

## ОЦІНКА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

© Кафка С. М., 2017

Досліджено основні підходи до оцінювання об'єктів в економічній літературі та виокремлено два підходи – економічний та бухгалтерський. Розкрито сутність оцінки в бухгалтерському обліку та основні підходи до оцінювання об'єктів для відображення їх у фінансовій звітності підприємства. Виокремлено особливості грошової оцінки як методу бухгалтерського обліку і оцінки всіх статей балансу за справедливою вартістю на дату звітності.

**Ключові слова:** оцінка, метод обліку, історична вартість, справедлива вартість, фінансова звітність.

S. M. Kafka

Ivano Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

## EVALUATION IN ACCOUNTING

© Kafka S. M., 2017

The basic approaches to evaluating the objects in the economic literature have been investigated and two approaches – economic and accounting – have been singled out. The essence of accounting estimates and key approaches in assessment the objects to reflect them in the financial statements of enterprise have been revealed. The features of the monetary assessment as a method of accounting and evaluation of all balance sheet items at fair value on the reporting date have been pointed out.

Argued that the fixed assets and intangible assets advisable to be accounted for at historical cost, taking into account depreciation. It is proved that the balance is disturbed in case of revaluation of fixed assets and intangible assets, and therefore proposed revaluation of fixed assets and intangible assets are not amortized or not to display the revaluation accounts.

The research is based on the fact that monetary valuation as a method of accounting and balance sheet at fair value at the reporting date is certainly necessary, but evaluation of balance sheet items should not appear in accounts. Noted benefits assessment at cost of acquisition, as it represents the price of the real deal and can be checked.

Pozytsiyuyuchy assessment in the accounting system out of its purpose and respect reflected in the statement of income, comparable to the costs incurred that is objective, based on the principle of matching revenues and expenses. Referring dootsinok amounts of fixed assets directly to an increase in retained earnings of the enterprise, which provides domestic and international accounting standards, as is the debate among scientists. This is due to the fact that the envisaged approach violates the principle of matching revenues and expenses, as dootsinenoyi depreciation of the value of fixed assets are included in the cost reporting period, thus reducing loss.

Overall, it is concluded that the removal of historical accounting estimates will lead to its destruction. On the other hand, especially managers, investors and creditors need more real at the reporting date valuation of the enterprise than historical. Therefore, we propose to solve this problem as follows: Accounting keep using only historical value. On the basis of such accounting constitute balance sheet, which is the basis of Article transformation of historical cost in a fair, but with the fair value compile a report on the financial position of the company.

**Key words:** assessment, method of accounting, historical cost, fair value, the financial report.

**Вступ.** Оцінка майна підприємства необхідна в процесі господарювання під час надходження і вибуття активів, у виникненні прав і зобов'язань, при здійсненні таких операцій, як: купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка основних засобів, виділення часток у статутному капіталі при створенні підприємства та в процесі діяльності, об'єднанні підприємств, встановленні ціни акцій, ліквідації підприємства, виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо

Оцінка виникла здавна, в часи середньовіччя, коли вихідна інформація записувалася по одному рядку бухгалтерських книг. Найменування і кількість товару у них завжди межувало з грошовою сумою, що і призвело до формулювання принципу оцінки. Середньовічні бухгалтери, коли бажали дізнатися, за скільки придбали товар, заглядали в свої бухгалтерські книги і навпроти запису про придбання товару бачили грошову суму, за якою цей товар був придбаний. Поступово вони почали сприймати грошову суму як аналітичну ознаку. Середньовічні бухгалтери прорачували, що така грошова сума супроводжує об'єкт обліку протягом усього часу його перебування у майновому комплексі як одна з його характеристик. Звідси випливає, що будь-який об'єкт обліку повинен бути оцінений. Оцінка була оголошена принципом бухгалтерського обліку. У правильно спроектованій системі обліку грошова сума дійсно характеризує об'єкти обліку, але лише як відношення між грошима, отриманими або сплаченими за річ, і цією річчю [1].

**Постановка проблеми.** З розвитком бухгалтерського обліку французький вчений Ж. Б. Дюмарше зробив висновок, що тільки оцінка (вартість) є загальною субстанцією, яка властива всім об'єктам. Без оцінки (вартості) немає й обліку [2, с. 335].

Найперше, бухгалтерський облік потрібен для того, щоб забезпечити збереження майна власника. Майно можна обраховувати і в натуральних одиницях. В такому випадку на підставі даних обліку власник матиме інформацію: скільки того чи іншого майна було на початок певного періоду, скільки і від кого надійшло, скільки куди пішло (вибуло, витрачено) і скільки є на той чи інший момент часу. Тобто тут можна обійтися без грошового вимірника, а отже, без оцінки. Хоча це не зовсім так. Сплачувати за отримане ззовні майно, як правило, треба грошима. Тому і тут виникає потреба в грошовому вимірнику, хоча не вартості майна, а величини боргу, пов'язаного з майном.

Вирішити таке завдання бухгалтерського обліку як виявлення фінансового результату (це одне з основних завдань бухгалтерського обліку) без використання грошового вимірника неможливо. Фінансовий результат розраховується як різниця між сумою доходу і величиною витрат, які забезпечили цей дохід. Дохід вимірюється, переважно, в грошах, тому і різноманітні витрати (витрати праці, різних матеріалів, використання основних засобів і нематеріальних активів та інше) повинні вимірюватися в грошовій одиниці. Якщо з грошовою оцінкою поточних витрат (витрати праці, різних матеріалів та інше), як правило, проблем не буває, то з оцінкою величини капіталізованих витрат (амортизації) можуть бути проблеми. Поточні витрати виникають і майже одночасно компенсуються в межах одного звітного періоду, а капіталізовані включаються у витрати частинами протягом багатьох звітних періодів у формі амортизації. В сумі виручки, яка надходить на підприємство, є поточні витрати, тому частина виручки йде на компенсацію цих витрат, а сума капіталізованих витрат (амортизація) залишається на підприємстві, поповнюючи розмір його обігових коштів у зв'язку з тим, що раніше обігові кошти були вилучені на придбання основних засобів і нематеріальних активів. Отже, на поповнення обігових коштів повинно бути направлено стільки, скільки в свій час було вилучено. Такий баланс порушується в випадку дооцінки основних засобів і нематеріальних активів. Щоб цього не сталося, дооцінку основних засобів і нематеріальних активів не треба амортизувати або не відображати дооцінку на рахунках бухгалтерського обліку.

На наш погляд, основні засоби і нематеріальні активи доцільно відображати в обліку за історичною вартістю за врахуванням зносу.

Прагнення досягнути високого ступеня достовірності інформації фінансової звітності спричинили плутанину двох важливих понять: грошова оцінка як метод бухгалтерського обліку

(бухгалтерський облік не може бути без грошової оцінки всіх об'єктів обліку) і оцінка всіх статей балансу за справедливою вартістю на дату звітності, яка безумовно необхідна, але оцінка статей балансу не повинна відображатися на рахунках бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Ляйтнер Ф. зазначає, що: «Бухгалтерія сама не оцінює. Вона не створює самостійно ніяких оцінок, а тільки переймає такі» [3]. Своєю чергою, Гуляев А. І. стверджує: «Оцінка частин майна належить скоріше до завдань політичної економії і господарської політики, ніж рахівництва» [4].

Водночас професор Гуцайлюк З. В. визначив, що: «Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширилися. Насамперед, вона не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а стала методологічною основою визначення реальної їх вартості» [5, с. 14]. Як бачимо, автор наголошує на важливості оцінки в бухгалтерському обліку й ототожнює оцінку як метод бухгалтерського обліку з оцінкою як технічним прийомом.

**Мета статті** – дослідити сутнісні характеристики оцінки в бухгалтерському обліку та розкрити основні підходи до оцінювання об'єктів для відображення їх у фінансовій звітності підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** У бухгалтерському розумінні оцінка є способом вираження в узагальненому грошовому вимірнику господарських засобів та джерел їх утворення і є одним із методів бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що натуральні показники первинних документів переводяться в грошові вимірники шляхом множення встановленої ціни на кількість цінностей.

Професор Соколов Я. В. так визначив роль оцінки: «За межами грошової оцінки немає і не може бути системи бухгалтерського обліку. Завдяки оцінці бухгалтери досягають неможливого: вони складають гроші, матеріали, ліцензії, іноземну валюту, основні засоби, зобов'язання, витрати, крадіжки, нестачу в одну загальну суму – актив і працюють з нею; і це все завдяки єдиному вимірнику: умовному і безумовному одночасно» [6, с. 198]. Теоретично єдино правильною може бути оцінка матеріальних цінностей за собівартістю. На практиці оцінка майна, яке придбане за оплату, здійснюється шляхом додавання фактично проведених витрат на його придбання; майно, яке отримане безоплатно, – оцінюється за ринковою вартістю на дату отримання, а майно, яке вироблене безпосередньо на підприємстві, – оцінюється за вартістю його виготовлення.

Зasadничі принципи бухгалтерського обліку вимагають грошової оцінки майна і будь-яких господарських операцій (економічних дій на підприємстві). Ці вимоги виникають із суті системи бухгалтерського обліку. Але коли йдеться про оцінку капіталу (про ціну підприємства), то його оцінка повинна розраховуватися через ймовірну вартість майна на дату звітності і ціна досить часто не пов'язана з предметом, а залежить від багатьох ринкових факторів: модно це, чи не модно на цей момент, чи є покупці, від їхньої купівельної спроможності, на скільки цей предмет потрібен тощо. До того моменту, як за цей предмет сплатили або передали право власності згідно з договором, в якому вказана ціна, реальну вартість розрахувати неможливо.

Оцінка за собівартістю придбання представляє собою суму грошових коштів або інших цінностей, переданих в оплату отриманих товарів чи послуг. Переваги оцінки за собівартістю придбання полягають у тому, що вона являє собою ціну реальної угоди і може бути перевірена. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відображено, що історична (фактична) собівартість пріоритетна в оцінці активів підприємства.

Однак потреби користувачів у фінансовій інформації і вимоги до її достовірності зростають. Пошук шляхів задоволення цих вимог породив ідею оцінювати активи, капітал і зобов'язання в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю [7]. Знання про справедливу вартість можна

здобути майже виключно в процесі реалізації, чого не відбувається на дату звітності. Щоб забезпечити надійність системи бухгалтерського обліку, не можна використовувати будь-які розрахункові ціни, зокрема й прогнознi, стратегічні та інші.

Оскільки різні люди по-різному розуміють значення слова «оцінка», тому не дивно, що вартісна оцінка у багатьох випадках є суб'єктивною, а визначення вартості – досить суперечливе питання. Тому дуже важливо, щоб сторони, які беруть участь у процесі, наприклад, передачі права власності, від самого початку розуміли, яких цілей вони прагнуть досягти, і не тільки у зв'язку з внутрішнім суперечним характером цього заходу, але й з огляду, що підходи до оцінки різняться залежно від обставин.

Визначення справедливої ринкової вартості активів на цьому етапі є найсуперечливішою проблемою в бухгалтерському обліку.

На цьому етапі розвитку господарських відносин широкої актуальності набуває процес формування цін на ринку. Втім, сьогодні ціна активів фактично відрізняється від вартості їхнього виробництва, не відображаючи реальних суспільних витрат. Значний вплив на ціноутворення мають обставини, які здебільшого не мають об'єктивного підґрунтя, зокрема, кон'юнктура ринку, доступ до дефіциту й влади, інформаційний тиск тощо. Щоб запобігти цьому, ціна товару повинна мати об'єктивний зміст, відображати весь комплекс суспільних витрат, понесених на їх виготовлення, а сфера дії попиту-пропозиції повинна бути обмежена суспільною доцільністю. Поряд з певною свободою, ціни повинні володіти логікою, мати продуктивний зміст, виконувати цілком конкретні функції. Але на практиці ринкові ціни не завжди можна назвати справедливими.

Нормативні документи з бухгалтерського обліку передбачають обов'язковість переоцінки статей балансу на дату звітності. Проте, як зазначають Шевчук В. та Корягін М. [8, с. 9], «на сьогодні дискусійними залишається низка питань, пов'язаних із переоцінкою необоротних активів, у тому числі основних засобів як їх основної складової:

- внесення до витрат сум уцінки основних засобів або до доходів дооцінки у межах попередньої уцінки, можливе недотримання принципу відповідності доходів і витрат внаслідок такого бухгалтерського відображення;

- необов'язковий характер віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що амортизована, методика такого віднесення, минаючи звіт про фінансові результати».

Відображення у звіті про фінансові результати доходів, зіставних із понесеними витратами, є об'єктивним, на підставі принципу відповідності доходів і витрат. Віднесення сум дооцінок основних засобів безпосередньо на збільшення нерозподілених прибутків підприємства, що передбачено вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, також викликає дискусії серед учених. Це пов'язано з тим, що передбачений підхід порушує принцип відповідності доходів і витрат, тому що суми амортизації дооціненої частини вартості необоротних активів включаються до складу витрат звітного періоду, таким чином зменшуючи фінансовий результат. Такі витрати не є фактично понесеними, тому повинні компенсуватися відповідною статтею доходів.

Логічно здійснювати оцінку об'єктів бухгалтерського обліку за історичною вартістю. Але існує й інший погляд: для задоволення потреб користувачів в прогнозній інформації про потенційні доходи і вартість підприємства пропонують усунути історичну оцінку як основний принцип бухгалтерського обліку та впровадити концепцію оцінки за справедливою вартістю.

**Висновки.** На наш погляд, усунення історичної оцінки в бухгалтерському обліку призведе до його руйнування. З іншого боку, особливо менеджерам, інвесторам і кредиторам необхідна реальніша на дату звітності оцінка підприємства, ніж історична. Тому ми пропонуємо цю проблему вирішувати так: бухгалтерський облік вести, використовуючи тільки історичну вартість. На підставі

результатів такого обліку складати бухгалтерський баланс, статті якого є основою трансформації історичної вартості в справедливу, а з урахуванням справедливої вартості складати звіт про фінансовий стан підприємства.

Отже, в економічній літературі розглянуто декілька підходів до визначення оцінки, серед яких основними виступають економічний і бухгалтерський. Економічний підхід передбачає оцінку за ринковими цінами, максимально наближену до реальності. Бухгалтерський підхід полягає в розрахунку оцінки на основі затратного способу. Економічний підхід є корисним для розуміння сутності оцінки, бухгалтерський – для розуміння логіки та порядку їх практичного обчислення [9].

1. *Экаунтология. Сайт, посвященный истории бухгалтерского учета и его неминуемому превращению в компьютерный учет. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://accountology.ucoz.ru/index/ocenka/0-4199>.* 2. Соколов Я. В. *Бухгалтерський облік: від джерел до наших днів / Я. В. Соколов. – Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.* 3. *Leitner F. Bilanztechnik und Bilanzkritik II band des Grundrisses der Buchhaltung und Bilanzkunde-Berlin-Leipzig. – 1923. – P. 47–48.* 4. Гуляев А. И. *Начала коммерческого счетоводства. – Москва, 1913. – С. 45.* 5. Гуцайлюк З. В. *Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 11–17.* 6. Соколов Я. В. *Основы теории бухгалтерського учета / Я. В. Соколов. – Москва: Финансы и статистика, 2005. – 495 с.* 7. *Щодо справедливої вартості виникає значний сумнів: оцінка в процесі експлуатації і в процесі реалізації не мають нічого спільного. Знання про справедливу вартість можна здобути майже виключно в процесі реалізації, чого не відбувається на дату звітності.* 8. Шевчук В. *Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / В. Шевчук, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 9–16.* 9. Іценко О. А. *Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ / О. А. Іценко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf>*