

СУТНІСТЬ ОЦІНКИ ЯК ЕЛЕМЕНТА МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ТЛУМАЧЕННЯ

У статті розглянуто та узагальнено сучасні підходи до трактування економічного поняття сутності оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку. Обґрунтовано та рекомендовано найбільш прийнятні підходи щодо оцінки об'єктів основних засобів в умовах трансформації вітчизняної системи обліку до вимог МСФЗ.

In the article the modern going is considered and generalized to interpretation of economic to essence concept of valuation as element of method accounting. Reasonably and the most acceptable approaches are recommended in relation to the valuation of objects of the fixed assets in the conditions of transformation of the home system of account to the requirements of IFRS.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Розгляд цього питання полягає у історичному огляді та визначенні поняття оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку, яке можливо та необхідно розглядати у якості необхідної умови еволюційного розвитку функціонування системи бухгалтерського обліку особливо в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів та запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Протягом останнього десятиріччя можна спостерігати підвищення наукового інтересу щодо методології бухгалтерського обліку, та перш за все до одного з методів – оцінки.

Дослідженням проблем розвитку, методології та вдосконаленням даної дефініції бухгалтерського обліку присвячені праці видатних українських та російських науковців, серед яких Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. Г. Швець, Н. М. Малюга, Л. Г. Ловінська, Н. М. Урбан, І. В. Супрунова, Т. Б. Циганова, Е. С. Бороніна, В. В. Карпова тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на величезну кількість наукових праць присвячених вивченню цього, за словами Я. С. Соколова, «феномену» він залишається одним із дискусійних питань сьогодення, про що свідчить кількість наведених у працях науковців підходів до визначення оцінки, які на думку автора, потребують подальшого опрацювання та систематизації.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення теоретичних підходів до трактування сутності поняття «оцінка» та визначення найбільш прийнятних з них щодо оцінки об'єктів основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як економічна категорія бухгалтерського обліку оцінка в загальному своєму вигляді являє вартість об'єктів, яка знаходить своє відображення в обліку та розглядається як один з його методичних прийомів, або принципів. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у якості одного з принципів ведення бухгалтерського обліку визнано використання єдиного грошового вимірника.

Однак, розуміння оцінки постійно змінюється, що пов'язано з генезисом вартісних економічних теорій та, у свою чергу, історичним розвитком бухгалтерського обліку й еволюцією складу та змісту таких бухгалтерських категорій як предмет та метод. Так, В. Ф. Палій наголошує, що до основи оцінки покладено домінуючі економічні теорії та об'єктивні потреби у відповідній інформації [1].

На думку І. В. Супрунової, положення економічних теорій щодо формування вартості знаходять своє прикладне застосування в методі бухгалтерського обліку – оцінці [2, с.7].

Зовсім іншої позиції дотримується С. Ф. Голов, який вважає, що сучасна теорія бухгалтерського обліку не може засновуватися на економічних теоріях, бо вони є інструментами дослідження та вдосконалення бухгалтерського обліку [3, с.8]. У будь-якому разі, можна справедливо стверджувати, що система бухгалтерського обліку, призводить до виникнення ряду дискусійних питань, які пов'язані з об'єктивною, достовірною, та корисною вартісною оцінкою об'єктів обліку, що спонукає до необхідності формування сучасного погляду на оцінку, як облікову категорію.

В економічній літературі наведено різні підходи щодо тлумачення поняття «оцінка», які автором було узагальнено в табл. 1. Така різноманітність у підходах до трактування поняття, як результату узагальнення суттєвих ознак об'єкта, демонструє активний розвиток системи бухгалтерського обліку, та свідчить про наявність термінологічних проблем бухгалтерського обліку як науки.

Таблиця 1

Основні підходи до визначення поняття «оцінка»

№	Автор, джерело	Тлумачення
1	2	3
1. Адитивний підхід		
1.	Малюга Н. Г. [4, с.11]	Оцінка – спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів та всіх об'єктів обліку.
2.	Білуха М. Т. [5, с.93]	Оцінка – це спосіб відображення в обліку майна, господарських операцій та всієї господарської діяльності в узагальнюючому грошовому вимірнику.
3.	Бутинець Ф. Ф. [6, с.102]	Оцінка – це спосіб вираження в єдиній грошовій формі господарських засобів та процесів.
4.	Хендриксен Є. С. Ван Бреда М. Ф. [7, с.327]	Оцінка – це процес присвоєння грошових показників об'єктам обліку або елементам діяльності фірми.
5.	Валуев Б. И. [8, с.69]	Грошова оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів.
6.	Соколов Я. В. [9, с.197]	Оцінка являє собою спосіб переводу облікових об'єктів з натурального вимірника в грошовий.
7.	Швец В. Г. [10, с.45]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.
8.	Деречин В. В. [11, с.50]	Оцінка – це спосіб грошового вимірювання засобів та процесів.
9.	Ткаченко Н. М. [12, с.24]	Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх в цілому по підприємству.
10.	Арюх О. В. [13, с.45]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.
11.	Максімова В. Ф. [14, с.142]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів.
2. Позитивістський підхід		
1.	Ловінська Л. Г. [15, с.11]	Оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства та ефективності його менеджменту.
3. Об'єктно-суб'єктний підхід		
1.	Супрунова І. В. [2, с.8]	Оцінка – елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають у суб'єктів господарювання, в грошовому вимірнику, або вираження думки суб'єктом оцінки з відповідними повноваженнями та компетенцією про цінність об'єкта.

1	2	3
4. Трьохвимірний підхід		
1.	Супрунова І. В. [2, с.8]	Наука – елемент методу бухгалтерського обліку, який забезпечує вартісне вимірювання господарських операцій в єдиному грошовому вимірнику. Практика – це затверджені обліковою політикою підприємства прийоми відображення вартості об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику. Навчальна дисципліна – комплекс та алгоритм застосування оцінок в бухгалтерському обліку в процесі вивчення облікових дисциплін.
5. Підхід, до основи якого покладено кругообіг капіталу		
1.	Палій В. Ф. [1]	Оцінка – це спосіб виразу кругообігу капіталу у єдиній валюті, що дозволяє контролювати збереженість капіталу на всіх стадіях його кругообігу, отримувати інформацію про собівартість та прибуток компанії, вартість його активів, зобов'язань, розмір капіталу.
2.	Боронина Э. С. [16, с.10–11]	Процес оцінки об'єкта в бухгалтерському обліку – це процес визначення вартості об'єкта, що відповідає вимогам стандартів та облікової політики організації, та вираження даної вартості в грошових одиницях при прийнятті об'єкта до обліку, що являє собою оцінку змін капіталу організації у тих самих грошових одиницях.
6. Динамічний підхід		
1.	Карпова В. В. [17, с.20]	Вартісне вимірювання – упорядкований цілеспрямований процес вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, який здійснюється шляхом розрахунку величини кожного об'єкту (для цілей поточного обліку) та всій сукупності об'єктів (для складу звітності) під безпосереднім впливом часового фактору та господарської ситуації.
2.	Циганова Т. Б. [18, с.30]	Оцінка в бухгалтерському обліку – це процес формування вартості майна, зобов'язань, господарських фактів, фінансового результату відповідно до запропонованої методології обліку на визнану дату для господарюючих суб'єктів різних форм власності

Результати дослідження дефініції «оцінка» у табл. 1 показало, що найбільш поширеним серед українських та російських науковців є адитивний підхід, який передбачає розгляд оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, тобто у якості технічного прийому переводу натуральних показників в грошові, що насамперед пов'язано з тим, що на сам перед авторами проводилися дослідження саме проблем теорії обліку.

Однак, серед цієї групи авторів слід виділити проф. Н. М. Малюгу, яка за часи незалежності України зробила перший крок на етапі реформування бухгалтерського обліку України щодо визначення значення оцінки в бухгалтерському обліку. Автором було розроблено перелік вимог щодо оцінки та запропоновано ряд класифікаційних ознак бухгалтерських оцінок відповідно до потреб сучасної економіки (за об'єктом, за критерієм обчислення, в залежності від подальшого використання майна, по відношенню до суб'єкта вимірювання оцінок, за видами, за статтями балансу, за часовою належністю, за методом розрахунку, внаслідок переоцінки).

Необхідно зауважити, що деякі автори [8, с.69; 14, с.142] у якості об'єктів оцінки наводять тільки «господарські засоби», не враховуючи при цьому важливу групу об'єктів бухгалтерського обліку, а саме господарські процеси, за результатами яких виникають витрати, доходи та фінансові результати.

Подальший розвиток досліджень оцінки у сучасних умовах господарювання відображено в роботі Л. Г. Ловінської [15, с.11], яка до визначення оцінки підійшла з позицій позитивістського підходу, прагматичною цілю якого є забезпечення корисності облікової інформації для її користувачів, а саме корисності використання активів або дисконтованої оцінки майбутньої вартості.

Науковцем були сформульовані функції методу оцінки (вимірювання вартості об'єктів обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання), якими було доповнено існуюче «традиційне» визначення поняття. Тобто, окрім вартісного вимірювання (кількісного) оцінка набуває й якісної характеристики, яка є інформаційною базою оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства.

Підґрунтям для розширення функцій оцінки Л. Г. Ловінською було визнано вплив теорії неoinституціоналізму, що покликала збільшення об'єктів обліку та його мети.

Однак, хотілось би зазначити, що визначене науковцем розширення мети бухгалтерського обліку, а саме «...його здійснення є не тільки відображення діяльності підприємств в історичній ретроспективі, але й прогностичні дані про майбутні вірогідні варіанти розвитку, й інформаційне забезпечення розроблення стратегії підприємства» призводить саме до наділення обліку інших функцій управління, у даному випадку, планування.

І. В. Супрунова у своєму ґрунтовному дослідженні генезису оцінки в працях українських дослідників розглядає оцінку на підставі об'єктно-суб'єктивного підходу, тобто виразу думки суб'єкта оцінки (внутрішнього або зовнішнього) щодо цінності об'єкта оцінки. До основи запропонованого автором трактування оцінки було покладено синергію економічних теорій: трудової теорії К. Маркса та теорії маржиналізму (К. Менгер, В. С. Джевонс, Л. Вальрас.), що дало змогу враховувати не лише вартісний, а й ціннісний підходи до розуміння сутності оцінки [2, с.8].

Тобто, до основи підходу покладено саме мету оцінки, яка за словами Я. В. Соколова підпорядкована інтересам осіб, які здійснюють оцінку. Однак, на думку автора, розкриття поняття оцінки виключно з позицій суб'єктивного її розуміння залишає поза межами об'єктивні фактори.

Однак, можна зазначити широке використання об'єктно-суб'єктивного підходу до оцінки саме об'єктів основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів», які вимагають суб'єктивних оцінок та професійного судження щодо визначення суми очікуваного відшкодування активу.

Заслуговує на увагу, запропонований в роботі І. В. Супрунової трьохвимірний підхід до сутності оцінки, який передбачає розгляд оцінки з трьох точок зору: науки, практики та навчальної дисципліни. Даний підхід підтримують Н. М. Малюга та Ф. Ф. Бутинець. На думку автора, ці точки зору неможливо відокремлювати одну від іншої, бо як наголошує Я. В. Соколов: «Те що робить практик – ніщо інше, як «наказ-заповіт теоретика».

Прихильниками підходу, до основи якого покладено кругообіг капіталу є В. Ф. Палій [1] та Е. С. Бороніна [16, с.10–11]. В. Ф. Палій розглядає оцінку у двох аспектах: у якості методу узагальнення всіх об'єктів обліку у єдиній валюті, та способу достовірного визначення наявного капіталу та його прирощення (зменшення) за звітний період у вигляді прибутку або збитку.

Е. С. Бороніна робить наголос на відповідність вимогам стандартів та облікової політики суб'єкта господарювання, що по суті є зрозумілим та виступає об'єктивними умовами реалізації методу оцінки.

На погляд автора наведений підхід є найбільш прийнятним з точки зору саме розуміння та розкриття методу бухгалтерського обліку, який покликаний на дослідження його предмету.

Також заслуговує на увагу динамічний підхід наведений у праці проф. В. В. Карпової, яка пропонує та надає визначення власної дефініції для визначення дій, які здійснюються в системі бухгалтерського обліку та вартості його об'єктів – «вартісне вимірювання» [17, с.20]. У наведеному трактуванні автор робить наголос на вплив часового чинника, тобто розгляд вартості як у минулому, теперішньому та майбутньому часі, що спонукає до необхідності періодичного оцінювання об'єктів обліку.

Таким чином, можна завершити, що у наукових публікаціях, щодо досліджуваного поняття, існують різноманітні підходи до його трактування, що підтверджує той факт, що «оцінка» це складна та багатогранна дефініція, яка знаходиться під впливом економічних теорій, концепцій та багатьох інших об'єктивних і суб'єктивних чинників.

На думку автора, в умовах глобалізації світової економіки, трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності та враховуючи особливості такого об'єкту бухгалтерського обліку, як основні засоби, необхідно дотримуватись декілька підходів (рис. 1.)



Рис. 1 Підходи до визначення оцінки об'єктів основних засобів

Перш за все, об'єкт основних засобів виходячи з предмету бухгалтерського обліку, тобто саме підходу, до основи якого покладено кругообіг капіталу, бо саме він розкриває мету елементу метода бухгалтерського обліку оцінки – шлях пізнання предмету.

Враховуючи особливість об'єктів основних засобів та їх довготривале використання, яке вимагає оцінювання у часі, тобто застосування динамічного підходу:

- у минулому, тобто визначення первісної вартості об'єктів;
- у теперішньому – залишкової вартості, справедливої вартості, чистої вартості реалізації, теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень;
- у майбутньому – ліквідаційної вартості.

У свою чергу, дотримання норм П(С)БО 28 та МСФЗ 36 вимагає від суб'єктів господарювання на дату балансу проведення процедури можливого зменшення корисності активів, яка передбачає порівняння залишкової вартості активу з сумою очікуваного відшкодування (чистої вартості реалізації або теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від використання активу), визначення яких передбачає об'єктно-суб'єктивний підхід щодо оцінювання цінності об'єкту активу, а саме зовнішнього відносно визначення чистої вартості реалізації та внутрішнього до теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від використання активу відповідно.

Висновки і перспективи подальших розробок. За результатами дослідження можна зробити висновок, що підходи до трактування оцінки постійно змінюються, що перш за все пов'язано з історичним розвитком та розширенням області використання бухгалтерської інформації та домінуючою у сучасних умовах якісною характеристикою над технічною.

До оцінки об'єктів основних засобів найбільш прийнятними є наступні підходи:

- підхід, до основи якого покладено предмет бухгалтерського обліку, у якості загальнонаукового;
- динамічний стосовно визначення минулої, теперішньої та майбутньої вартості, що пов'язано з тривалим використанням даних об'єктів активу;
- об'єктно-суб'єктивного, який має місце при визначенні відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ процедури зменшення корисності активів.

Використання зазначених підходів до визначення вартісної оцінки (вимірювання) об'єктів основних засобів дозволить дотримуватись загальної методології бухгалтерського обліку та забезпечувати паритетності усіх груп користувачів та якості облікової інформації.

Список використаної літератури

1. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов [Электронный ресурс] / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 59 с. // Сайт Фонда НСФО. – Режим доступа: <http://www.nsfo.ru/docs/Teoryu>.
2. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І. В. Супрунова. – Житомир, 2010. – 23 с.
3. Голов С. Ф. Роль экономических теорий в дальнейшем развитии бухгалтерского учета / С. Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 8. – С. 3–9.
4. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. М. Малюга. – Київ, 1999. – 23 с.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.] / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
6. Бугинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит»]. / Ф. Ф. Бугинець. – Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
7. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
8. Валуев Б. И. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособ. для студ. вузов] / Б. И. Валуев, Н. А. Лоханова, В. Д. Кубик и др.; и.о. Одес. гос. экон. ун-т; [под ред. Б. И. Валуева]. – Одесса: Принт Мастер, 2002. – с. 272.
9. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета: [монография] / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
10. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.] / В. Г. Швець. – К.: Знання, 2004 р. – 447 с.
11. Деречин В. В. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / В. В. Деречин, М. М. Кізім / [за ред. В. В. Деречина]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
12. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підруч.] / Н. М. Ткаченко – 2-ге вид. доп. й перероб. – К.: Алерта, 2007. – 954 с.
13. Артюх О. В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / О. В. Артюх. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 305 с.
14. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: [підруч. для студ. вищих навч. закл. спец. 6.050100 «Облік і аудит»] / В. Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с.
15. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. Г. Ловінська; Київський нац. екон. ун-т. – Київ, 2007. – 31 с.
16. Боронина Э. С. Совершенствование процедур бухгалтерской оценки основных средств в учетно-информационной системе организаций: дис. ... кандидата экон. наук: 08.00.12 / Э. С. Боронина. – Новосибирск, 2011. – 166 с.
17. Карпова В. В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика: автореф. дис. на соискание науч. степени док. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / В. В. Карпова. – Нижний Новгород, 2011. – 51 с.
18. Цыганова Т. Б. Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т. Б. Цыганова. – Казань, 2011. – 170 с.

Прийнято до друку 20.11.2013