

РОЗВИТОК ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Дослідити понятійний апарат оцінки в бухгалтерському обліку в частині трактування понять “вартісне вимірювання”, “оцінка в бухгалтерському обліку”, “незалежна оцінка”, “облікова оцінка”, “калькулювання”, “таксування”

Ключові слова: *вартісне вимірювання, оцінка в бухгалтерському обліку, незалежна оцінка, облікова оцінка, калькулювання, таксування*

Постановка проблеми. На етапі розвитку глобалізаційних та інтеграційних процесів спостерігається тенденція відставання теоретичних напрацювань від потреб практики. Це стосується й оцінки, яка була і залишається однією зі складних методологій бухгалтерського обліку. Невирішеним залишається завдання створення науково обґрунтованої концепції бухгалтерського обліку та удосконалення методології оцінки, у підходах до якої відсутній одностайний підхід вітчизняних науковців. У наукових працях спостерігається незначний інтерес до розкриття теоретичних основ трактування проблемних питань оцінки в бухгалтерському обліку, зокрема, понятійного апарату, не зважаючи на те, що ці питання мають науковий характер і потребують ґрунтовної розробки.

Мета дослідження полягає у проведенні критичного аналізу понятійного апарату оцінки в бухгалтерському обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням оцінки в бухгалтерському обліку присвятили праці вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, І.Й. Яремко; сучасні вчені Російської Федерації та Республіки Білорусь: В.В. Ковальов, М.І. Кутер, М.Ю. Медведєв, В.Ф. Палій, В.І. Стражев, М.Н. Чинченко. До сучасних зарубіжних вчених, які в своїх дослідженнях визнають вагоме значення оцінки в бухгалтерському обліку, належать: А. Апчерч, Е.А. Аткінсон, Р.Д. Банкер, М.Ф. Ван Бреда, Е. Вішневський (E. Wiszniewski), М. Добія (M. Dobijia), І. Зентовська (I. Ziętowska), Р.С. Каплан, З. Лютий (Z. Luty), В.А. Новак (W.A. Nowak), Б. Міхерда (B. Micherda), М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, Б. Райан, С.Т. Сурди́ковська (S.T. Surdykowska), Дж. Фостер, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен, М.С. Янг. Ряд вчених, зокрема, С. Валдайцев, та М. Федотова, А. Ковальов, М. Корінько, Л. Ловінська, Н. Малюга, В. Соколов, Я. Соколов, Г. Тітаренко, З. Туякова, Н. Урбан присвятили проблемам оцінки спеціальні праці. Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників у теорію бухгалтерського обліку, варто відмітити, що залишається невирішеним ряд питань, пов'язаних з оцінкою в бухгалтерському обліку, зокрема, усунення неконвенційності понятійного апарату оцінки.

Виклад основного матеріалу. Дослідження оцінки в бухгалтерському обліку в ринкових умовах господарювання в Україні, не лише не втрачає свого значення, а й набуває нової актуальності, на чому наголошує проф. Л. Кіндрацька: “В процесі реформування розвиток бухгалтерського обліку відбувається за оновленою

ідеологією, спрямованою на забезпечення реальної оцінки всіх показників активу і пасиву балансу. Великою мірою цьому сприяє оновлена концепція оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку” [2, с. 32].

Сьогодні оцінка в бухгалтерському обліку традиційно розглядається як спосіб вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел, один із елементів методу бухгалтерського обліку. Проте, такий підхід до тлумачення оцінки визнавався не завжди.

Розуміння складових методу бухгалтерського обліку, місце оцінки у його складі формувалося протягом тривалого часу як результат наукової дискусії (рис. 1).

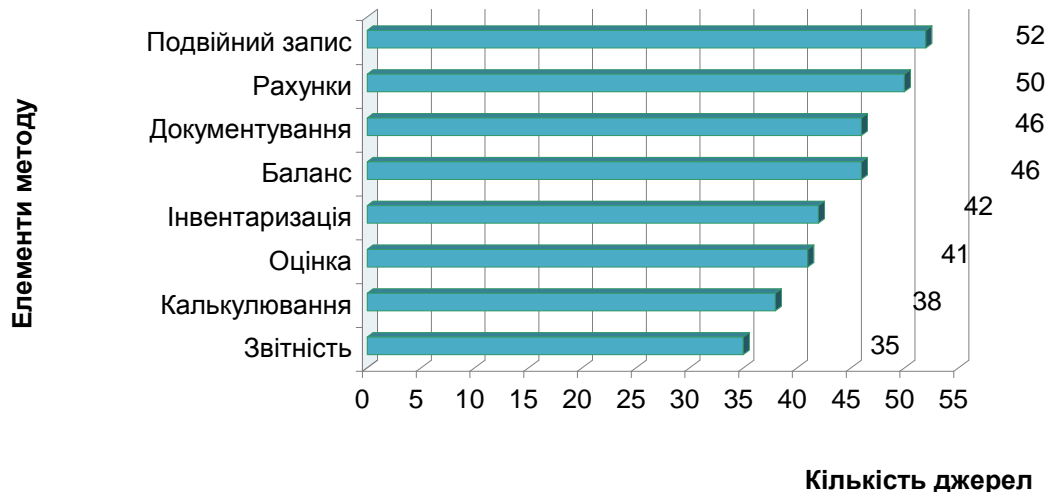


Рис. 1. Підходи науковців до визначення складових елементів методу бухгалтерського обліку

Як свідчать дані рис. 1, із 53 авторів, праці яких проаналізовано, 41 автор визнає оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку; а 12 авторів з певних причин не включили оцінку до складу методу бухгалтерського обліку. Не доцільним є виключення зі складу методу бухгалтерського обліку оцінки й калькуляції, адже неможливо отримати відомості про явища господарського життя без їх вартісного вимірювання. Поєднання всіх елементів методу бухгалтерського обліку дає змогу отримати належну і достовірну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта господарювання.

Більшість сучасних вчених розглядають оцінку в складі методу бухгалтерського обліку: науковці, які підтримують адитивний підхід визначення методу бухгалтерського обліку (Г.Г. Кірейцев, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга), включають оцінку до складових елементів методу; науковці, які є прихильниками процедурного підходу (К.Н. Нарібаєв, В.Ф. Палій), розглядають оцінку в межах процедури вимірювання. На думку доц. С.Ф. Голова [1, с. 22]: “Обмеження методу бухгалтерського обліку сталою кількістю елементів є штучним. Методи бухгалтерського обліку зумовлені його предметом і метою певних осіб”. Крім того, вчений відзначає: “У сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності негрошових вимірників та описової інформації”, що призводить до необхідності адаптації традиційних методів бухгалтерського обліку для потреб управління і розробки нових методів.

Грунтовне дослідження оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку проведено в монографіях Н.М. Малюги “Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку” (1998 р.) [5] та Л.Г. Ловінської “Оцінка в бухгалтерському обліку” (2006 р.) [4]. Проф. Н.М. Малюгою доведено, що оцінка є невід’ємним елементом методу бухгалтерського обліку; оцінка в єдиному грошовому вимірнику активів, капіталу, зобов’язань, господарських і фінансових процесів, фінансових результатів є основою для їх відображення в бухгалтерському обліку. В продовження напрацювань попередників, проф. Л.В. Ловінською обґрунтовано концепцію оцінки як складової методу бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання. Дані дослідження направлені на удосконалення як методології оцінки в бухгалтерському обліку, так і практики її застосування в сучасних умовах господарювання.

Отже, оцінка є невід’ємним елементом методу бухгалтерського обліку, пронизуючи всю господарську діяльність підприємства від складання первинного документу до формування показників бухгалтерської звітності. Грошова оцінка є обов’язковою умовою відображення даних у бухгалтерському обліку і дає змогу узагальнити факти господарського життя.

Оцінка в бухгалтерському обліку є одним з найбільш суперечливих питань, яке цікавить як теоретиків, так і практиків облікової справи. Невирішеною залишається проблема термінологічної неузгодженості понятійного апарату оцінки в бухгалтерському обліку, зокрема, потребують узгодження поняття “оцінювання”, “вартісне вимірювання”, “оцінка в бухгалтерському обліку”, “облікова оцінка”, “таксування”, “незалежна оцінка”. Так, дослідження підходів до визначення даних понять та застосування методів узагальнення та порівняння дозволило встановити взаємозв’язок між поняттями “вимірювання”, “вартісне вимірювання”, “оцінка в бухгалтерському обліку”, “облікова оцінка”, “калькулювання”, “таксування”, що графічно відображено на рис. 2.

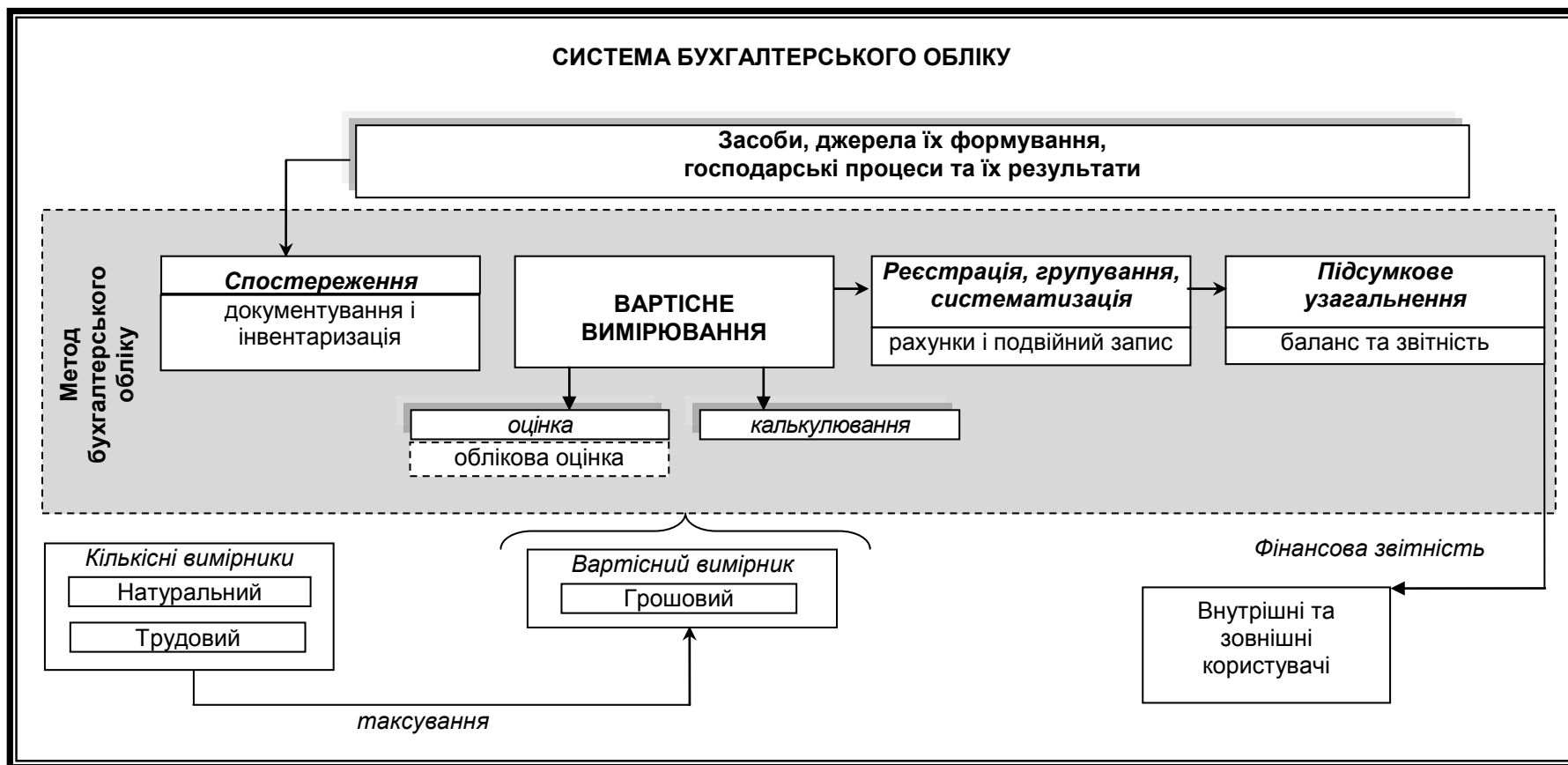


Рис. 2. Взаємозв'язок понять оцінки в бухгалтерському обліку

Недоцільно та науково необґрунтованим є ототожнювати зазначені поняття, оскільки вони мають різний економічний зміст та змістове наповнення. Так, найбільш широким є поняття вимірювання, яке представляє пізнавальний процес знаходження відношення між двома величинами однакової природи – вимірюваною й умовною одиницею вимірювання, тобто є загальним процесом відображення однієї величини іншою.

Вужчим по відношенню до поняття “вимірювання” є поняттям “вартісне вимірювання”, яке представляє собою вираження об’єкта обліку у визначених одиницях вимірювання (натуральних, трудових, вартісних) та отримання індивідуальних та агрегованих величин. Для переведення натуральних (кількісних) вимірників в грошовий використовують таксування. Вартісне вимірювання включає оцінку та калькулювання. Калькулювання є способом визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг, що включає групування витрат, розмежування витрат між об’єктами калькулювання та визначення собівартості окремих виробів (робіт, послуг). Досить близьким до поняття вартісне вимірювання є поняття оцінки в бухгалтерському обліку, оцінка застосовується до всіх об’єктів бухгалтерського обліку та охоплює всі стадії руху капіталу суб’єктів господарювання. Оцінка в бухгалтерському обліку є не лише вираженням вартості об’єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику, але й є методичним прийомом, тобто способом реалізації методу бухгалтерського обліку для досягнення триєдиного завдання бухгалтерського обліку.

Поєднання теоретичних основ трудової (класичної) теорії вартості та теорії граничної корисності (маржиналізму) сприятиме удосконаленню трактування оцінки в бухгалтерському обліку за рахунок врахування не лише витратного, але й ціннісного підходу до розуміння сутності оцінки. Як результат поєднання вартісного та ціннісного підходу до сутності оцінки, пропонується трактувати оцінку в бухгалтерському обліку як елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об’єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику або виражає думку про цінність об’єкта, що здійснюється суб’єктом оцінки, який має відповідні повноваження та рівень компетенції. Запропоноване визначення передбачає, що оцінку в бухгалтерському обліку проводить суб’єкт оцінки, який може бути внутрішнім – бухгалтер, комісія з оцінки тощо або зовнішнім – незалежний оцінювач, судовий експерт.

Оцінювання виступає процесом визначення оцінки об’єктів бухгалтерського обліку. Більш вузьким поняттям у порівнянні з оцінкою в бухгалтерському обліку є поняття облікової оцінки¹, тобто акцент здійснений на попередньому характері такої оцінки – орієнтації на майбутні звітні періоди, а також лише на доходах і витратах як об’єктах бухгалтерського обліку, і не згадується про активи і пасиви підприємства. Відповідно, облікова оцінка використовується для прогнозування діяльності і може бути змінена, якщо обставини, на яких вона базувалася, зміняться, або коли буде отримано додаткову інформацію. Перелічені поняття є взаємопов’язаними і виступають засобом трансформації фактів, виражених в натуральних, трудових показниках, в єдиний універсальний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різномірні об’єкти бухгалтерського обліку у співставну форму та зміст.

В Україні у жодному нормативному документі, які регулюють бухгалтерський облік, не регламентовано поняття “оцінка”. З метою забезпечення уніфікованого

¹ Згідно з визначенням, наведеним у П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

розуміння та трактування понять оцінки та незалежної оцінки бухгалтерами, аудиторами, оцінювачами пропонується включити їх до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” у такій редакції:

<p>Витяг з Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” $\leq \dots \geq$ Загальні положення Стаття 1. Визначення термінів Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні: $\leq \dots \geq$ Оцінка – це елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об’єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві у грошовому вимірнику або вираження думки про цінність об’єкта, що здійснюється суб’єктом оцінки, який має відповідні повноваження та рівень компетенції. Незалежна оцінка – цілеспрямований і впорядкований процес визначення вартості об’єкта оцінки оцінювачем за договором із замовником. $\leq \dots \geq$</p>

Крім того, існують особливості в сутності оцінки в бухгалтерському обліку залежно від сфери її застосування (рис. 3). Оцінка займає вагомe місце в науковій діяльності, практичній бухгалтерській справі та в навчальному процесі при підготовці фахівців з бухгалтерського обліку.



Рис. 3. Запропоновані підходи до трактування оцінки в бухгалтерському обліку

Такий трьохвимірний підхід до сутності оцінки дозволяє квантифікувати проблемні питання її теорії та практики застосування. Польський проф. Б. Міхерда (B. Micherda), відзначаючи необхідність подальшого дослідження й удосконалення питань оцінки в бухгалтерському обліку, зазначає: “У добу “переоцінки” підходу до проблематики оцінки, а також спроб використання концепції “справедливої вартості”, необхідним є ширший погляд на питання квантифікації, застосування теорії виміру і, відповідно, її практичного використання” [7, с. 131].

Вітчизняні теоретики при розробці концепції бухгалтерського обліку надають “оцінці” визначального значення, адже саме оцінка є важливим елементом методології бухгалтерського обліку. За висловом проф. Я.В. Соколова: “Оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку” [6, с. 364]. Аналогічний є підхід проф. Г.Г. Кірейцева: “В даний період головний резерв удосконалення обліку – у підвищенні наукового його рівня, в подальшому розвитку його теорії та удосконаленні методології. Центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції” [3, с. 7]. Варто відмітити, що в ринкових умовах господарювання роль оцінки в бухгалтерському обліку зростає, ускладнюються завдання, які ставляться перед нею.

Результати аналізу сутності поняття “оцінка” дозволяють виділити такі її риси:

- оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку;
- оцінка може характеризувати вартісну складову, тобто бути вираженням вартості об’єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на

підприємстві, у грошовому вимірнику; та ціннісну складову – бути вираженням думки про цінність об'єкта, його корисність у конкретний момент часу;

– оцінку в бухгалтерському обліку можна розглядати з теоретичної, практичної та навчальної точок зору;

– методи оцінки залежать від мети її проведення;

– інформація про оцінку має відобразитися в бухгалтерському обліку та бухгалтерській звітності для задоволення інформаційних потреб користувачів.

Правильна й достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку має велике значення для об'єктивної характеристики ресурсів підприємства, чіткого визначення фінансових результатів, від її правильності залежить адекватність і надійність облікових даних.

Висновки та пропозиції. Досліджуючи оцінку як облікову категорію встановлено, що оцінка в бухгалтерському обліку є елементом його методу, який виражає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику або виражає думку про цінність об'єкта, що здійснюється суб'єктом оцінки, який має відповідні повноваження та рівень компетенції. Для оцінки в бухгалтерському обліку характерні такі риси: оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку; оцінка може характеризувати вартісну складову, тобто бути вираженням вартості об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику; та ціннісну складову – бути вираженням думки про цінність об'єкта, його корисність у конкретний момент часу; оцінку в бухгалтерському обліку можна розглядати з теоретичної, практичної та навчальної точок зору; методи оцінки залежать від мети її проведення; інформація про оцінку має відобразитися в бухгалтерському обліку для задоволення інформаційних потреб користувачів.

Список використаних літературних джерел:

1. *Голов С.Ф.* Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи і реалії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 17-23.

2. *Кіндрацька Л.* Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.

3. *Кірейцев Г.Г.* Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2008. – № 20(221). – С. 3-7.

4. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

5. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 384 с.

6. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

7. *Micherda B.* Ewolucja wyceny we współczesnej rachunkowości // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. – Warszawa: Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Rada naukowa, 2001. – Tom 4 (60). – S. 122-133.

СУПРУНОВА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 22.09.2012 р.