

А. Гнатюк, В. Парашук, О. Лакоцька
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ДОСЛІДЖЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів обліку, є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні. Іншими словами, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та явища, які підлягають вартісному вимірюванню.

Вимірюваність вважається необхідною передумовою визнання. Під вимірюванням, або оцінкою, слід розуміти привласнення числових значень об'єктам і подіям за визначеними параметрами. Оцінка включає три елементи: 1. Об'єкт або подію; 2. Належну до кількісної оцінки властивість (якість, ознаку, характеристику); 3. Шкалу виміру або сукупність одиниць виразу властивості.

Будь-який об'єкт або подія мають декілька властивостей, які можна виміряти. Вибір властивості визначається метою оцінки. *Мета оцінки* – формулювання основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Формулювання мети оцінки передбачає: а) повне і правильне найменування об'єкта оцінки; б) вид активів, які оцінюються; в) вид майнових прав, які оцінюються; г) дату оцінки.

Оцінка господарських засобів (активів) та їх джерел (капіталу та зобов'язань) є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови. У різних джерелах цей елемент методу бухгалтерського обліку визначено по-різному. Одні, визначають оцінку як спосіб вираження у грошовому вимірюванні господарських операцій, інші – як спосіб вирішення у грошовій одиниці витрат живої й уречевленої праці, вкладеної в окремі види засобів і процесів.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку містить таке формулювання оцінки: це процес визначення грошових сум, за якими мають визнавати і відображати елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки і збитки. Тому бухгалтерський облік має забезпечити реальну, фактичну картину наявності господарських засобів і стану господарських процесів.

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки *основні вимоги*, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать: *реальність (адекватність), єдність та цілеспрямованість оцінки*.

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивну відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині, відображення у грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій. Адекватність оцінки вимагає точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінки.

Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність оцінки протягом тривалого часу і на всіх суб'єктах господарювання (підприємствах, організаціях, установах). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання.

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. На думку І.В. Супрункової положення економічних теорій щодо формування вартості знаходять своє прикладне застосування в методі бухгалтерського обліку оцінки.

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 в 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. 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.

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 насамперед авторами проводилися дослідження саме проблем теорії обліку. Однак серед цієї групи авторів слід виділити проф. Н. М. Малуґу, 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. [1]

Необхідно зауважити, що деякі автори 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, 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 неоінституціоналізму, що покликало 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 прогнозні 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 [2]. До основи запропонованого автором трактування оцінки було покладено синергію економічних теорій: трудової теорії К. Маркса та теорії маржиналізму (К. Менгер, В. Є. Джевонс, Л. Вальрас), що дало змогу враховувати не лише вартісний, а й ціннісний підходи до розуміння сутності оцінки.

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. Заслугує на увагу, запропонований в роботі І.В. Супрункової 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 та Е.С. Бороніна. 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.

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». 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.

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

2. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3(24). – 481-484 с.