має найбільшу перевагу, оскільки вказує на реальну цінність активу для фірми в момент його придбання [13, с. 310]. Вона є найкращою мінімальною оцінкою, визнаною вітчизняними та міжнародними стандартами. Однак первісну вартість набагато легше визначити, ніж виміряти, оскільки в цьому питанні також виникає низка проблемних аспектів у зв'язку із існуванням концепцій собівартості: мінімальних витрат (prudentcosts) та нормативних витрат (standardcosts). Концепція мінімальних витрат передбачає внесення до собівартості лише тих витрат, на які готова піти адміністрація фірми. Тобто первісна вартість може містити лише прямі витрати факторів виробництва, які визнано нормальними, інші витрати, пов'язані з фізичним рухом активів, відносять на операційні витрати. Факт понесення витрат, пов'язаних з придбанням запасів, ще не означає необхідність їх внесення в собівартість.

У разі внесення до собівартості лише тих витрат у межах встановлених норм, які відповідають рівню ефективності виробництва, первісна вартість формується на основі використання концепції нормативних затрат [13, с. 311-312]. Проблемою використання цієї концепції виступає вибір ідеальних нормативів, які не занижуватимуть та не завищуватимуть первісну вартість запасів. Вибір нормативів, орієнтованих на реальну дійсність, вказує на врахування очікувань економічних агентів та фактора часу, що наближає останню до оцінки за справедливою вартістю.

Варіація можливих способів оцінки фізичного руху немонетарних оборотних активів за історичною собівартістю (prudentcosts, standardcosts) у різних інтерпретаціях спрямована на досягнення критерію достовірності показників фінансової звітності, а головне – встановлення первісної вартості активів. Тому обліковою політикою підприємства доцільно передбачити вибір найдоцільнішого методу обчислення первісної вартості немонетарних оборотних активів у результаті їх фізичного руху, переліку мінімальних чи нормативних витрат відповідно та умов їх внесення в собівартість активу.

Одним із основних недоліків оцінки активів за собівартістю є зміна їх вартості із плином часу, тому по закінченні тривалого проміжку часу вона може втратити значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу або як поточна ринкова ціна активу [13, с. 310]. Це ще раз доводить, що оцінка руху вартості немонетарних оборотних активів за первісною вартістю є недоцільною, оскільки призводить до того, що облікова інформація втрачає ознаки достовірності, доречності, стає не релевантною.

Рішення вказаної проблеми можливе за умови паралельного існування в часовому проміжку обох оцінок: первісної та справедливої вартості. При чому фізичний рух немонетарних оборотних активів,

зумовлений матеріальними факторами, відобразатиме їх оцінку по собівартості, а рух вартості, спричинений часовими факторами, – за справедливою вартістю. Такий крок дозволить максимально наблизити систему бухгалтерського обліку до реальної дійсності, надасть можливість користувачам реально оцінювати фінансове становище фірми у майбутньому та приймати раціональні управлінські рішення. Водночас допоможе зберегти дію основних принципів (консерватизму, історичної (фактичної) собівартості тощо) та функції бухгалтерського обліку, дозволить уникнути їх порушення та умовності.

Ураховуючи вищесказане, можна запропонувати модифіковані бази оцінки для відображення в системі бухгалтерського обліку фізичного та руху вартості немонетарних оборотних активів, що враховують фактор часу та забезпечують достовірність облікової інформації (табл. 1).

Як було зазначено вище, вартість активів суттєво залежить від часових факторів, тому «всі оцінки відрізнятимуться моментом виміру, до якого відноситься критерій оцінювання, та моментом, для якого призначені її результати» [2, с. 92]. Розглядаючи оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюється вимірювання вартості його об'єктів у певний момент часу (минуле, теперішнє, майбутнє), доцільно зосередитися на припущенні, що якщо «минуле не виступає як трансцендентність позаду мого теперішнього, то втрачається надія зв'язати минуле з теперішнім» [16] та майбутнім.

Таблиця 1. Модифіковані бази оцінки немонетарних оборотних активів

Період часу Вид руху	Минуле			Теперішнє			Майбутнє			
	надходження	дата балансу	вибуття	надходження	дата балансу	вибуття	надходження	дата балансу	вибуття	
Фізичний рух	Первісна вартість			Первісна вартість			Скоригована первісна вартість			
Рух вартості	Скоригована справедлива вартість			Скоригована вартість заміни		Скоригована справедлива вартість		Скориговані очікувані майбутні витрати, пов'язані із заміною активу		Скоригована очікувана за справедливою вартістю

Тому оцінювання фізичного руху немонетарних оборотних активів за первісною вартістю достовірно підтверджує і зберігає минулі (історичні) оцінки, а паралельне відображення руху вартості за скоригованою справедливою вартістю наближає облікову інформацію до реальної дійсності. Такий підхід дозволяє «постійно зберігати можливість змінити значення минулого, оскільки воно є минулим теперішнім, що має майбутнє» [16].

Вибір модифікованої бази оцінки залежить від періоду часу, а також від виду руху немонетарного оборотного активу (табл. 1). З позиції минулого фізичний рух таких активів доцільно оцінювати за первісною вартістю (сума фактичних витрат, виробнича собівартість, балансова вартість заміни тощо), порядок формування якої визначено П(С)БО 9 «Запаси» [3]. Рух вартості відобразатиметься за скоригованою справедливою вартістю (справедлива вартість активу, отриману в результаті уцінки чи дооцінки за мінусом первісної вартості) на минулу дату оцінки. Використання скоригованої справедливої вартості у системі бухгалтерського обліку дозволить уникнути умовності, фіктивного роздування та маніпулювання вартістю даних активів.

З позицій теперішнього оцінку фізичного руху активів при надходженні та дату балансу доцільно здійснювати за первісною вартістю. На дату вибуття пропонується використати скориговану первісну вартість, яка буде враховувати суму скоригованої справедливої вартості в частині вибутих у результаті фізичного руху немонетарних оборотних активів.

Рух вартості на дату надходження відобразатиметься за скоригованою вартістю заміни (вартість заміни за мінусом первісної вартості). За вартість заміни доцільно прийняти ринкову вартість, яка згідно з МСФЗ 13 вважається очікуваною грошовою сумою, за яку актив може бути обміняно в транзакції на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем, що не пов'язані між собою, після належного маркетингу та за умов, що сторони обізнані і діяли розсудливо і без примусу [11]. На дату балансу та при вибутті немонетарного оборотного активу використовуватиметься скоригована справедлива вартість.

Використання майбутніх оцінок є прерогативою раціональної та оптимізуючої поведінки

економічних суб'єктів і призначене для планування та прогнозування розвитку подій у майбутньому. «Майбутнього немає, воно є безперервним становленням можливостей теперішнього» [16], оскільки прямо залежить від часових факторів, а в переважній більшості від очікувань економічних агентів. Крім того, суб'єкт господарювання, який характеризується раціональною поведінкою та низькою оцінкою часу буде шукати шляхи надходження немонетарних оборотних активів за найменшою вартістю, проте досить довго, а з високою оцінкою часу – придбає на чорному ринку. Наявність раціональної поведінки економічних агентів доводить значущість та доцільність використання оцінки в майбутньому.

У такому разі оцінка активів у результаті їх фізичного руху зберігатиметься за принципами оцінки у теперішньому. Рух вартості немонетарних оборотних активів при надходженні оцінюватиметься за скоригованими на суму первісної вартості очікуваними майбутніми витратами, пов'язаними із заміною активу. У випадку оцінки на дату балансу та при вибутті – за скоригованою очікуваною справедливою вартістю на суму первісної вартості.

Вважаємо, що використання модифікованих баз оцінок немонетарних оборотних активів, а саме – скоригованої первісної та справедливої вартостей, дозволить раціональніше та ефективніше виконувати бухгалтерським обліком свої функції, оскільки за допомогою облікової інформації будуть формуватися показники, які реально характеризуватимуть фінансово-господарську діяльність підприємства у відповідний момент часу.

Доведення первісної вартості немонетарного оборотного активу до справедливої під впливом часових факторів можливе шляхом проведення переоцінки, при чому як уцінки, так і дооцінки. «Будь-яке зростання вартості запасів ... слід зафіксувати в момент реалізації, посилаючись на достовірне джерело інформації про справедливу (звичайну) ціну запасів. Таку інформацію доцільно відображати на окремому субрахунку або рахунку аналітичного розрізу» [21, с. 67]. Для забезпечення зв'язку оцінки за первісною вартістю зі справедливою (відображення руху вартості активу) на відповідний момент часу виникає необхідність уведення спеціального регулюючого доповнювального рахунку. Пропонується використовувати рахунок 32 «Рух вартості активів», який на даний час є резервним в українському Плані рахунків. За дебетом рахунку будуть відображатися суми, що відображають позитивний рух вартості немонетарного оборотного активу, по кредиту – суми, що відображають негативний рух вартості.

Орієнтація системи бухгалтерського обліку на майбутнє шляхом виділення фізичного та руху вартості немонетарних оборотних активів дозволяє врахувати фактор часу при виборі способів оцінки вказаних об'єктів бухгалтерського обліку, дозволяє наблизити облікову інформацію до економічних реалій сьогодення із одночасним збереженням основних бухгалтерських принципів.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку забезпечує вимірювання вартості та встановлює критерії визнання його об'єктів, створює якісні характеристики облікової інформації тощо. Проте на сучасному етапі недоліком системи бухгалтерського обліку є його орієнтація на минулі події. Існування облікової системи поза часом може спричинити асиметричність економічної інформації, унеможливити планування та прогнозування фінансово-господарської діяльності на майбутні періоди, а, отже, і можливість прийняття ефективних управлінських рішень. Урахування факторів часу, виокремлення фізичного та руху вартості немонетарних оборотних активів дозволить раціональніше підійти до вибору способів оцінки цих активів з позицій минулого, теперішнього та майбутнього, наблизить систему бухгалтерського обліку до реальної дійсності, дозволить ефективніше приймати управлінські рішення.

Актуальним є подальше дослідження необхідності удосконалення облікового інструментарію щодо оцінювання немонетарних оборотних активів за справедливою вартістю шляхом вибору найоптимальнішого методу її обчислення та відображення інформації про фізичний та вартісний рух цих активів у фінансовій звітності підприємства для прийняття раціональних управлінських рішень.

Список літератури

1. *Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.*
2. *Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я. В. Соколов. – М. : Магистр, 2010. – 224 с.*
3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] // Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.*
4. *Соколов, Я. В. Время в бухгалтерском учете / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, 1С: бухгалтерия – Занимательная бухгалтерия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1036>.*

5. Бондарчук, Н. В. Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами / Н. В. Бондарчук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 3, Том 2. – С. 221.
6. Остап'юк, Н. А. Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів : монографія / Н. А. Остап'юк; МОНМС України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2012. – 347 с.
7. Панков, Д. А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д. А. Панков – Гродно: ГрГУ, 2001. – 558 с.
8. Елисеєва, Т. П. Определение восстановительной стоимости основного капитала субъектов хозяйствования в условиях инфляции / Т. П. Елисеєва // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тезисы докладов междунар. практ. конф. – Мн. : БГЭУ, 2000. – 293 с. – С. 90-91.
9. Оснач О.Ф. Промисловий маркетинг: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.]/О. Ф. Оснач, В. П. Пилипчук, Л. П. Коваленко – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 364 с.
10. Пятов, М. Л. Время в бухгалтерском учете: Ярослав Соколов и Жан Поль Сартр / М. Л. Пятов// Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, 1С: бухгалтерия – Занимательная бухгалтерия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1036>.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості»: Затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2013 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
12. Lucas, Robert E.. Rational Expectations and Econometric Practice / Robert E. Lucas, Thomas J. Sargent / University of Minnesota Press. – Minneapolis. – 409 p.
13. Хендриксен, Е. С. Теория бухгалтерского учета: Пер. сангл. / Под ред. проф. Я. В. Соколова / Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
14. Вишняков, Я. Д. Общая теория рисков / Я. Д. Вишняков, Н. Н. Радаев. – М. : Издательский центр «Академия», 2008. – 368 с.
15. Легенчук, С. Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку / С. Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2009. – № 3. – С. 96-103.
16. Сартр, Ж-П. Бытие и ничто: опыт феноменологической онтологии [Электронный ресурс] /Ж.-П. Сартр. – Режим доступа: <http://psylib.org.ua/books/sartr03/index.htm>.
17. Людоговский, А. Основы сельскохозяйственной экономики и сельскохозяйственного счетоводства / А. Людоговский. – Спб., 1875. – 472 с.
18. Рудановский, А. П. О необходимости оценки товаров своих и покупных на товарных складах и в магазинах по продажной оценке, а не по себестоимости / А. П. Рудановский // Вестник И. Г. Б. Э., 1929. – № 5. – С. 460-465.
19. Руссиян, И. П. Основы счетной науки /И. П. Руссиян // Счетоводство/ – 1900. – № 11. – С. 9-14.
20. Малышев, И. В. Теория двойственности отражения хозяйственных активов в бухгалтерском учете / И. В. Малышев. – М. : "Статистика", 1971. – 113 с.

References

1. Ofitsiyni sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy. (2014). Retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Sokolov, Ja. V. (2010). Buhgalterskij uchet kak summa faktov hozjajstvennoj zhizni. Moscow : Magistr.
3. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 9 «Zapasy»: zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20 zhovtnia 1999 r. # 246 (zi zminyamy ta dopovnenniamy). (1999). Retrieved from: zakon.rada.gov.ua.
4. Sokolov, Ja. V. (n.d.). Vremja v buhgalterskom uchete. Buhgalterskij uchet, nalogooblozhenie, otchetnost', 1S: buhgalterija – Zanimatel'naja buhgalterija. [Retrieved from: <http://www.buh.ru/document-1036>.
5. Bondarchuk, N. V. (2012). Teoretychni zasady formuvannia systemy oblikovo-analitychnoi informatsii dlia pryiniattia rishen korystuvachamy. Naukovi pratsi Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii / Seria: Ekonomichni nauky, 3(2), 221.
6. Ostapiuk, N. A. (2012). Rozvytok teorii ta metodolohii oblikovoho vidobrazhennia infliaitsiinykh protsesiv. Zhytomyr.
7. Pankov, D. A. (2001). Uchet i analiz v makrojekonomicheskoy sisteme finansovogo menedzhmenta: teorija, metodologija, metodiki. Grodno: GrGU.
8. Eliseeva, T. P. (2000). Opredelenie vosstanovitel'noj stoimosti osnovnogo kapitala sub#ektov hozjajstvovaniya v uslovijah infliacii. Problemy ucheta, analiza i statistiki na rubezhe vekov: Tezisy докладов mezhd. prakt. konf. Minsk. : BGJeU.
9. Osnach O. F., Pylypchuk V. P. & Kovalenko L. P. (2009). Promyslovyi marketynh. Kyiv : Tsentr uchbovoi literatury.

-
10. Pjatov, M. L. (n.d.). *Vremja v buhgalterskom uchete: Jaroslav Sokolov i Zhan Pol' Sartr. Buhgalterskij uchet, nalogooblozhenie, otchetnost'*, 1S: buhgalterija – Zanimatel'naja buhgalterija. Retrieved from: <http://www.buh.ru/document-1036>.
 11. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka spravedyvoi vartosti»: Zatverdzhenyi Radoiu z Mizhnarodnykh standartiv bukhgalterskoho obliku vid 01.01.2013. (2013). Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
 12. Lucas, Robert E. & Sargent, Thomas J. (n. d.). *Rational Expectations and Econometric Practice* / Robert E. Lucas, Minneapolis : / University of Minnesota Press. – – 409 r.
 13. Hendriksen, E. S. Van Breda, M. F. (2000). *Teorija buhgalters'kogo ucheta*. Moskow : Finansy i statistika.
 14. Vishnjakov, Ja. D. & Radaev, N. N. (2008). *Obshhaja teorija riskov*. Moskow : Izdatel'skij centr «Akademija».
 15. Lehenchuk, S. F. (2009). *Upravlinski aspekty zastosuvannia konservatyizmu v bukhgalterskomu obliku*. Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnogo universytetu, 3, 96-103.
 16. Sartr, Zh-P. (n.d.). *Bytie i nichto: opyt fenomenologicheskoi ontologii*. Retrieved from: <http://psylib.org.ua/books/sartr03/index.htm>.
 17. Ljudogovskij, A. (1875). *Osnovy sel'skohozhajstvennoj jekonomii i sel'skohozhajstvennogo schetovodstva*. Spb.
 18. Rudanovskij, A. P. (1929). *O neobhodimosti ocenki tovarov svoih i pokupnyh na tovarnyh skladah i v magazinah po prodazhnoj ocenke, a ne po sebestoimosti*. Vestnik I. G. B. Je, 5, 460-465.
 19. Russijan, I. P. (1900). *Osnovy schetnoj nauki*. Schetovodstvo. 11, 9-14.
 20. Malyshev, I. V. (1971). *Teorija dvojstvennosti otrazhenija hozhajstvennyh aktivov v buhgalterskom uchete*. / Moskow : Statistika.

Стаття надійшла до редакції 07.12.2014 р.