

УДК 657.421.1

А. А. Гнатюк,

к. е. н., завідувач кафедри фінансів, обліку та аудиту, Рівненський інститут
ВНЗ "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", м. Рівне

Л. О. Матвійчук,

викладач кафедри фінансів, обліку та аудиту, Рівненський інститут

ВНЗ "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", м. Рівне

ОЦІНКА, ЯК СПОСІБ ВАРТІСНОГО ВИМІРЮВАННЯ ЯВИЩ

A. Gnatyuk,

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor, Department of finances, accounting and audit,
Rivne Institute "Open International University of Human Development "Ukraine"

L. Matviychuk,

Teacher of the department of finances, accounting and audit

(Rivne Institute "Open International University of Human Development "Ukraine")

THE MARK AS METHOD OF YAVISCH VALUATION

Для ефективного функціонування сучасні підприємства потребують гнучких систем оцінки й аналізу їх діяльності. Саме з позиції управління дуже важливо теоретично переосмислити методи бухгалтерської науки, розробити спеціальні методи дослідження. У сучасних умовах господарювання оцінка активів не сформувалась у комплексний методичний прийом через недостатнє вироблення методичних основ, невизначеність законів, функцій і предмета досліджень. Саме оцінка активів залишається основним завданням та умовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку для отримання достовірної інформації.

For the effective function modern enterprises demand flexible systems of valuation and the analysis of its activity. Exactly from the position of management its important to revalue theoretically the methods of book-keeping science, to create special methods of research. In the modern conditions of management there has not been formed the valuation of assets into the only complex method due to insufficient creation of methodical bases, law indetermination, functions and objects of research. The valuation of assets is the main task and condition for the future development of book-keeping, for the obtaining the reliable information.

Ключові слова: активи, оцінка, об'єкт оцінювання, основні засоби, вартість.

Key words: assets, valuation, objects of research, the main methods, the cost.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розкриття економічних інтересів підприємства в облікових аспектах потребують системного підходу до визнання понять, "активи", включаючи вирішення низки питань, пов'язаних з оцінкою активів. У цьому зв'язку набуває актуальності дослідження організаційної системи оцінки активів, яка б поєднувала використання багаторічного досвіду зарубіжної облікової практики та особливості розвитку вітчизняної обліково-аналітичної теорії й практики.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У сучасній економічній літературі облікового напрямку питання оцінки активів досліджували Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, І.Й. Яремко, Г.В. Нашкерська, а також зарубіжні учені: Й.Бетге, М. Бонем, Я.В. Соколов.

Критичний аналіз різних точок зору з досліджуваної проблематики виявив, що, незважаючи на наявні наукові розробки, питання, пов'язані з проблемою оцінки, опрацьовані недостат-

ньо, а тому є актуальними і потребують розроблення рекомендацій на якісно новій основі з урахуванням міжнародних принципів обліку та звітності.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних положень оцінки як способу вартісного вимірювання явищ.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідити еволюцію теоретичних підходів до з'ясування сутності поняття "оцінка активів", уточнити критерії її визнання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Оцінка як спосіб вартісного вимірювання явищ є однією із складових або елементів методу бухгалтерського обліку. При проведенні оцінки необхідно використовувати грошовий вимірник, без якого в умовах товарного виробництва та обміну

системний бухгалтерський облік стає неможливим. Вона, з одного боку, є методом надання інформації про спожиті в процесі виробництва різні господарські засоби, енергію, послуги і приведення їх до порівнювального вигляду, тобто є універсальним прийомом вимірювання господарських засобів і матеріальних процесів, що відбуваються за участі цих засобів, і живої праці, а з іншої — є продуктом калькуляційної роботи, результатом реалізації за допомогою калькуляційного механізму науково-пізнавальної функції бухгалтерського обліку.

Деякі науковці [8, 13] оцінку, у широкому розумінні, називають калькуляцією і визначають її зайвим елементом бухгалтерського обліку. Так, В. Лінник вважав: "Основою оцінки засобів підприємств та здійснювання господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовують калькуляцію". За "Сучасним тлумачним словником української мови", "калькуляція — це обчислення собівартості, купівельної і продажної вартості товару" і "охоплює оцінку загалом"

Щодо проведення оцінки активів дискутувало багато науковців [2; 5; 7; 9; 11; 15]. Серед найбільш відомих теорій оцінки активів — теорії динамічного і статичного балансів. Динамічний баланс дозволяє визначити фінансовий результат, статичний — оцінювати майно.

Теорія різних підходів до балансу підтримувалась представниками німецької школи бухгалтерського обліку ще на початку ХХ століття. Р. Літвенштейн писав: "Баланс є масштабом статички виробництва на початок і кінець періоду; рахунок прибутків і збитків є масштабом динаміки протягом цього періоду".

Прихильники теорії динамічного балансу — вважають, що оцінка основних засобів повинна проводитись за собівартістю, яка вимірюється в сумі фактичних витрат, понесених підприємством для придбання прав власності і володіння основними засобами [1, с. 146]. Основною метою обліку прихильників теорії динамічного балансу є визначення розміру прибутку, як стверджував Й. Бетге: "Всяке збільшення вартісної оцінки у зв'язку з підвищенням ринкової вартості неприпустимо через необхідність обережного визначення прибутку" [1, с. 114], тому при відображенні в балансі майна необхідно керуватися принципом обачності (запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства). Науковець М. Білуха, у своїх роботах вказує, що "основою оцінки в бухгалтерському обліку є фактична собівартість предметів і знарядь праці" [2, с. 113].

Прихильники теорії статичного балансу вважали, що в основу оцінки активів слід покласти інтереси кредиторів. Для них важлива реальна цінність майна позичальника, його платоспроможність у певний момент часу. "Футуристи" при оцінці активів ґрунтуються на так званому прин-

ципі "фіктивної ліквідації". На перше місце вони ставлять саме баланс, вважаючи рівень прибутку похідним від діяльності підприємства [14]. Втім, окремі прихильники теорії статичного балансу стверджували, що для необоротних матеріальних активів необхідно робити виключення й оцінювати їх за ціною придбання або виробництва. Одні виправдовували це практичними можливостями (важко визначити продажну вартість майна, що не має широкого попиту). Інші вважали, що не доцільно оцінювати необоротні матеріальні активи за ціною реалізації, оскільки вони не призначені для продажу.

Наступна теорія — теорія органічного балансу, автор якої Ф. Шмідт об'єднав теорії динамічного і статичного балансів і запропонував для оцінки основних засобів застосовувати купівельну вартість на момент складання звітності, тобто відновну вартість. Однак первинна вартість повинна бути обов'язково надана довідково у звітності.

У радянські часи, в період планової економіки, а також жорсткої регламентації облікового процесу, застосовували оцінку майна за первісною вартістю (фактичною собівартістю). Радянський науковець М.Я. Розенберг зазначав, що нормою оцінки може бути тільки собівартість, жодні суб'єктивні переоцінки аж ніяк не повинні допускатися [8, с. 7]. Застосування принципу оцінки майна за первинною вартістю дає можливість уникнути суб'єктивності у визначенні поточної вартості необоротних матеріальних активів. Також перевагою даної концепції виступає надійність інформації, оскільки собівартість формується в результаті здійснення однієї або кількох господарських операцій, що відображено в бухгалтерських документах, і тому може вважатися надійною. Оцінка за собівартістю в умовах державної власності й адміністративно-командних відносин забезпечувала досягнення основної мети бухгалтерського обліку — достатній контроль за збереженням об'єктів і за витраченням засобів підприємства. У сучасних умовах господарювання, коли пріоритетною метою бухгалтерського обліку є надання достовірної інформації користувачам про фінансовий стан і результати діяльності підприємств, даний метод неприйнятний, оскільки повністю ігнорує коливання вартості основних засобів внаслідок впливу попиту та пропозиції, а також інфляційних процесів у країні.

За дослідженнями, проведеними Ф.Ф. Бутинцем, можна виділити наступні групи оцінок [3, с. 77—78]:

- економічні (податкові, фінансові, кредитні);
- юридичні (впливають з договорів);
- статистичні (використовуються в макрообліку);
- адміністративні (умовні);
- інформаційні, експертні (поточна вартість, оцінка придбання, оцінка вибуття);
- страхові (ауктарні).

За твердженням цього автора, на практиці, активи відображаються за справедливою вартістю як сумою грошових коштів або їх еквівалентів, на яку можна обміняти актив при укладенні договору між добре обізнаними, бажаними укласти таку угоду, незалежними одна від одної сторонами, а також ціною придбання (собівартістю) або історичною вартістю. Вчений вважає можливим використовувати такі методи оцінювання активів підприємства: облікові (первинна або історична, відновлювальна), поточну ринкову вартість, залишкову (балансову) вартість, експлуатаційну вартість, ліквідаційну вартість, можливу ціну реалізації, дисконтовану вартість, умовні оцінки та бази оцінки активів і зобов'язань: поточна, реалізації, погашення, теперішня [3, с. 78, 81—83].

Професор Н.М. Малюга виділяє такі ознаки оцінки [5, с. 56]:

- момент оцінки — теперішній, минулий, майбутній: тобто на момент придбання речі, на момент складання інвентарю і на будь-який момент у майбутньому;
- варіант оцінки — придбання, або продажу;
- характер оцінки — внутрішній (прийнятий підприємством), зовнішній (що утворився на ринку незалежно від зусиль даного бізнесу).

Л.Г. Ловінська вважає за потрібне групування оцінок за критеріями:

- за функціями управління;
- за призначенням (за видами, за методом розрахунку);
- за джерелом даних.

У бухгалтерському обліку Л.Г. Ловінська пропонує усі оцінки відносити до економічних, основою їх групування вона вважає функції оцінювання. Проводити оцінювання у зворотному порядку, а саме: "оцінка менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання, необхідність забезпечення дочерніх і достовірних показників фінансової діяльності впливає на обрання способу оцінки вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а отже — на визначення класифікаційних ознак" [12, с. 63].

Іншими словами автор поділяє всі оцінки на вартісні та якісні. Якісні оцінки передбачають визначення критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку та інформаційне забезпечення фінансового стану та менеджменту підприємства; вартісні — вимірювання вартості активів, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів [12, с. 64].

Твердження Л.Г. Ловінської, що оцінка визнання статей у звітності є якісною оцінкою — хибне, оскільки обов'язковою умовою визнання активів є можливість достовірної оцінки, тобто грошового вимірника.

Наступну класифікацію оцінки Л.Г. Ловінська пропонує здійснювати, виходячи із концепції збереження капіталу. З урахуванням цього, усі оцінки поділяються на історичні (підтримуються фінансовою концепцією збереження капіталу), мета яких — оцінка прибутку та за поточними вит-

ратами, та поточні (підтримуються фізичною концепцією збереження капіталу) — мета яких — об'єктивна оцінка статей балансу [12, с. 66—71].

Можливість одним і тим же об'єктам присвоювати різні вартості, залежно від різних чинників визнає Я.В. Соколов. Він вказує, що "полюс оцінок є впорядкована сукупність одержаних різними методами варіантів квантифікації одного факту господарського життя" [9, с. 199—204] і пропонує здійснювати класифікацію наступним чином:

- за предметом оцінювання (оцінки деталізуються за об'єктами, що вимірюються;
- за відношенням об'єкта вимірювання до оцінок;
- за відношенням критеріїв обчислення до суб'єкта оцінки;
- за часовою належністю;
- за видами вимірника;
- за типами розрахунків;
- за методом оцінювання (первинна, відновна, заміщення, реалізації, капіталізації, експертна, умовна);
- за функціями в інформаційному середовищі (економічні, податкові, інвестиційні, кредитні, страхові (актуарні), юридичні, адміністративні, статистичні, інформаційні).

У своїх дослідженнях Г.В. Нашкерська [6] вважає, що найважливішими критеріями групування оцінок є:

- суб'єкти оцінювання (працівники підприємства, незалежні контрагенти підприємства, незалежні сертифіковані експертні оцінювачі);
- відображення в обліку: такі, що відображаються в обліку, не відображаються в обліку але використовуються при здійсненні операцій, не відображаються в обліку і не використовуються для здійснення господарських операцій;
- дати оцінювання (дата первинного визнання активу і зобов'язання, доходів і витрат; дата складання звітності; дата укладання договору про використання активів, майбутні оцінки);
- функції оцінювання, тобто цілі, заради яких вона здійснюється, та виходячи з її впливу на рішення користувачів облікової інформації.

Думка Г.В. Нашкерської, що найважливішими критеріями групування оцінок є "такі, що не відображаються в обліку і не використовуються для здійснення господарських операцій" [6], не цілком виправдана, оскільки вартісна оцінка активів існує тільки тих, які контрольовані підприємством, тобто активи, які обліковуються на підприємстві.

Отже, проведене дослідження оцінок необоротних матеріальних активів в обліку дозволяє зробити такі висновки:

- усі оцінки, що здійснюються в бухгалтерському обліку є економічними, оскільки використовуються для прийняття рішень щодо оприбуткування активів, визначення реальної вартості необоротних матеріальних активів на дату балансу, продажу тощо;

— групування оцінок відбувається: за об'єктами оцінки, за відношенням об'єкта вимірювання до оцінок, за відношенням критеріїв обчислення до суб'єкта оцінки, за часовою належністю, за методом та функцією оцінки;

— активи необхідно оцінювати за поточною (справедливою) вартістю, що базується на дійсних ринкових цінах, що дозволить користувачам фінансової інформації оцінити реальний фінансовий стан підприємства і здійснювати прогнози на майбутнє.

Література:

1. Бетге Й. Балансоведение / Й. Бетге: [пер. с нем. В.Д. Новодворский]. — М.: Бухгалтерский учет, 2000. — 454 с.
2. Білуха М.П. Теорія бухгалтерського обліку: [підр.] / М.П. Білуха. — К.: 2000. — 692 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. — [вид. 2-е]. — Ж.: ЖІТІ, 2000. — 640 с.
4. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
5. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. — Житомир: ЖІТІ, 1998. — 384 с.
6. Нашкерська Г.В. Види оцінок та їх використання в обліковій системі підприємств / Г.В. Нашкерська // Вісник Львівського університету. — Львів, 2008. — № 40. — С. 176—181.
7. Применение МСФО: В 3-х ч.: пер. с англ. / М. Бонэм [и др.]. — [2-е изд., стер.]. — М.: Альпина Бизнес Букс. — 2008 Ч. 1. — 2008. — XXII, 1102 с.
8. Розенберг М.Я. О правильном учете баланса / М.Я. Розенберг // Вестник счетоводства. — 1923. — № 3—4. — С. 6—11.
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
10. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 400 с.
11. Сухарева Л.О., Чмихало Л.В. Балансове узагальнення інформації: методологія і методика / Л.О. Сухарева, Л.В. Чмихало. — Д.: Норд-комп'ютер, 2001. — 100 с.
12. Сучасний лумачний словник української мови / Укладн.: Л.П. Олексієнко, О.Я. Шумейло. — К.: Кобза, 2002. — 544 с.
13. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач — М.: Финансы и статистика, 1991. — 160 с.
14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
15. Шурда Л.Д. Економіко-експертна оцінка основних засобів підприємства в системі управління їх відтворенням: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04. "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Л.Д. Шурда. — Донецьк, 2003. — 19 с.

16. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології бухгалтерського обліку: [монографія] / І.Й. Яремко. — Львів: Каменяр, — 2002. — 192 с.

References:

1. Bethe, J. (2000), Balansovedenye [Balans Ovedenie], Bukhhalterskyj uchet, Moskva, Rossyia.
 2. Bilukha, M.P. (2000), Teoriia bukhalters'koho obliku [Theory of Accounting], Kyiv, Ukraine.
 3. Butynets', F.F. (2000), Teoriia bukhalters'koho obliku [Theory of Accounting], ZhITI, Zhytomyr, Ukraine.
 4. Kuzhel'nyj, M.V. and Linnyk, V.H. (2001), Teoriia bukhalters'koho obliku [Theory of Accounting], KNEU, Kyiv, Ukraine.
 5. Maliuha, N.M. (1998), Otsinka v bukhalters'komu obliku: teoriia, praktyka, perspektyvy [An estimation is in a record-keeping: theory, practice, prospects] ZhITI, Zhytomyr, Ukraine.
 6. Nashkers'ka, H.V. (2008), Vydy otsinok ta ikh vykorystannia v oblikovij systemi pidpriemstv [Types of estimations and their use are in the registration system of enterprises], Visnyk L'vivs'koho universytetu, L'vov, Ukraine.
 7. Bonem, M. (2008), Prymenenye MSFO [Adoption of IFRS], IFRSAI'pyna Byznes Buks, Moskva, Rossyia.
 8. Rozenberh, M.Ya. (1923), O pravyl'nom uchete balansu [On the correct account balance], Vestnyk schetovodstva, Moskva, Rossyia.
 9. Sokolov, Ya.V. (2000), Osnovy teoryy bukhalterskoho ucheta [Fundamentals of accounting theory], Fynansy y statystyka, Moskva, Rossyia.
 10. Sokolov, Ya.V. (1991), Ocherky po ystoriy bukhalters'koho ucheta [Essays on the history of accounting], Fynansy y statystyka, Moskva, Rossyia.
 11. Sukhareva, L.O. and Chmykhalo, L.V. (2001), Balansove uzahal'nennia informatsii: metodolohiia i metodyka [Carrying summarize information: Methodology and Methods], Nord-komp'iuter, Dnypropetrovsk, Ukraine.
 12. Olexiienko, L.P. and Shumejlo, O.Ya. (2002), Suchasnyj tlumachnyj slovnyk ukrains'koi movy [Modern Dictionary of the Ukrainian Language], Kobza, Kyiv, Ukraine.
 13. Tkach, V.Y. and Tkach, M. V. (1991), Mezhdunarodnaia sistema ucheta y otchetnosti [International accounting and reporting system], Fynansy y statystyka, Moskva, Rossyia.
 14. Khendryksen, E.S. and Van Breda, M.F. (2000), Teoriia bukhalterskoho ucheta [Theory of Accounting], Fynansy y statystyka, Moskva, Rossyia.
 15. Shurda, L.D. (2003), "Economic and expert assessment of the main assets of the company in the management of reproduction", Ph.D. Thesis, Economy, Donetsk, Ukraine.
 16. Yaremko, I.J. (2002), Ekonomichni katehorii v metodolohii bukhalters'koho obliku [Economic category Accounting Methodology], L'viv: Kamieniar, L'vov, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 06.11.2014 р.*