

УДК 657.1

В.А. Нехай, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОЦІНКА: ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ ЧИ МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В.А. Нехай, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ОЦЕНКА: ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА ИЛИ МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

V.A. Nehay, PhD

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

ELEMENT METHOD VALUATION OR AN ACCOUNTING METHOD

Досліджено роль та місце оцінки у методології бухгалтерського обліку, та вплив вибору методу оцінювання на показники фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, метод, предмет, оцінка, калькуляція, баланс, звітність.

Исследована роль и место оценки в методологии бухгалтерского учета, и влияние выбора метода оценки на показатели финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, метод, предмет, оценка, калькуляция, баланс, отчетность.

In the article we investigate the role and place of estimates in accounting methodology, and influence of a choice valuation method on indicators of financial statements.

Key words: record-keeping, method, object, estimation, calculation, balance, accounting.

«Дайте мне одностороннего экономиста! Все мои экономисты говорят: “С одной стороны... с другой стороны...”»

Гарри Трумэн¹

Постановка проблеми. Стратегічною метою розвитку України є побудова сильної та сучасної європейської демократичної держави з потужною економікою для забезпечення гідного життя кожного громадянина [1].

Але економічні перетворення, що здійснюються в Україні, і на сьогодні не вирішили питання структурних диспропорцій, внаслідок цього в Україні істотно загальмувалися процеси подолання структурних дисбалансів, технічної та технологічної модернізації, відновлення чи поліпшення основних засобів, формування ефективної економічної бази для соціальних перетворень. Ці процеси нерозривно пов'язані з пошуком адекватних сучасним вимогам методів організації та управління діяльністю суб'єктів господарювання, що, в свою чергу, вимагає відповідних змін у системі бухгалтерського обліку, в якій міститься майже 90 % відсотків інформації про діяльність підприємства і яка є основою для прийняття управлінських рішень.

Подолання проблеми структурних диспропорцій можливо за допомогою складання міжгалузевих балансів, першу модель яких запропонував швейцарський економіст Леон Вальрас (1834-1910), який ще на початку ХХ століття побудував математичну модель народного господарства, в якій використовувались технологічні коефіцієнти – прообраз прямих витрат у міжгалузевому балансі. Розвиваючи цей напрямок економічної науки В. Леонтьєв отримав Нобелівську премію у 1973 році.

Глобалізаційні та інтеграційні процеси вимагають нових теоретичних напрацювань, які б відповідали потребам практики. Це стосується, в першу чергу, оцінювання, яке було і залишається складним питанням методології бухгалтерського обліку і слугує однією з необхідних умов складання міжгалузевих балансів, як основа складання фінансової звітності.

Вибір і застосування методів оцінювання в бухгалтерському обліку має важливе значення для забезпечення достовірності облікових даних, велика кількість яких породжує широку варіативність оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань, а відповідно, ще більшу кількість варіантів фінансової звітності, що спричиняє неспівставність

¹ Газета «Известия», сентябрь 2003 г.

показників фінансової звітності та відсутність достовірної інформації для визначення макроекономічних показників країни.

Аналіз останніх досліджень. Питанням оцінювання в бухгалтерському обліку присвятили праці вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, М.В. Кужельний, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, сучасні науковці країн ближнього зарубіжжя: В.В. Ковальов, М.Ю. Медведєв, В.Ф. Палій, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, В.І. Стражев, М.Н. Чинченко. Зарубіжні вчені: А. Апчерч, Е.А. Аткинсон, М.Р. Метьюс, Б. Райан, Дж. Фостер, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен, М.С. Янг.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників у теорію бухгалтерського обліку, варто зазначити, що залишається невирішеним завдання створення науково обґрунтованої концепції бухгалтерського обліку та удосконалення його методології в розрізі оцінювання, у підходах до якого відсутній узгоджений підхід науковців. У наукових працях спостерігається незначний інтерес до розкриття теоретичних основ трактування проблемних питань оцінювання в бухгалтерському обліку, зокрема, понятійного апарату, незважаючи на те, що ці питання мають науковий та практичний характер і потребують ґрунтовної розробки.

Підтвердженням вищесказаного є зміни до П(с)БО, які мають на меті привести норми П(с)БО у відповідність між собою та із сучасними реаліями. Зокрема, поняття **справедливої вартості** – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (раніше – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами) [2].

Мета статті полягає у проведенні критичного аналізу щодо визначення оцінювання як методу бухгалтерського обліку.

Основний матеріал дослідження. Історія бухгалтерського обліку налічує кілька тисячоліть, але визнання бухгалтерського обліку як науки не перевищує двох століть. Існує дві думки щодо визначення періоду зародження бухгалтерського обліку як науки: друга половина XIX ст. (Ф. Вілл, А. Гільбо, Л. Гомберг, Е. Леоте, Дж. Чербоні); початок XX ст. (В. Петон, Г. Хетфілд).

До визначення поняття науки є два підходи: наука як особливий вид пізнавальної діяльності, спрямований на пошук об'єктивних, системно організованих та обґрунтованих знань про світ; наука як соціальний інститут. Відомий фізик Л. Арцимович жартівливо визначав науку, як «спосіб задоволення власного інтересу за рахунок держави».

Система наукових знань складається з таких основних елементів, як теорія, закони, гіпотези, поняття й методи дослідження.

Теорія визначається як вчення, система ідей, поглядів, положень, тверджень, спрямованих на визначення того чи іншого явища чи процесу, закономірний розвиток яких описується законами, що обумовлюють їхній взаємозв'язок. Складовою наукової теорії є гіпотеза – наукове припущення, яке так чи інакше пояснює будь-які явища чи перебіг процесів. Поняття – це думка, відображена в узагальненій формі.

У філософських словниках "метод" (від грец. *methodos* – шлях, спосіб пізнання, дослідження, простежування) визначається як спосіб досягнення певної мети, сукупність прийомів або операцій практичного або теоретичного освоєння дійсності.

Погоджуючись з С.Ф. Легенчуком, який провів аналіз підходів до розуміння бухгалтерського обліку як науки вітчизняних та зарубіжних учених, слід зазначити, що бухгалтерський облік – наука, яка має свою теорію, закони, гіпотези, поняття та методи дослідження [3].

Слід наголосити, що саме методи, а не метод, як зазначають деякі фахівці, спираючись на теорію Я. Гальперіна, І. Кошкіна, М. Леонтєва, які звели теорію бухгалтерського обліку до трьох проблем: предмет, метод та класифікація рахунків.

В історії бухгалтерського обліку немає іншого такого ж складного питання, як проблема оцінювання.

У загальному розумінні вимірювання – це визначення числового значення певної величини за допомогою одиниці виміру. Вимірювання передбачає наявність таких основних елементів: об'єкта вимірювання, еталона, вимірювальних приладів, методу вимірювання.

У бухгалтерському обліку під оцінюванням, як правило, розуміють обчислення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів у грошовому вимірнику.

У великому тлумачному словнику сучасної української мови оцінка – це дія за значенням оцінити, оцінювати; вартість, ціна чого-небудь; думка, міркування про якість, характер, значення і т. ін. кого-, чого-небудь [4].

Н.М. Грабова розглядає оцінювання як один із елементів методу бухгалтерського обліку і є способом грошового вимірювання засобів і процесів, за допомогою якого натуральні та трудові вимірники переводяться у грошовий [5].

Л. Ловінська також під оцінюванням розуміє складову 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 й ефективності його менеджменту [6].

Н. Малюга визначає оцінювання як спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів і всіх об'єктів обліку, за допомогою цін і тарифів [7].

Натомість П. Німчинов [8] та М. Кужельний [9] вважають, що оцінювання не є складовою методу бухгалтерського обліку, так само як і не метод в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка, на їх думку, є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись. При цьому вона виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві.

Для розуміння важливості оцінювання як методу бухгалтерського обліку розглянемо теорію бухгалтерського обліку з погляду триєдиного підходу до світобудови «матерія-інформація-міра» (рис.).



Рис. Представлення теорії бухгалтерського обліку в контексті «матерія-інформація-міра»

Об'єкти бухгалтерського обліку є матерією. Вся матерія за допомогою інформації перетворюється в деякий уявний об'єкт, що має внутрішню структуру та зовнішній образ, саме ця впорядкованість містить інформацію про реальний об'єкт. І матерія, і інформація не можуть існувати одне без одного. Сполучною ланкою між матерією та інформацією є визначення розмірності матерії, тобто останній притаманна властивість «міри». У природничих науках вимірювання не викликає великих проблем у разі існування еталону одиниці вимірювання, в теорії бухгалтерського обліку та практиці такі еталони практично відсутні. Вирішити це питання можна за допомогою вартісної оцінки, яка виконує роль загального вимірника засобів, джерел їхнього формування, господарських процесів та результатів діяльності підприємства.

Як еталон вимірювання доцільно використовувати норми та нормативи витрат ресурсів, затверджених хоча б керівництвом підприємства. Це в свою чергу визначає важливу роль калькуляції як методу визначення історичної собівартості активів підприємства.

Важливість застосування історичної собівартості при оцінюванні активів можна продемонструвати на прикладі закону збереження енергії, розглядаючи активи як кінетичну енергію, джерела їхнього утворення – як потенціальну. Для замкнених систем перетворення одного виду енергії в інший відбувається без втрат, в ідеалі теж саме відбувається і з засобами та джерелами їхнього утворення. Зрозуміло, в реальному світі ідеальних систем та замкнених системи не існує, тим більше в економіці.

Рівність між активом та пасивом балансу досягається саме завдяки оцінюванню. Застосовуючи інші методи оцінювання, крім історичної собівартості, ми вводимо в систему механізм руйнації самої системи (сила тертя), прикладом слугують фінансові кризи, коли реальна вартість активів підприємства зменшувалася в рази.

Тому дотримання принципів бухгалтерського обліку, а саме застосування в обліку оцінювання за історичною собівартістю, є принципово важливим. Ще Жільбер Бірне (Gilbert Bugne) у своїй роботі [10], представленій на святкуванні п'ятнадцятої річниці Американського інституту бухгалтерів, наполягав на признанні принципів як фундаментальних істин. Такої ж думки дотримувався Джордж Мей (George May) [11].

Висновки. Дослідження теоретичних засад функціонування облікової системи дає можливість стверджувати, що бухгалтерський облік як наука має свій предмет – засоби господарства, які групуються за видами і розміщенням, та господарські процеси.

Методологія бухгалтерського обліку – це система способів та прийомів, яка забезпечує суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення об'єктів бухгалтерського обліку. Серед методів бухгалтерського обліку – оцінювання за історичною собівартістю як один із важливих методів бухгалтерського обліку.

У загальному розумінні оцінка – це вираз у грошових одиницях певної характеристики об'єкта, який оцінюється. При цьому оцінювання є процесом присвоєння грошового еквівалента об'єкту обліку, на основі науково обґрунтованих норм та нормативів, що зменшує варіативність показників фінансової звітності і неоднозначність їх тлумачення.

Таким чином, застосування в теорії бухгалтерського обліку, спираючись на його взаємозв'язок з економічною теорією, концепції вартості є необґрунтованим.

Список використаних джерел

1. *Державна* програма активізації розвитку економіки на 2013-2014 роки : затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 лютого 2013 р. № 187.
2. *Про затвердження* Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627.
3. *Легенчук С. Ф.* Розуміння бухгалтерського обліку як науки: історія проблеми, дискусійні питання та шляхи розвитку / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 109-117

4. *Великий* тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. П. Бусел. – К. : Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2007. – 1736 с. : іл.
5. *Грабова Н. М.* Бухгалтерський облік у торгівлі : навч. посіб. / Н. М. Грабова, В. М. Домбровський ; за ред. М. В. Кужельного. – К. : А.С.К., 2004. – 800 с. – (Економічна освіта).
6. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
7. *Малюга Н. М.* Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Н. М. Малюга ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 1999. – 20 с.
8. *Німчинов П. П.* Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
9. *Кужельний М.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-49.
10. *Gilbert Byrne* «To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards», *Journal of Accountancy*, November 1937, p. 364-379.
11. *George O. May* «Principles of Accounting», *Journal of Accountancy*, December 1937, p. 423-425. The AICPA in ARB 7, 1940.