

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ В ДИСЕРТАЦІЯХ УКРАЇНСЬКИХ ДОСЛІДНИКІВ

Проведено критичний аналіз наукових досліджень, присвячених проблемам оцінки, виконаних протягом 1993-2008 рр. в Україні в сфері економічних наук, з метою виявлення нерозкритих проблемних питань оцінки в бухгалтерському обліку та подальшого їх вирішення

Постановка проблеми. На даному етапі спостерігається тенденція відставання теоретичних напрацювань від потреб практики. Це стосується й вартісної оцінки, яка була і залишається однією із складних проблем на всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку. Невирішеним залишається завдання створення науково обґрунтованої концепції бухгалтерського обліку та удосконалення методології вартісної оцінки, у підходах до якої немає однозначної думки серед вітчизняних науковців.

Спостерігається незначний інтерес до розкриття теоретичних основ при трактуванні проблемних питань оцінки в бухгалтерському обліку, не зважаючи на те, що ці питання носять глибоко науковий характер та потребують належної уваги дослідників.

За висловом д.е.н., проф. В.Ф. Палія: “Усвідомлення недоліків теорії, її відставання від потреб практики, обговорення даної проблеми багатьма провідними вченими свідчить про розуміння існуючого кризового стану в теорії (і практиці) і надає впевненості в її подолання. І те, що різнобій думок і концепцій великий, а багато з них взаємовиключаючі, приносить позитивні результати і дозволяє надіятися на напрацювання нових підходів до теорії бухгалтерського обліку, які будуть прийняті більшістю дослідників і поставлять нашу науку на нові рубежі” [8, с. 5].

Тому, для проведення наукового дослідження оцінки в бухгалтерському обліку необхідним є вивчення вже існуючого доробку, розвитку ідей, підходів до вирішення проблемних питань у дисертаціях дослідників.

Метою дослідження є систематизація результатів наукових досліджень в області оцінки шляхом змістового вивчення дисертаційних досліджень українських вчених, захищених протягом 1991-2008 рр., для виявлення нерозкритих проблемних питань оцінки в бухгалтерському обліку та подальшого їх вирішення.

Інформаційна база і методика дослідження. Основою для проведення аналізу дисертацій українських дослідників обрано базу авторефератів дисертацій в електронній формі Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського¹, оскільки вона є найбільш повною за змістовим наповненням в Україні. Так, станом на 31.12.2008 р. у модулі електронної пошукової системи бібліотеки “Електронний каталог” нараховується 74293 записів назв авторефератів дисертацій, захищених на території України, а у модулі “Електронний фонд” – 42596 записів назв авторефератів, які крім назви автореферату, мають коротку анотацію і можливість доступу до повнотекстового документу. База авторефератів дисертацій постійно оновлюються, оскільки бібліотека обов’язково отримує примірники авторефератів дисертацій, які захищаються на території України.

¹ Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського заснована в 1918 році. На сьогоднішній день є головним науково-інформаційним центром України (<http://www.nbuv.gov.ua>).

За аналізований період обрано роки незалежності України (1993-2008 рр.)², оскільки реформування економіки від адміністративно-командної до ринкової призвело до виникнення ряду проблемних питань в теорії та практиці економічної науки, які потребували нагального вирішення, і, відповідно, спричинили кардинальні зміни в проведенні наукових досліджень.

Виклад основного матеріалу. У сучасному світі стан наукових досліджень досяг рівня, за якого їх результати стають вирішальним фактором соціального та економічного прогресу. На беззаперечній ролі теоретичного дослідження наголошує д.е.н., проф. Я.В. Соколов: “Те, що робить практик – ніщо інше, як “наказ-заповіт” теоретика, який десь колись проживав. І зараз ми, теоретики, залишаємо свої заповіді тим, хто буде працювати після нас. І як сьогодні будуть вирішені сучасні теоретичні проблеми, так завтра будуть працювати наші нащадки” [9].

Систематизація теоретичних напрацювань українських дослідників є необхідною умовою та передумовою подальшого розвитку облікової науки. Проведення комплексного аналізу авторефератів дисертацій за тематикою, що присвячена бухгалтерській оцінці, сприятиме якісному удосконаленню методики наукового дослідження як на теоретичному, так і на практичному рівні.

За роки незалежності в Україні захищено 1602 дисертації за різними галузями науки, які містять у назві слово “оцінка”. Найбільша кількість дисертацій вітчизняних науковців захищена в галузі медичних наук, економічних наук, наук про землю, сільського і лісового господарства. Із загальної сукупності для проведення комплексного аналізу обрано автореферати дисертацій економічного напрямку, оскільки саме вони відображають проблемні питання щодо економічної сутності оцінки, зокрема, оцінки в бухгалтерському обліку.

Для проведення аналізу наукових досліджень обрано дисертації на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук. Станом на 31 грудня 2008 р. налічується 399 дисертацій економічного напрямку, захищених українськими дослідниками, які містять у назві слово “оцінка” (табл. 1).

Проаналізувавши структуру захищених дисертацій економічного напрямку за спеціальностями, відмітимо, що переважна більшість робіт українських дослідників захищені за спеціальностями “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)” (127 дисертацій), “Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища” (41 дисертацій), “Економіка та управління національним господарством” (27 дисертацій). Підвищена увага українських дослідників до даної проблематики саме за зазначеними спеціальностями спричинена стратегічними перетвореннями в економіці України та наявністю невирішених проблемних питань щодо її реформування для забезпечення її стійкого поступального розвитку.

² Аналіз захищених дисертацій українських дослідників поводить починаючи не з 1991 року – року проголошення незалежності України, а з 1993 року, оскільки в цьому році була створена Вища атестаційна комісія України (ВАК).

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
	08.07.02**	Економіка сільського господарства і АПК			1		1	1	1	2	1	3	4	5		3			22
	08.07.03**	Економіка будівництва						1	2	1		2		1					7
	08.07.04**	Економіка транспорту і зв'язку				1	2	1	1	1	1	4	3	4	1	2			19
	08.07.05**	Економіка торгівлі та послуг					1	1	1	1	2	1				3			10
	08.02.02***	Економіка та управління науково-технічним прогресом			1	2	1	1	2	1			2	1	1	5			16
6	08.00.06 (08.00.19, 08.08.00, 08.06.01, 08.08.03)	Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища	2		2	7	1	2	1	5	3	2	3	2	3	5	1	2	41
7	08.00.07 (08.09.00, 08.09.01)	Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика					1	1	2	1	1	1	1	4		2	1	2	15
8	08.00.08 (08.04.00, 08.04.01)	Гроші, фінанси і кредит (Фінанси, грошовий обіг і кредит)				1			1	1	1	2		2	4	7	3	3	25
9	08.00.09 (08.06.04)	Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) (Бухгалтерський облік, аналіз та аудит)					1		1	1			3	1	2	2	2	3	17
10	08.00.10 (08.03.01)	Статистика				2						1		2					5
11	08.00.11 (08.03.02)	Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці (Економіко-математичне моделювання)					1					4	2	4	2	2	2	1	16
РАЗОМ			4	1	6	18	22	18	27	24	20	39	37	40	43	52	21	27	399

** Згідно з Наказом Вищої атестаційної комісії України " Механізм трансформації та співвідношення спеціальностей з економічних наук " N 503 від 24.10.2006 перелічені спеціальності вилучено з Переліку спеціальностей, за якими проводиться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань, і трансформовано до спеціальностей 08.00.03 – економіка та управління національним господарством та 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності).

*** Згідно з Наказом Вищої атестаційної комісії України " Механізм трансформації та співвідношення спеціальностей з економічних наук " N 503 від 24.10.2006 спеціальність вилучено з Переліку спеціальностей, за якими проводиться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань і трансформовано до спеціальностей 08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки, 08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини, 08.00.03 – економіка та управління національним господарством, 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності), 08.00.05 – розвиток продуктивних сил і реформація економіки, 08.00.06 – економіка природокористування та охорони навколишнього середовища 08.00.07 – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика, 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), 08.00.10 – статистика, 08.00.11 – математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці.

Для проведення аналізу і наочного відображення динаміки захищених дисертацій українськими вченими побудуємо рис. 1.

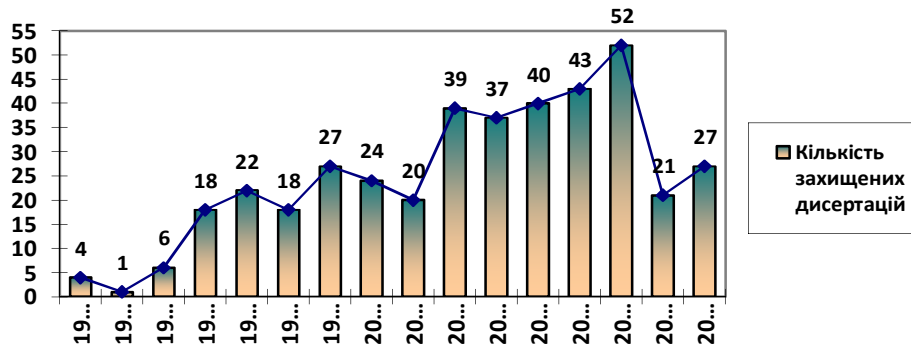


Рис. 1. Динаміка захищених дисертацій економічного напрямку, які містять у назві слово “оцінка”, за роками захисту³

Не зважаючи на те, що в різні періоди кількість захищених робіт варіюється, питання оцінки в дисертаціях економічного напрямку відзначається актуальністю і привертає увагу багатьох дослідників. Як видно з рис. 1, з середини 90-х років спостерігається стрімке зростання кількості захищених дисертацій, присвячених оцінці, що спричинено економічними та політичними перетвореннями, бурхливим розвитком підприємництва, активними приватизаційними процесами, розвитком банківського сектору, реформуванням системи бухгалтерського обліку та становленням аудиторської діяльності. Найбільше дисертаційних робіт було захищено в 2006 році – 52 дисертації, що становить 13 % від загального обсягу робіт за досліджений період, а також в 2004 та 2005 роках – 40 і 43 дисертації відповідно.

Як вказують матеріали дослідження, кількість захищених дисертацій за 2007-2008 рр. з даної проблематики зменшується, проте, спостерігається розширення меж наукового дослідження та ускладнення його тематики.

Окремого розгляду потребує питання дослідження авторефератів дисертацій, присвячених оцінці в бухгалтерському обліку, оскільки проблема оцінки є однією з найбільш гострою за негативними наслідками зіткнення ідеологічних догм з потребами практики.

Дискусії навколо проблем оцінки привертають увагу й зарубіжних вчених. На думку проф. Д. Ніла (D. Neal'a), в теорії бухгалтерського обліку (як основи практики) виражені та вирішуються “преференції” щодо двох основних завдань, сутність першого полягає у прийнятті рішення, що обліковувати, другого – в який спосіб оцінити (виміряти) операцію, яка буде відобразитися в бухгалтерському обліку, – відповідно “саме цей другий децизійний простір викликає найбільше суперечок у теорії бухгалтерського обліку” [11, с. 259]. 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” [10, с. 131].

³ Джерело: власна розробка на підставі даних інформаційної бази Національної бібліотеки України ім. Вернадського станом на 31.12.2008 р.

Вітчизняні теоретики при розробці концепції бухгалтерського обліку надають "оцінці" визначального значення, адже саме оцінка виступає важливим елементом методології бухгалтерського обліку. За влучним висловом проф. Я.В. Соколова: "Оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку" [9, с. 364]. В підтвердження даного тезису наведемо слова 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 функціонування суб'єктів господарювання роль оцінки в бухгалтерському обліку зростає, ускладнюються завдання, які ставляться перед нею. Важливе значення оцінки в сучасних умовах відзначає й д.е.н., проф. З.В. Гуцайлюк: "Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширилися. Насамперед, вона вже не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а стала методологічною основою визначення реальної вартості в умовах збалансованості попиту і пропозиції" [1, с. 14].

Із проаналізованих 399 дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата та доктора економічних наук за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" захищено 17 робіт або 4,25 %. Проведено також суцільне дослідження дисертацій, захищених українськими вченими протягом 1993-2008 рр. за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" шляхом їх систематизації за такими напрямками: за роками захисту; за видом економічної діяльності; за предметом дослідження; за об'єктом дослідження; елементами наукової новизни.

Науковим методом, що використовувався при аналізі дисертацій, які стосувалися проблематики оцінки, є емпіричний метод – збір фактичних даних про тематику та кількість захищених дисертацій, їх систематизація та узагальнення. Його застосування дозволило проаналізувати динаміку та структуру захищених дисертаційних робіт. Крім того, використано абстрактно-логічний метод (теоретичні узагальнення і формування висновків).

Таким чином, питання оцінки в бухгалтерському обліку не залишилося поза увагою українських дослідників. Тому не можна погодитися з твердженням д.е.н. Л.Г. Ловінської, що наукових досліджень в галузі бухгалтерського обліку, присвячених теоретичним засадам оцінки, не було в Україні протягом останніх десяти років⁴. Кількість дисертацій, присвячених проблемам оцінки в бухгалтерському обліку, захищених вітчизняними науковцями з 1997 по 2008 рр., варіюється за роками (див. рис. 2).

Аналізуючи дисертації, захищені протягом 1993-2008 рр. за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", відмітимо, що в 1993-1996 рр., 1998 р., 2001 р. не було захищено жодної дисертації з проблематики оцінки в наведеній сфері. Найбільша кількість робіт за даною тематикою припадає на 2003 р. та 2008 р. – по 3 дисертації відповідно (17,65 %).

⁴ Ловінська Л.Г. Оцінка в системі бухгалтерського обліку підприємств України: Автореф. дисертації д-ра екон. наук: 08.00.09. – К., 2007. – 29 с., С. 3.

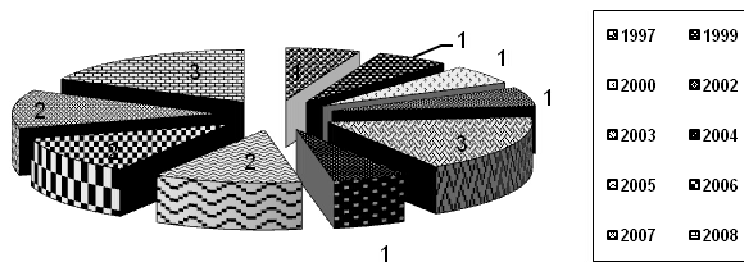


Рис. 2. Структура захищених дисертацій за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, які містять у назві слово “оцінка”, за роками захисту⁵

При виконанні дисертаційних робіт проводилося дослідження діяльності підприємств різних галузей економіки. Галузевий розріз виконаних за роки незалежності дисертацій українських вчених наведено нижче (табл. 2).

Таблиця 2. Групування дисертацій зі спеціальності 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” за галузевою ознакою

№ з/п	Вид економічної діяльності ⁶	Кількість дисертацій		ПІБ автора, рік захисту	Питома вага, %
		к.е.н.	д.е.н.		
1	Промисловість – виробництво харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів; – текстильне виробництво; виробництво одягу, хутра та виробів з хутра; – виробництво коксуг, продуктів нафтоперероблення та ядерних матеріалів; – виробництво машин та устаткування; – виробництво транспортних засобів та устаткування; – виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	12	1	Манухіна (1997), Малюга Н.М. (1999), Вовк Л.С. (2000), Жиглей І.В. (2003), Коршикова Р.С. (2003), Уран Н.М. (2004), Скоробогата Л.В. (2005), Турій О.В. (2005), Закалінська К.О. (2006), Ловінська Л.Г. (2007), Садекова А.М. (2007), Бродська І.І. (2008), Верланов О.Ю. (2008)	76,5
2	Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	2	–	Шевчук О.Д. (2006), Титаренко Г.Б. (2008)	11,7
3	Торгівля	1	–	Шерстюк О.Л. (2003)	5,9
4	Фінансова діяльність (банківська сфера)	1	–	Венгреневич Н.Р. (2002)	5,9
РАЗОМ		16	1		100

Відповідно, найбільша кількість дисертацій були виконані на прикладі підприємств промисловості та сільського господарства, адже саме ці види економічної діяльності визначальні в соціально-економічному розвитку країни.

⁵ Джерело: власна розробка на підставі даних інформаційної бази Національної бібліотеки України ім. Вернадського станом на 01.01.2009 р.

⁶ Згідно з Класифікацією видів економічної діяльності (КВЕД) (ДК 009:2005), затвердженою Наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 № 375 (v0375609-05).

На прикладі підприємств промисловості захищена переважна більшість дисертацій вітчизняних науковців – 12 дисертацій (71 %), оскільки ефективна і прибуткова діяльність на рівні кожного господарюючого суб'єкта є головним фактором, що обумовлює економічний розвиток країни. Тому обґрунтування та надання пропозицій щодо ефективного налагодження діяльності підприємств промисловості в період ринкової трансформації стало найбільш поширеним напрямом дослідження.

Дві дисертаційні роботи (12 %) захищені на прикладі підприємств сільського господарства. Увага дослідників до проблемних питань функціонування галузі сільського господарства спричинена необхідністю формування нових конкурентоспроможних підприємницьких структур в аграрному секторі економіки України через вирішення ряду проблемних питань, зокрема, відсутності системного підходу при проведенні аграрної реформи, розбалансування взаємозв'язку сільського господарства з іншими підприємствами АПК, наявного недосконалого законодавства, низького рівня матеріально-технічного забезпечення, браку фінансових ресурсів сільськогосподарських виробників, відтоку кваліфікованих трудових ресурсів, пов'язаного з погіршенням соціально-економічних умов проживання на селі.

Окремого розгляду потребує аналіз захищених дисертацій українськими вченими за роками захисту, за предметом та об'єктом дослідження⁷. Дисертації за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, захищені протягом 1993-2008 рр., які присвячені питанням оцінки, наведено в табл. 3.

Як видно з таблиці, із захищених дисертацій за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, переважну більшість робіт присвячено оцінці активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку; аудиторській оцінці; оцінці інвестиційної діяльності та фінансової стійкості підприємства.

Спираючись на результати аналізу авторефератів дисертацій, варто зауважити, що теоретичні та практичні питання оцінки були об'єктом дослідження багатьох українських вчених. Науковці намагалися вирішити методологічні проблеми, пов'язані з оцінкою, які виникли під час реформування економіки та бухгалтерського обліку, для створення адекватного новим умовам господарювання правового, методологічного, методичного та організаційного забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку.

Елементи наукової новизни, що виділені в авторефератах дисертацій українських вчених, нами систематизовано за наступними напрямками:

- теорія і методологія оцінки в бухгалтерському обліку;
- моделювання оцінки;
- методики оцінки;
- організація та інформаційне забезпечення оціночної роботи;
- застосування комп'ютерних технологій для потреб оцінки;
- застосування економічного аналізу для потреб оцінки.

⁷ Критерії систематизації обрані, виходячи з того, що дисертаційна робота є суворо регламентованою науково-кваліфікаційною працею, до окремих нормативних розділів якої відносяться об'єкт і предмет дослідження. Об'єкт дослідження представляє галузь наукових досліджень, в межах якої виявлена та існує проблема, що досліджується. Це система закономірностей, зв'язків, відносин, видів діяльності, в рамках якої зароджується проблема. Предмет дослідження – більш вузький і конкретний. Завдяки його формулюванню в дисертації із загальної системи, що представляє об'єкт дослідження, виділяється частина системи або процес, який протікає в системі, що є безпосереднім предметом дослідження [7, с.132].

Таблиця 3. Тематика дисертацій українських вчених за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", які містять у назві слово "оцінка", систематизованих за роками захисту

№ з/п	ПІБ автора	Тема дисертації	Науковий ступінь	Рік захисту	Предмет дослідження ¹	Об'єкт дослідження
1	2	3	4	5	6	7
1.	Мануїна М.Ю.	Удосконалення методів оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємства	к.е.н.	1997	є методи оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємства	вибрано підприємства легкої і машинобудівної промисловості Луганської області
2.	Малюга Н.М.	Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області)	к.е.н.	1999	сукупність методологічних і практичних напрямків застосування в бухгалтерському обліку оцінки основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних запасів, грошових коштів і коштів в розрахунках, що виникають в практичній діяльності підприємств при веденні бухгалтерського обліку, складанні та наданні користувачам звітності; а також правила, прийоми, принципи, методи, підходи, технологія, процес, етапи, мета, функції оцінки названих об'єктів, її вплив на результати фінансової діяльності, розмір податків, управління підприємством в цілому	господарські операції і процеси, що здійснюються і складають господарську діяльність, а також наявність та рух активів, що відображені в бухгалтерському обліку 48 підприємств Житомирської області різних форм власності господарювання, а також 10 підприємств по забезпеченню ВАТ "Житомирнафтопродукт" та ВАТ "Житомирський комбінат силікатних виробів"
3.	Вояк Л.С.	Аналіз і оцінка інвестиційної діяльності підприємств (на прикладі електронної промисловості України)	к.е.н.	2000	не наведено	не наведено

¹ Предмет і об'єкт дослідження наведено в тлумаченні авторів дисертаційних робіт

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
4.	Венгренювич Н.Р.	Аналіз та оцінка ресурсів комерційного банку для активізації підприємництва	к.е.н.	2002	методика й організація аналізу та оцінки банківських ресурсів, які вже використовуються та можуть бути використані для активізації підприємництва в Україні	комерційні банки України та вітчизняний ринок банківських послуг
5.	Жиглей І.В.	Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки	к.е.н.	2003	сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів визнання, оцінки та обліку валютних операцій	зовнішньоекономічна діяльність підприємств, що складається з валютних операцій та підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку
6.	Коршикова Р.С.	Методи оцінки активів, зобов'язань і капіталу підприємств в умовах цінних змін (на прикладі підприємництва України)	к.е.н.	2003	методи оцінки показників фінансової звітності в умовах цінних змін на засадах національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	є діяльність суб'єктів господарювання України та їхня фінансова звітність
7.	Шерстюк О.Л.	Контрольно-аналітичні оцінки інвестиційної привабливості торговельних підприємств	к.е.н.	2003	організацію та методологію контролю та аналізу інвестиційної привабливості торговельних підприємств як інформаційної системи управління інвестиційною діяльністю	інвестиційна діяльність та взаємостосунки між її учасниками
8.	Урбан Н.М.	Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті	к.е.н.	2004	теоретико-методичні та організаційні аспекти оцінки активів у системі обліку та аудиту	активи як об'єкти обліку операційної діяльності підприємств легкої промисловості
9.	Скоробогата Л.В.	Оцінка та технології обліку економічного потенціалу діяльності підприємств	к.е.н.	2005	комплекс підходів, методів та технологій обліку, що забезпечують підтримку прийняття рішень у системі оцінки економічного потенціалу підприємства на основі узгодження корпоративних інтересів	система оцінки обліку технології підприємств потенціалу підприємств кондитерської хлібопекарної промисловості

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
10.	Турій О.В.	Управлінський облік виробничих витрат: аспекти оцінки й оптимізації асортиментної політики (на прикладі підприємств молочної промисловості)	к.е.н.	2005	методика та організація управлінського обліку витрат на підприємствах молочної промисловості з метою формування релевантних інформаційних ресурсів для вибору оптимальної програми випуску продукції	діюча система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах молочної промисловості Івано-Франківської області
11.	Закаліська К.О.	Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку	к.е.н.	2006	теоретико-методичні та практичні проблеми удосконалення аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку	процес аудиторської оцінки якості системи бухгалтерського обліку
12.	Шечук О.Д.	Фінансова стійкість сільськогосподарських підприємств: діагноз, оцінка, прогноз	к.е.н.	2006	сукупність теоретичних, методичних і практичних положень діагностики, оцінки та прогнозування фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств	процес аналітичного забезпечення управління фінансовою стійкістю сільськогосподарських підприємств
13.	Ловінська Л.Г.	Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України	д.е.н.	2007	обрано методологічні, методичні та організаційні засади оцінки як складової методу бухгалтерського обліку	визначено систему бухгалтерського обліку підприємств України
14.	Садекова А.М.	Аудиторська оцінка ефективності бухгалтерського контролю матеріалі підприємств з виробництва машин та устаткування (на прикладі підприємств устаткування Донецького регіону)	к.е.н.	2007	теоретичні, методичні й організаційні засади процесу аудиторської оцінки ефективності бухгалтерського контролю на підприємствах з виробництва машин і устаткування	процес аудиторської оцінки ефективності бухгалтерського контролю підприємств

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
15.	Бродська І.І.	Обліково-аналітичне забезпечення оцінки вартості підприємства	к.е.н.	2008	обліково-аналітичні процедури, що забезпечують інформаційне забезпечення процесів оцінки вартості підприємства	процеси оцінки вартості підприємств машинобудівної галузі Волинської області
16.	Верланов О.Ю.	Оцінка фінансового стану підприємств із виробництва машин і устаткування; питання методології та методики	к.е.н.	2008	становлять методологічні підходи та принципи оцінки фінансового стану підприємств із виробництва машин і устаткування	економічні відносини щодо формування результатів діяльності, які мають місце у процесі формування фінансово-економічних результатів діяльності підприємств
17.	Титаренко Г.Б.	Оцінка оборотних активів в обліку та аудиті; теоретико-методичні аспекти	к.е.н.	2008	теоретико-методичні аспекти оцінки оборотних активів у системі бухгалтерського фінансового обліку та аудиті	оборотні активи підприємств України

Теорія і методологія оцінки в бухгалтерському обліку

Наукове обґрунтування оцінки як невід'ємної складової методу бухгалтерського обліку було здійснено в кандидатській дисертації Н.М. Малюги "Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи" (1999 р.), з врахуванням вимог сучасних умов господарювання у докторській дисертації Л.Г. Ловінської "Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України" (2007 р.). В роботах доведено необхідність оцінки в єдиному грошовому вимірнику активів, капіталу, зобов'язань, господарських і фінансових процесів, фінансових результатів для їх відображення в бухгалтерському обліку, обґрунтовано суттєвий вплив грошей як суспільного еквіваленту вартості на методологічні засади оцінки в бухгалтерському обліку.

Велике значення проведеного дослідження оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку, підтверджується в статті д.е.н., проф. Л. Кіндрацької: "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]. Таким чином, дослідження оцінки в бухгалтерському обліку в умовах подальшого розвитку ринкових умов в Україні, не лише не втрачає свого значення, а й набуває нової актуальності.

Удосконалення понятійного апарату оцінки в бухгалтерському обліку представлено в дисертаціях К.О. Закалінської (оцінка якості системи бухгалтерського обліку), Н.М. Малюги (суб'єкт оцінки, процес оцінки, технологія оцінки, етапи оцінки, мета оцінки, дата оцінки, функція оцінки, принципи оцінки, прийоми оцінки, правила оцінки, метод оцінки), Л.Г. Ловінської (оцінка), Г.Б. Тітаренко (оцінка), О.Д. Шевчук (діагноз, оцінка і прогноз). Проте обґрунтування економічного змісту заявлених понять проведено лише в дисертаціях Н.М. Малюги і Л.Г. Ловінської. А запропоноване О.Д. Шевчук тлумачення поняття "оцінка" (діагноз – це встановлення першопричин відхилення показників фінансової стійкості від бажаних параметрів; оцінка – вибір критеріїв для встановлення характеру зміни цих параметрів) носить більш математичний характер і не розкриває економічного змісту терміну, характерного для понять бухгалтерського обліку.

Удосконалення класифікації оцінок в бухгалтерському обліку було надано в дисертаційних роботах І.І. Бродської, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, Н.М. Урбан. Так, у дисертації І.І. Бродської запропоновано класифікацію видів оцінки (за часовим періодом; за об'єктом оцінки; за методом оцінки вартості; за формою одержаного результату; за цільовим призначенням) для формування системи аналітичних показників, що використовуються в оціночній діяльності з метою врахування різних цілей оцінки та спрощення аналітичної інтерпретації одержаних результатів оцінки. Ловінською Л.Г. в роботі обґрунтовано критерії класифікації економічних оцінок (за функціями управління, за призначенням (за видами), за методом розрахунку та джерелом даних), розкрито їх взаємозв'язок і підпорядкованість. У дисертації Н.М. Малюги доповнено і удосконалено існуючу класифікацію оцінок в бухгалтерському обліку відповідно до потреб економіки. У дисертації Н.М. Урбан дослідження видів оцінки в бухгалтерському обліку не проводилося, проте досліджено класифікаційні ознаки активів для забезпечення достовірності їх оцінки.

Удосконалення функцій оцінки в бухгалтерському обліку було розглянуто в докторській дисертації Л.Г. Ловінської, зокрема, сформульовано функції оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, досліджено вплив сучасної економічної теорії на обґрунтування розширення функцій оцінки в бухгалтерському обліку, виявлено методологічну відмінність в підходах до дослідження функцій оцінки в зарубіжній та вітчизняній літературі.

Моделювання оцінки

Теоретичне обґрунтування та вирішення комплексу завдань, пов'язаних з моделюванням оцінки в бухгалтерському обліку, було розглянуто в дисертаціях:

– І.І. Бродської (розроблено структурно-логічну модель формування обліково-аналітичного забезпечення оцінки вартості підприємства);

– Г.Б. Тітаренко (розроблено модель аудиту, яка надає можливість визначити доцільність обрання методики для забезпечення достовірності оцінки оборотних активів та її використання);

– О.В. Турій (запропоновано модель аналізу привабливості системи показників оцінки внутрішньої конкурентоспроможності продукції для підприємств молочної промисловості для оптимізації асортименту продукції);

– О.Д. Шевчук (розроблено економіко-математичну модель оцінки і прогнозування фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств з використанням інтегральних показників);

– О.Л. Шерстюк (розроблено моделі обчислення критичних значень показників, що використовуються при оцінюванні інвестиційної привабливості торговельних підприємств).

Методики оцінки

Удосконалення методики оцінки об'єктів облікового відображення наведено в дисертаціях І.І. Бродської, О.Ю. Верланова, Л.С. Вовк, К.О. Закалінської, І.В. Жиглей, Р.С. Коршикової, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, М.Ю. Манухіної, Г.Б. Тітаренко, Н.М. Уран, О.Д. Шевчук, О.Л. Шерстюк.

У дисертації Л.С. Вовк запропоновано модифіковану щодо сучасних потреб проведення економічного аналізу методику оцінки інвестиційного потенціалу підприємства та розроблено науково обґрунтовану комплексну методику аналітичного забезпечення управлінських рішень у процесі інвестиційної діяльності, які дають змогу створити науково обґрунтоване методично-інформаційне забезпечення для потенційних користувачів аналітичної інформації стосовно інвестування і допомогти підприємствам оцінити ефективність їх інвестиційної діяльності в умовах динамічного ринкового середовища.

Бродська І.І. у своїй дисертації запропонувала методику коригування вартості окремих видів активів способом їх уцінки або списання з балансу на основі розрахунку коефіцієнтів оборотності, що суттєво зменшує трудомісткість оцінних процедур і дає змогу наблизити їх вартість до справедливої та методику розрахунку вартості чистих активів через уточнення порядку визначення вартості власного капіталу, що посилює точність оцінки, загалом запропоновані методики сприяють удосконаленню обліково-аналітичного базису процесу оцінки вартості підприємства.

Методичні рекомендації щодо оцінки фінансового стану підприємств з виробництва машин і устаткування розроблено у дисертації О.Ю. Верланова.

Закалінською К.О. для удосконалення методичного забезпечення аудиторської оцінки якості системи бухгалтерського обліку запропоновано методичний підхід до оцінки якості системи бухгалтерського обліку на основі

методів системного аналізу (методу аналізу ієрархій), який дозволив врахувати вагомість кожного з критеріїв, параметрів і елементів системи бухгалтерського обліку та методичний підхід до оцінки якості системи бухгалтерського обліку на основі застосування анкет, що містить не тільки якісні, але й кількісні показники, та дозволяє більш об'єктивно оцінити рівень внутрішнього ризику, визначити обсяг аудиторських процедур.

Методика оцінки немонетарних статей, виражених в іноземній валюті, з метою здійснення реальної оцінки відповідних статей, запропонована у дисертації І.В. Жиглей.

Запропоновано нову методику визначення величини прибутку (збитку), що виникає внаслідок впливу зміни загального рівня цін на статті звітності у дисертації Р.С. Коршиковою.

Удосконалення методичних підходів до оцінки активів та зобов'язань в поточному бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснено у докторській дисертації Л.Г. Ловінської.

У дисертації Н.М. Малюги удосконалено методику оцінки основних засобів; аргументовано необхідність прискорення розробки наукових основ методики оцінки нематеріальних активів, усунення або зведення до мінімуму причин, що породжують негативні явища, шляхом зміни порядку обліку погашення вартості нематеріальних активів.

Манухіною М.Ю. у дисертації розроблено рекомендації щодо обліку інфляційного фактору під час оцінки вартості активів, відображених у звітності підприємства та запропоновано методи вартісної оцінки нематеріальних активів, які не відображені у балансі підприємства.

Титаренко Г.Б. розроблена методика оцінки оборотних активів підприємств за справедливою вартістю, що дозволяє визначити реальну інвестиційну привабливість підприємств; методичні підходи щодо врахування інфляційних та цінових змін у процесі оцінки оборотних активів з метою підвищення ефективності їх використання під час господарської діяльності підприємствами, що поліпшує якість оцінки з визначення справедливої вартості об'єкта обліку.

У дисертації "Фінансова стійкість сільськогосподарських підприємств: діагноз, оцінка, прогноз" О.Д. Шевчук запропоновано удосконалення існуючих методик оцінки рівня фінансової стійкості підприємств, включаючи розробку алгоритмів і програмного забезпечення її аналізу і прогнозування.

Удосконалення методики визначення інтегрального показника інвестиційної привабливості торговельного підприємства на підставі критичних (оптимальних) значень показників фінансово-майнового стану та ефективності діяльності із застосуванням методу обчислення відстані від еталону проведено у дисертації О.Л. Шерстюк. Використання зазначеної методики у практичній діяльності має забезпечити адекватну оцінку інвестиційної привабливості, виходячи з інтересів інвестора, а також вибір найкращого варіанту інвестування серед кількох торговельних підприємств.

Урбан Н.М. у дисертації "Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті" заявлено удосконалення методики аудиту активів підприємства в частині правомірності їх оцінки в операційній діяльності відповідно до методичних положень, затверджених обліковою політикою підприємства.

Організація та інформаційне забезпечення оціночної роботи

Удосконалення організаційного забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку розглянуто в дисертаціях І.І. Бродської (систематизовано основні положення облікової політики з урахуванням їх впливу на балансову вартість активів та процедури їх контролю для цілей оцінки вартості підприємства), К.О. Закалінська (розроблено внутрішньофірмовий стандарт аудиторської діяльності "Оцінка якості системи бухгалтерського обліку", що забезпечує відповідну уніфікацію підходів до проведення аудиторських процедур і підвищення їхньої якості; технологічний процес оцінки якості системи бухгалтерського обліку на основі систематизації вимог, наведених в міжнародних стандартах аудиту, що впливатиме на підвищення ефективності проведення аудиту; визначено, що основним проявом організаційного забезпечення процесу оцінки якості системи бухгалтерського обліку є розробка внутрішньої політики аудиторської фірми стосовно розробки внутрішніх стандартів її діяльності), І.В. Жиглей (доповнено елементи облікової політики щодо валютних операцій: перелік видів діяльності; дати визнання валютних операцій; розрізи аналітичного обліку; методи списання балансової вартості іноземної валюти; методи оцінки немонетарних статей; діяльність структурного підрозділу з валютного контролю, що забезпечує дотримання принципів бухгалтерського обліку), Л.Г. Ловінська (встановлено чинники зовнішнього та внутрішнього впливу по відношенню до підприємства, що обумовлюють використання поточної вартості при визнанні активів та при відображенні їх у звітності за фінансової концепції збереження капіталу), Н.М. Малюга (визначено шляхи формування і реалізації оцінки в обліковій політиці; визначено випадки, в яких доцільно застосовувати різні види оцінок), Л.В. Скоробогатюк (обґрунтовано концепцію діагностичної оцінки та технологій обліку економічного потенціалу в системі корпоративного управління, розробку елементів та принципів її побудови); О.Л. Шерстюк (удосконалено процедури оцінювання впливу на інвестиційну привабливість чинної нормативно-правової бази); Н.М. Урбан (запропоновано моделі організації оцінки активів в обліку та аудиті для забезпечення всебічності аналітичних підходів та експертної оцінки, оптимізації інформаційного середовища стосовно дослідження стану та ефективності використання активів у діяльності підприємства).

Застосування комп'ютерних технологій для потреб оцінки

Удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку через застосування комп'ютерних технологій висвітлено в дисертаціях Н.Р. Венгерович (розроблена модель комплексної автоматизації аналізу й оцінки банківських ресурсів для активізації підприємництва, яка дає змогу практичного розв'язання методологічних проблем пов'язаних з банківською діяльністю (зменшення до мінімуму часу та зусиль по збору і обробці банківської інформації), Р.С. Коршикової (надано пропозиції щодо алгоритмізації коригування даних поточного обліку на основі прикладної комп'ютерної програми "1С: Бухгалтерія"), Н.М. Малюги (розкрито можливості застосування різних оцінок при веденні бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації).

Застосування економічного аналізу для потреб оцінки

Удосконалення інструментарію економічного аналізу для цілей оцінки в бухгалтерському обліку розглянуто в дисертаціях І.І. Бродської (удосконалення процедури аналізу фінансово-економічної стійкості й ефективності діяльності підприємства через обґрунтування системи показників, покладених в основу інтегрального коригувального коефіцієнта вартості підприємства, механізму їх узагальнення та інтерпретації), О.Ю. Верланова (розроблено систему компонентів оцінки фінансового стану підприємств, що складається з концептуальних та специфічних; удосконалено систему оцінювання фінансових показників діяльності

підприємств із виробництва машин і устаткування України, що дає змогу виявляти додаткові резерви покращення результатів господарювання), Л.С. Вовк (запропоновано систему методів рейтингової оцінки підприємств у межах галузі електронної промисловості України); Р.С. Коршикової (обґрунтовано порядок розрахунку коефіцієнтів коригування показників фінансових звітів за допомогою побудови системи ланцюгових індексів на підставі індексів споживчих цін, що оприлюднюється), Н.М. Урбан (удосконалено застосування інструментарію фінансового аналізу активів для підтвердження правильного вибору методики оцінки руху активів та формування інформаційного середовища для аудиту достовірності оцінки активів за статтями фінансової звітності), О.Л. Шерстюк (удосконалено застосування при визначенні оцінки інвестиційної привабливості підприємств процедур розрахунку та аналізу показників, що характеризують їх фінансово-майновий стан та ефективність діяльності).

Висновки та перспективи подальших досліджень

За результатами систематизації наукових досліджень в області оцінки (за роками захисту, за предметом дослідження, за об'єктом дослідження, елементами наукової новизни, видом діяльності), вивчення змісту авторефератів дисертацій українських вчених, захищених протягом 1993-2008 рр. за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" дійшли наступних висновків:

– протягом періоду, що вивчається, українськими вченими захищено 1 докторська та 16 кандидатських дисертацій, які присвячені проблемним питанням оцінки. В переважній більшості дисертацій відсутні ґрунтовні теоретичні дослідження оцінки в бухгалтерському обліку, переважно розглядалася оцінка в контексті досліджуваних об'єктів бухгалтерського обліку. Так, безпосередньо теоретичні засади оцінки в бухгалтерському обліку виступають об'єктом дослідження лише у двох дисертаційних роботах: кандидатській дисертації Н.М. Малюги "Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи" (1999 р.) та докторській дисертації Л.Г. Ловінської "Оцінка в системі бухгалтерського обліку підприємств України" (2007 р.);

– кількість захищених дисертацій за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" варіюється за роками: жодної дисертації, присвяченої оцінці, не було захищено протягом 1993-1997 рр., що пов'язано з кризовими явищами в економіці та організаційною перебудовою наукової сфери; стрімке зростання кількості захищених робіт спостерігається протягом 2003-2008 рр. – 13 дисертацій (77 %), що спричинено економічними та політичними перетвореннями, бурхливим розвитком підприємництва, активними приватизаційними процесами, розвитком банківського сектору та аудиторської діяльності. З роками спостерігається не лише зростання кількості дисертаційних робіт, присвячених оцінці, а й розширення меж наукового дослідження та ускладнення його тематики;

– розподіл дисертацій у галузевому розрізі наступний: промисловість – 12 робіт, сільське господарство – 2 роботи, торгівля – 1 робота, фінансова діяльність (банківська сфера) – 1 робота. Відповідно, найбільша кількість дисертацій виконувалися на прикладі підприємств промисловості та сільського господарства, адже саме ці види економічної діяльності визначальні в соціально-економічному розвитку країни;

– в захищених дисертаціях вітчизняні дослідники вирішували методологічні проблеми, пов'язані з оцінкою, які виникли під час реформування економіки і бухгалтерського обліку, для створення адекватного новим умовам господарювання правового, методологічного, методичного та організаційного забезпечення. Протягом років незалежності проводилися дослідження з питань: 1) теорії і методології

оцінки в бухгалтерському обліку; 2) моделювання оцінки; 3) методики оцінки; 4) організації та інформаційного забезпечення оціночної роботи; 5) застосування комп'ютерних технологій для потреб оцінки; 6) застосування економічного аналізу для потреб оцінки. Найбільше уваги дослідників приділено формуванню і удосконаленню методики оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Серед розглянутих дисертацій у 11-ти розроблені методики оцінки за обраними об'єктами бухгалтерського обліку. Це є цілком закономірним, оскільки пов'язано потребою адекватного відображення в системі бухгалтерського обліку нових об'єктів облікового відображення, появою нових методів і технічних прийомів; зміною умов та інформаційної бази;

– не применшуючи значимості оприлюднених досліджень проблем оцінки, слід відмітити, що в Україні невирішеними залишаються питання, пов'язані з необхідністю теоретичного обґрунтування взаємовпливу та взаємозумовленості методології бухгалтерського обліку та економічної теорії; розвитком теоретико-методологічних основ оцінки в умовах трансформації вартісних відносин; дослідженням значення та застосування професійної оцінки для ведення бухгалтерського обліку; оцінкою нових бухгалтерського спостереження, таких як інтелектуальний капітал, інвестиційна нерухомість, біологічні активи, екологічна діяльність підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Гуцайлук З.* Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. Гуцайлук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №10. – С. 11-17.
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. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [Текст]: [монографія] / Кірейцев Г.Г. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст]: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
6. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир, 1998. – 383 с.
7. *Олійник О.В.* Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін [Текст]: [монографія] / О.В. Олійник. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653 с.
8. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учт”, 2007. – 88 с.
9. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: [учеб. пособ. для вузов]. / Я.В. Соколов – М.: Аудит. Юнити, 1996. – 636 с.
10. *Micherda B.* Ewolucja wyceny we współczesnej rachunkowości: Zeszyty teoretyczne rachunkowości [Numer specjalny] / B. Micherda – Warszawa: Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Rada naukowa, 2001. – Tom 4 (60). – Str. 122-133.
11. *Surdykowska S.* Wycena w środowisku nowej ekonomii – wartość księgowa kontra wartość rynkowa: Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu [Problemy wyceny w rachunkowości] / Redakторы naukowci: Tereza Cebrowska, Waldemar Doktuś / S. Surdykowska – Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2001 – № 911. – Str. 258-275.
12. Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.