

УДК 657

**Павелко О. В., к.е.н., доцент** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

## **ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОЦІНКИ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**У статті досліджено економічну сутність оцінки. Систематизовано підходи науковців до ідентифікації сутності оцінки. Окреслено її місце у системі елементів методу бухгалтерського обліку.**

**Ключові слова:** оцінка, сутність, бухгалтерський облік.

**Економічні перетворення, що здійснюються в Україні,** нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів організації та управління діяльністю суб'єктів господарювання, що вимагає адекватних змін у системі бухгалтерського обліку і, відповідно, зумовлює необхідність удосконалення методики формування бухгалтерської інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

В умовах сьогодення особливого значення набувають наукові дослідження, спрямовані на розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку. Вирішення методологічних проблем, які виникають під час його реформування, сприятиме створенню адекватного новим умовам господарювання правового, методологічного, методичного та організаційного забезпечення.

Найбільших змін в умовах ринкових відносин зазнала оцінка як складова методу бухгалтерського обліку, суттєво розширились її функції, урізноманітнилися види та методики розрахунку. Важливе значення для забезпечення достовірності облікових даних, а отже, фінансової звітності має вибір і застосування обґрунтованих методів оцінки в бухгалтерському обліку, широка варіативність яких забезпечує велику кількість комбінацій облікових моделей в Україні та, відповідно, таку ж кількість варіантів фінансових результатів, що спричиняє неспівставність показників фінансової звітності та відсутність достовірної інформації для визначення макроекономічних показників країни.

**Окремі питання з дослідження місця оцінки у бухгалтерському обліку** висвітлені у працях таких науковців, як М.В. Кужельний [1], Л.Г. Ловінська [2], Н.М. Малюга [3], В.Г. Швець [4], І.В. Супрунова [5], Л.М. Осмятченко [6] та ін. Вчені зосереджують увагу на дослідженні методології оцінки об'єктів обліку, а концептуальні положення теорії оцінки у бухгалтерському обліку залишаються малодослідженими.

**Метою написання даної статті** є обґрунтування економічної сутності оцінки у системі бухгалтерського обліку, а також дослідження її ролі у системі елементів методу бухгалтерського обліку.

До складу **основних завдань**, які вирішуються у статті, належать наступні:

- дослідження економічної сутності оцінки;
- ідентифікація вимог до оцінки;
- аналіз існуючих праць з питань висвітлення місця оцінки у системі бухгалтерського обліку.

**З погляду бухгалтерського обліку** діяльність усіх господарюючих суб'єктів знаходить своє вираження у певній кількості господарських операцій, які відбуваються впродовж звітного періоду. З метою їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку постає необхідність їх вартісного вимірювання, тобто оцінки як об'єктів бухгалтерського обліку.

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів та джерел їх утворення. За допомогою оцінки натуральні і трудові вимірники переводяться у грошовий. Вартісне вимірювання охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку: господарські засоби, їх джерела та господарські процеси.

Цілком слушним є твердження Л.Г. Ловінської, за яким 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 й ефективності його менеджменту [2, С. 209].

Оцінка бере участь у формуванні обліково-економічної інформації на всіх етапах облікового процесу, починаючи зі складання первинного документа і закінчуючи бухгалтерською звітністю. Кожний об'єкт бухгалтерського обліку має специфічні особливості, отже, кожен об'єкт бухгалтерського обліку є одночасно об'єктом оцінки.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. (зі змінами) єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності, який проголошує: вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, а саме у грошовій одиниці України – гривні. Внаслідок встановлення грошової оцінки підприємство може визначити загальну вартість основних і оборотних засобів, що перебувають у його розпорядженні, контролювати їх використання у процесі господарської діяльності. Грошова оцінка є необхідною пе-

редумовою для відображення господарських операцій в обліку.

М.Л. Леонтьєв у своїй праці вказував, що оцінка як складова методу бухгалтерського обліку має особливе місце у бухгалтерському обліку. Оскільки бухгалтерський облік ведеться в грошовому вираженні, то в його предмет «входять тільки ті елементи процесу соціалістичного відтворення, які піддаються грошовій оцінці». При цьому він дуже точно визначив функції оцінки в обліку, які є актуальними і в умовах ринкової економіки. Він писав, що оцінка є «неодмінною умовою або обов'язковою передумовою» бухгалтерського обліку, бо без неї ведення обліку є неможливим, а з іншого боку, «у ряді випадків оцінка може бути здійснена тільки в результаті обліку». При цьому автор мав на увазі калькулювання, яке в свою чергу, є також передумовою обліку наступного процесу кругообігу господарських коштів [7, С. 62].

М.В. Кужельний називає оцінку не тільки складовою бухгалтерського обліку, а й його діючою контролюючою функцією фінансового стану [8, С. 47]. За висловлюванням Я.В. Соколова, оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку [9, С. 364]. Л. Сук та П. Сук наполягають на тому, що оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку слід застосовувати у будь-яких суб'єктах господарювання [10, С. 4].

Місце оцінки у системі елементів методу бухгалтерського обліку зображено на рис. 1.

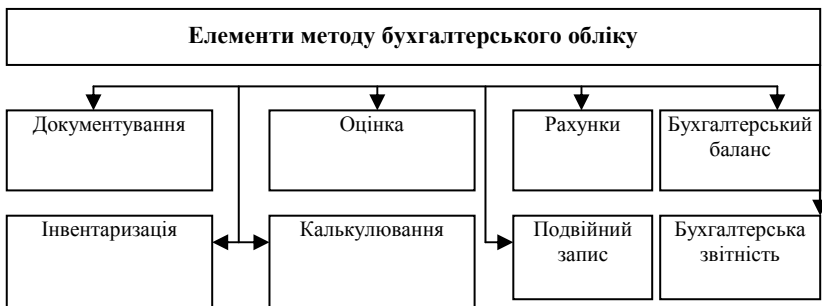


Рис. 1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку

За даними рис. 1 можна констатувати, що оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, з чим погоджується у своїй праці Осмятченко Л.М. [6, С. 340].

В.Ф. Палій і Я.В. Соколов у доведенні тези, що оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, писали, що «без оцінки і калькуляції втрачаються основні характеристики бухгалтерського обліку як систе-

ми, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнюючі показники» [11, С. 225].

Проте, слід відзначити, що такий визначний вчений радянського періоду, як П.П. Німчинов, погоджуючись із великим значенням оцінки для бухгалтерського обліку, відмічав: «Грошова оцінка не є складовою методу бухгалтерського обліку, так само, як вона не є методом в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись і виконує функцію не методу, а загального вимірника коштів, прийнято в народному господарстві» [12, С. 133].

Зв'язок оцінки з іншими елементами методу бухгалтерського обліку – а саме з балансом, підкреслив у своїй праці А.П. Рудановський [13].

Як справедливо стверджує В.Г. Швець, оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні [4, С. 50].

Складові елементи оцінки, на думку вченого, є наступними (рис. 2).

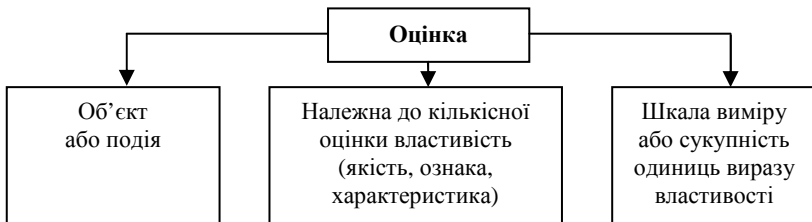


Рис. 2. Елементи оцінки [4, С. 167]

Мета оцінки – створення основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Формулювання мети оцінки передбачає:

- повне і правильне найменування об'єкта оцінки;
- вид активів, які оцінюються;
- вид майнових прав, які оцінюються;
- дату оцінки.

Відтак, від правильності поставленої мети залежить вибір адекватної оцінки та уникнення помилок при оцінці активів і пасивів підприємства.

Теорія бухгалтерського обліку висуває до оцінки основні вимоги,

що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки, якими на думку В.Г. Швеця, є реальність (адекватність), єдність та цілеспрямованість оцінки [4, С. 169].

*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 впродовж тривалого часу і на всіх суб'єктах господарювання (підприємствах, організаціях, установах). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання. С.І. Шульман, І.Б. Гаврилов, П.А. Костюк основними вимогами до оцінки вважали точність і єдність [14, С. 101].

Точки зору науковців на вимоги до оцінки подано у таблиці.

Таблиця

Ідентифікація вимог до оцінки у працях науковців

№ з/п	Вимоги до оцінки	Швец В.Г. [4]	Шульман С.І., Гаврилов І.Б., Костюк П.А. [14]	Бикова А.А. [15]	Вейсман М.Й. [16]	Макаров В.Г. [17]	Сумцов А.І. [18]
1.	Точність		+				
2.	Єдність	+	+	+	+	+	+
3.	Реальність	+		+	+	+	+
4.	Цілеспрямованість	+					

Отже, основними вимогами до оцінки у працях науковців виділялись єдність і реальність. Під єдністю оцінки розумілась відсутність багатоваріантності підходів до оцінки, відображення однакових об'єктів в однаковій оцінці всіма суб'єктами господарювання. Реаль-

ність трактувалася як об'єктивне співвідношення грошового виразу того чи іншого об'єкта його у фактичній величині. Очевидно, такий підхід є абсолютно адекватним для соціалістичної системи господарювання.

Оцінці в бухгалтерському обліку посвячено дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук Ловінської Л.Г. (2006 р.) та кандидата економічних наук Н.М. Малюги (1999 р.), Н.М. Урбан (2004 р.), І.В. Супрункової (2010 р.).

У монографії проф. Л.Г. Ловінської «Оцінка в бухгалтерському обліку» (2006 р.) [2] досліджено теоретичні засади оцінки як складової методу бухгалтерського обліку; висвітлено оцінку активів та зобов'язань у бухгалтерському обліку підприємств; описано механізм регулювання та корегування балансової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку за фінансової концепції збереження капіталу; досліджено оцінку доходів і витрат підприємств у сучасній концепції фінансового результату. Фактично це найбільша з нині існуючих наукових праць, що присвячена місцю та ролі оцінки у бухгалтерському обліку.

Дослідження Н.М. Малюги (1999 р.) [3] в теоретичному плані спрямовано на доведення положення, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, деталізації класифікації оцінок, удосконалення методик оцінки окремих об'єктів обліку, питанням розроблення облікової політики стосовно оцінки. Фактично в цьому дослідженні окреслено теоретичні та практичні підходи до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку в ринкових умовах. Ця робота є однією з перших з оцінки в бухгалтерському обліку, і вона, на думку проф. Л.Г. Ловінської, зацікавлює саме постановкою проблеми.

Н.М. Урбан у праці «Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті» (2004 р.) [19] відповідно до поставленого завдання зосередила увагу саме на технологічному боці оцінки, водночас вона приділила певну увагу і питанням теоретичного спрямування. Зокрема, одним з її висновків є те, що мета оцінки це «встановлення фінансової рівноваги у структурі господарських засобів підприємства та джерел їх утворення».

З позиції Л.Г. Ловінської, ця думка має спірний характер, тому що фінансова рівновага активів і джерел їх утворення є наслідком балансового узагальнення даних про господарські засоби або ресурси підприємства, а також подвійного відображення господарських операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку. Фактично в цьому контексті оцінка виступає як вимірювання, яке дає змогу у грошовому вираженні узагальнити різні за функціональним призначенням, технічними характеристиками активи для порівняння з джерелами фінансування [2, С.

14].

У дисертаційній роботі І.В. Супрунової (2010 р.) висвітлено теоретичні засади оцінки в бухгалтерському обліку, організаційно-методичні засади застосування оцінки в бухгалтерському обліку та запропоновано удосконалення вартісного вимірювання і внутрішнього контролю застосування методів оцінки в бухгалтерському обліку [5].

Нове тлумачення значення оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку дає І.Й. Яремко в монографії «Економічні категорії в методології обліку» (2002 р.). Він позиціонує подвійний запис як основний елемент методу обліку з процедурної точки зору, оцінку майна і капіталу – з економічної точки зору. Основним досягненням його дослідження є те, що автор одним із перших у вітчизняній науці спробував пов'язати методологію бухгалтерського обліку з методологією фінансового менеджменту і проілюстрував значення різних видів оцінок, які використовуються в бухгалтерському обліку для прийняття управлінських рішень фінансового характеру [20].

Система вартісних оцінок, що застосовується в бухгалтерському обліку, має багатфункціональний характер. Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань, при здійсненні таких операцій, як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка активів, при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо. Оцінка різних об'єктів обліку – активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів визначається у відповідних облікових стандартах. Для кожного виду активів, як правило, визначається декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу на кінець звітного періоду).

Дослідження сутності оцінки з позиції розвитку економічної теорії вартості як змісту економічної науки дозволяє зробити висновок, що поняття «оцінка» не можна зводити до способу вартісного вимірювання, а необхідно розглядати як елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об'єктів обліку, процесів та явищ діяльності суб'єктів господарювання у грошовому вимірнику або думку про цінність об'єкта, що здійснюється суб'єктом оцінки з відповідними повноваженнями та рівнем компетенції.

У зарубіжній теорії бухгалтерського обліку оцінка розглядається як спосіб реалізації певної концепції збереження капіталу – фінансової чи фізичної. В основі кожної концепції – конкретні види оцінок, методики їх обчислення та умови використання. Теоретичні засади бухгалтерсь-

кого обліку іноземними вченими висвітлюються з інших позицій, аніж це притаманно вітчизняній науці. В іноземних джерелах не наводяться визначення предмета і метода бухгалтерського обліку, розкриття їх сутності, структури, взаємозв'язку окремих елементів тощо. При цьому всі основні поняття досліджуються в іншому ракурсі. Господарські засоби (активи) і джерела їх утворення розглядаються у контексті структури, змісту, будови і мети балансу. Рахунки і подвійний запис висвітлюються як джерело інформації для складання балансу та інших форм фінансової звітності. Викладення теорії бухгалтерського обліку в цілому розпочинається з детального, а не спрощеного розкриття фінансової звітності, а далі розкривається методика поточного бухгалтерського обліку всіх його об'єктів, що є елементами фінансової звітності. Окрім того, паралельно із суто обліковими аспектами розглядаються питання фінансового менеджменту і фінансового аналізу.

**Зважаючи на викладене вище**, можна констатувати, що в радянській та сучасній економічній літературі оцінці приділяється багато уваги. Переважна більшість авторів розглядають оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. Функція оцінки впливає з її сутності і полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. При цьому оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнювати різні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і фінансовій звітності. Як мета чи результат обліку оцінка виступає як калькулювання собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

1. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-47.
2. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
3. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку : теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир, ЖІТІ, 1998. – 384 с.
4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. / В. Г. Швець. – 3-тє вид., перероб і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
5. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку автореф. дис. к.е.н.: 08.00.09 / І. В. Супрунова. – ЖДТУ, 2010. – 20 с.
6. Осмятченко Л. М. Оцінка інтелектуального капіталу : проблемні питання нормативно-правового забезпечення / Л. М. Осмятченко // Наукові записки. Серія «Економіка». – Випуск 18. – С. 340-347.
7. Леонтьев Н. А. Теорія бухгалтерського учета / Н. А. Леонтьев. – М. : Министерство культуры СССР, 1953. – 402 с.
8. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-47.
9. Соколов Я. В. Бух-



галтерський учет: от истоков до наших дней: учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 636 с. **10.** Сук Л. Елементи методу бухгалтерського обліку в малому бізнесі / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 3-9. **11.** Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с. **12.** Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с. **13.** Рудановский А. П. Оценка как цель бухгалтерского учета: счетное исчисление / А. П. Рудановский. – Л., 1928. – 176 с. **14.** Шульман С. И. Теория бухгалтерского учета / С. И. Шульман, Б. И. Гаврилов, П. А. Костюк. – Минск : Высшая школа, 1979. – 270 с. **15.** Быкова А. А. Теория бухгалтерского учета / А. А. Быкова; под ред. проф. С. А. Щенкова. – М. : Госфиниздат, 1962. – 352 с. **16.** Вейсман М. Й. Теория бухгалтерского учета / М. Й. Вейсман. – М. : Госмест-промиздат, 1960. – 279 с. **17.** Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета / В. Г. Макаров. – М. : Госфиниздат, 1955. – 288 с. **18.** Сумцов А. И. Курс теории бухгалтерского учета / А. И. Сумцов. – М. : Статистика, 1958. – 315 с. **19.** Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті: автореф. дис. к.е.н.: 08.06.04 / Н. М. Урбан. – ТАНГ. – Т., 2004. – 20 с. **20.** Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія / І. Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 92 с.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)