

УДК 657.01

Шинкаренко А. В.

Кропивницький інститут державного та муніципального управління

ОЦІНКА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ТА СУЧАСНІСТЬ

У статті обґрунтовано місце, сутність та важливість оцінки як одного з елементів методу бухгалтерського обліку. Досліджено сучасні напрями та підходи до застосування та розвитку оцінки в бухгалтерському обліку. Розглянуто особливості історичного формулювання та поняття економічної категорії «оцінка» під час здійснення господарських операцій на підприємстві. Запропоновано узагальнення історичних напрацювань бухгалтерських шкіл рахівництва та систематизацію визначення терміна «оцінка» різними авторами. Обґрунтовано необхідність подальшого наукового вивчення оцінки як методу бухгалтерського обліку.

Ключові слова: оцінка, система бухгалтерського обліку, елемент обліку, вартість, ринкова вартість, облікова оцінка, інформація.

Постановка проблеми. Оцінка в бухгалтерському обліку традиційно вважається одним з основних його елементів. Розуміння оцінки як елементу бухгалтерського обліку вирізняється важливістю у теорії та методології обліку, оскільки саме оцінка пронизує всі стадії облікового циклу суб'єкта господарювання та виконує низку споріднених із самим обліком функцій.

В останні роки відбувається переосмислення сутності оцінки, змінюються її розуміння і значимість в економічному просторі. Зазначена проблема набула ще більшої актуальності в умовах необхідності здійснення облікової оцінки вартості підприємства, оскільки до облікової оцінки висуваються нові вимоги користувачами облікової інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми оцінки були й залишаються у центрі уваги багатьох учених. Серед них варто відзначити Ф.Ф. Бутинця, В.Ф. Палія, В.Г. Швеця, Н.М. Грабову, А.Г. Загороднього, Л.Г. Ловінську, Н.М. Малюгу, Н.М. Ткаченко, В.М. Жука та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Вчені зосереджують увагу на дослідженні методології оцінки об'єктів обліку, а концептуальні положення теорії оцінки у бухгалтерському обліку залишаються малодослідженими. У наукових публікаціях системно не визначено межі застосування оцінки в бухгалтерському обліку, порядок розрахунку відповідних видів вартості об'єктів.

Загалом розробки з теорії оцінки набули особливої актуальності ще у ХХ ст. Проте основні наукові дискусії з приводу цієї проблеми є актуальними й сьогодні.

Мета статті полягає у дослідженні та узагальненні основних підходів до трактування сутності оцінки в системі бухгалтерського обліку для визначення перспективних напрямів її розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження оцінки в бухгалтерському обліку в сучасних умовах господарювання в Україні не лише не втрачає свого значення, а й набуває нової актуальності. У теорії бухгалтерського обліку оцінка – це один з елементів методу бухгалтерського обліку, спосіб грошового виразу об'єктів бухгалтерського обліку [1].

Концептуальна основа фінансової звітності МСФЗ визначає оцінювання як процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки та збитки [2].

Відповідно до Національного стандарту оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», вартість – еквівалент цінності об'єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей [3].

Тобто фактично оцінювання полягає у грошовому вираженні окремих об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їхньої вартості, а сама оцінка в узагальненому вигляді – це елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого об'єкт може виражатися в умовних (грошових) одиницях.

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку має давню історію. Дослідження історичних аспектів розвитку оцінки є важливим із позиції формування окремих її видів та особливостей їх застосування для тих чи інших об'єктів бухгалтерського обліку. На думку Н.М. Малюги, перші згадки про неї належать до часів існування Стародавнього Риму [4].

У ХІХ – на початку ХХ ст. стали активно розвиватися школи бухгалтерського обліку в різних країнах світу. Розглянемо основні їхні погляди на проблеми визначення оцінки (табл. 1).

Різноманітність у підходах до трактування поняття «оцінка» демонструє активний розвиток системи бухгалтерського обліку та свідчить про наявність термінологічних проблем бухгалтерського обліку як науки.

Результати дослідження визначення «оцінка» в табл. 2 показало, що найбільш поширеним серед українських та російських науковців є адитивний підхід, який передбачає розгляд оцінки як складника методу бухгалтерського обліку.

Починаючи з 90-х років ХХ ст. виник новий вид оцінки – справедлива вартість. Одним із перших науковців, який запропонував метод оцінки активів і зобов'язань за вартістю, подібною до справедливої, вважається Раймонд Джон Чамберс. У 1966 р. у праці «Бухгалтерський облік, вимірювання та економічна поведінка» він запропонував використовувати підхід СОСОА (continuously contemporary accounting), що в перекладі означає «безперервний сучасний бухгалтерський облік».

В основу цього методу була закладена оцінка об'єктів обліку за вартістю їх вибуття, яка вимірюється цінами організованого ринку, що давало змогу нівелювати негативні впливи інфляції на облік [21]. На думку деяких учених, саме на цьому методі ґрунтується поняття сучасної справедливої вартості.

У МСФЗ справедлива вартість як самостійний вид оцінки вперше була використана в МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття і подання інформації» в 1995 р. Впродовж останніх десятиліть спостерігається така тенденція: з кожним роком використання справедливої вартості стає більш пріоритетним.

Серед учених також точиться дискусія щодо доцільності виділення справедливої вартості як

Таблиця 1

Визначення виду оцінки різними бухгалтерськими школами XIX – початку XX ст.

Школа обліку	Представники	Підхід до визначення оцінки
Італійська школа	Дж. Кріппа, Ф. Беста, Р.П. Коффі	Оцінка – головний чинник обліку, вчені вимагали її проведення за поточними ринковими цінами.
Французька школа	Е.П. Леоте, А. Гільбо	Експериментальна оцінка на даних фактичних зовнішніх угод, резервування переоцінок, оцінювання лише за собівартістю.
Німецька школа	В. Ле-Курт, І. Крайбіг	Суб'єктивність оцінки, що залежить від конкретного об'єкта обліку.
	І.Ф. Шер	Пропозиція застосовувати оцінку за поточними цінами, а також рекомендації щодо вибору мінімальної оцінки із собівартості та продажної ціни.
	Ф. Ляйтнер	Класифікація методів оцінки на абсолютні (поточні, продажні, договірні і ринкові) та відносні (облікові, номінальні, калькуляційні, преїскурантні, середні тощо).
Англо-американська школа	І. Коверо	Пропозиція щодо класифікації оцінок за видами: – покупна (фактична) ціна; – покупна ціна на день складання балансу; – продажна ціна у разі ліквідації; – звичайна продажна ціна; – мінімальна ціна (або ціна придбання, або ціна продажу).
	А. Ч. Літлтон, Р. де Рувей, Б.С. Ямей	Застосовування принципу інвентарної (переоціненої) оцінки та балансового методу.
Російська школа	І. Фішер	Підтримка ідеї бухгалтерського номіналізму – оцінка за собівартістю, проведення постійної переоцінки.
	К.І. Арнольд	Визнання оцінки за поточними цінами, а не за собівартістю.
Російська школа	Л.І. Гомберг	Одна з перших класифікацій оцінок, яка розподіляє їх на первісну, ринкову, відновлювану, експертну, номінальну «для пам'яті», залишкову і правову. Правильною вважав оцінку за собівартістю.

Джерело: складено автором за даними [5–17; 19; 20]

окремого виду оцінки об'єктів бухгалтерського обліку (табл. 3).

Важливість оцінки в системі бухгалтерського обліку пояснюється зростаючими потребами практики стосовно необхідності розрахунку справедливої вартості окремих об'єктів.

Визначення справедливої вартості як окремого виду оцінки залишається проблемним питанням щодо ототожнення ринкової та справедливої вартостей. З урахуванням поширення справедливої вартості розглянемо альтернативний підхід до виділення баз і видів оцінки (ринкової та справедливої) відповідно до Міжнародних стандартів оцінки (МСО) (табл. 4).

На нашу думку, саме в МСО ці три категорії досить логічно виділяються з розділенням

ринкової та справедливої вартостей, описуючи їхні відмінні риси. Так, основною з них є те, що ринкова вартість на відміну від справедливої передбачає укладання комерційної угоди, проведення належного маркетингу. Тобто за своєю суттю справедлива вартість є поняттям ширшим. Ураховуючи підхід, закладений у МСО, ринкова вартість є різновидом справедливої, що використовується зазвичай за наявності активного ринку.

Що стосується думок науковців із приводу визначення видів оцінок, розмежування справедливої та ринкової вартостей, то слід зосередити увагу на доробках В.Я. Соколова, Л.І. Лисенко, Л.Г. Ловінської.

Таблиця 2

Основні підходи до визначення поняття «оцінка»

№ п/п	Автор, джерело	Визначення
1	2	3
1. Адитивний підхід		
1.	Н.Г. Малюга [5]	Оцінка – спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів та всіх об'єктів обліку.
2.	М.Т. Білуха [6]	Оцінка – це спосіб відображення в обліку майна, господарських операцій та всієї господарської діяльності в узагальнюючому грошовому вимірнику.
3.	Ф.Ф. Бутинець [7]	Оцінка – це спосіб вираження в єдиній грошовій формі господарських засобів та процесів.
4.	Б.І. Валуєв [8]	Грошова оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів.
5.	Я.В. Соколов [9]	Оцінка являє собою спосіб переводу облікових об'єктів із натурального вимірника у грошовий.
6.	В.Г. Швець [10]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.
7.	В.В. Деречин [11]	Оцінка – це спосіб грошового вимірювання засобів та процесів.
8.	Н.М. Ткаченко [12]	Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству.
9.	О.В. Арюх [13]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.
2. Позитивістський підхід		
1.	Л.Г. Ловінська [14]	Оцінка – це складова частина методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації, інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства та ефективності його менеджменту.

1	2	3
3. Об'єктно-суб'єктний підхід		
1.	І.В. Супрунова [15]	Оцінка – елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають у суб'єктів господарювання, у грошовому вимірнику або вираження думки суб'єктом оцінки з відповідними повноваженнями та компетенцією про цінність об'єкта.
4. Тривимірний підхід		
1.	І.В. Супрунова [15]	Наука – елемент методу бухгалтерського обліку, який забезпечує вартісне вимірювання господарських операцій в єдиному грошовому вимірнику. Практика – це затверджені обліковою політикою підприємства прийоми відображення вартості об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику. Навчальна дисципліна – комплекс та алгоритм застосування оцінок у бухгалтерському обліку в процесі вивчення облікових дисциплін.
5. Підхід, в основу якого покладено кругообіг капіталу		
1.	В.Ф. Палій [16]	Оцінка – це спосіб виразу кругообігу капіталу в єдиній валюті, що дає змогу контролювати збереженість капіталу на всіх стадіях його кругообігу, отримувати інформацію про собівартість та прибуток компанії, вартість його активів, зобов'язань, розмір капіталу.
2.	З.С. Бороніна [17]	Процес оцінки об'єкта в бухгалтерському обліку – це процес визначення вартості об'єкта, що відповідає вимогам стандартів та облікової політики організації, та вираження даної вартості в грошових одиницях під час прийняття об'єкта до обліку, що являє собою оцінку змін капіталу організації у тих самих грошових одиницях.
6. Динамічний підхід		
1.	В.В. Карпова [19]	Вартісне вимірювання – упорядкований цілеспрямований процес вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, який здійснюється шляхом розрахунку величини кожного об'єкта (для цілей поточного обліку) та всієї сукупності об'єктів (для складу звітності) під безпосереднім впливом часового чинника та господарської ситуації.
2.	Т.Б. Циганова [20]	Оцінка в бухгалтерському обліку – це процес формування вартості майна, зобов'язань, господарських фактів, фінансового результату відповідно до запропонованої методології обліку на визнану дату для господарюючих суб'єктів різних форм власності.

Джерело: складено автором за даними [5–17; 19; 20]

Таблиця 3

Погляди науковців щодо категорії «справедлива вартість»

Автор, джерело	Тлумачення
Г.Г. Кірейцев [22]	Справедлива вартість не в змозі бути основою облікової оцінки як прийому квантифікації економічного відтворення, тому не може бути основою методології вимірювання фактів господарського життя. Введення в науковий обіг та економічну практику категорії «справедлива вартість» є не більше як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки.
І. Чалий [23]	Справедлива вартість застосовується, коли бухгалтер не може взяти на себе відповідальність за точність суми історичної оцінки або в разі відсутності об'єктивного універсального вимірника.
С.Ф. Голов [24]	По-перше, справедлива вартість є окремою основою оцінки, яку не було включено до концептуальної основи, оскільки остання не є складником стандартів і була розроблена раніше, ніж справедливу вартість було включено до МСФЗ. Друге припущення означає, що справедлива вартість є не самостійною основою оцінки, а її різновидом.

Джерело: складено автором за даними [22–24]

Таблиця 4

Бази та види оцінки відповідно до Міжнародних стандартів оцінки

Категорія	Сутність бази	Визначення вартості
Перша	Входять бази, що вказують на найбільш імовірну ціну, яка могла б бути отримана в гіпотетичному обміні, що відбувається на вільному і відкритому ринку.	Ринкова вартість – це розрахункова грошова сума, за якою відбувся б обмін активу на дату оцінки між зацікавленим покупцем і зацікавленим продавцем у результаті комерційної угоди після проведення належного маркетингу.
Друга	Містить бази, що вказують на вигоди, які фізична або юридична особа може отримати від володіння активом. Вартості співвідносяться і не мають ніякого стосунку до учасників ринку.	Інвестиційна вартість – це вартість активу, що розглядається у вигляді окремої інвестиції або призначається для використання в операційних цілях його власника або майбутнього власника. Спеціальна вартість – це сума, яка відображає певні характеристики активів, що мають вартість тільки для спеціального покупця. Синергетична вартість – це додатковий елемент вартості, створюваний за рахунок поєднання двох або більше активів або майнових прав, коли об'єднана вартість виявляється вищою, ніж сума вартостей, узятих окремо.
Третя	Містить бази, що вказують на ціни, які на розумних підставах могли б бути узгоджені щодо активу під час його обміну між двома конкретними сторонами.	Справедлива вартість – це розрахункова ціна при передачі активів або зобов'язань між конкретними обізнаними та зацікавленими сторонами, яка відображає відповідні інтереси кожної зі сторін.

Джерело: складено автором за даними [25]

Так, В.Я. Соколов зазначає, що під час класифікації оцінки досить важливим чинником є час її здійснення [9]. Автором запропоновано таку матрицю (табл. 5), яка співвідноситься з трьома основними методами оцінки згідно з МСО.

Наведена матриця дає змогу врахувати чинник часу, проте вона не є універсальною для будь-яких об'єктів обліку. Фактично ця матриця подає три види оцінок: витратні, ринкові та дохідні для минулого, поточного та майбутнього часу відповідно.

Вплив тимчасових чинників на вибір оцінок у бухгалтерському обліку

Час вимірювання факту	Час економічних умов вимірювання (оцінка відносно моменту визначення)		
	Минулий	Теперішній	Майбутній
Минулий	Історична собівартість	Відновлювальна вартість	Капіталізована рента
Теперішній	Зіставна вартість	Справедлива вартість	Реалізаційна вартість
Майбутній	Залишкова вартість	Ліквідаційна вартість	Очікувана вартість

Джерело: складено автором за даними [5; 9; 20]

Висновки. Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності є важливим складником ефективного управління суб'єктом господарювання. Необхідно розуміти, що оцінювання полягає у грошовому вираженні окремих об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їхньої вартості. Тривала історія розвитку оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку та національні відмінності в системах професійних стандартів зумовлюють різноманіття видів оцінок у сучасній обліковій практиці.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зазначити, що місце оцінки в сучасних концепціях розвитку бухгалтерського обліку досить суттєве, постійно змінюється та знаходиться в полі зору науковців. Оцінка є не тільки методом бухгалтерського обліку, а й процесом, під час якого розраховуються вартісні характеристики об'єкта оцінки, а на кінцевому етапі вартісні характеристики виражаються у ціні об'єкта, за якою він обліковується в балансі підприємства, установи чи організації. Збільшення сфер застосування

інформації бухгалтерського обліку, а також внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерського обліку призводить до актуалізації оцінки в бухгалтерському обліку. У статті обґрунтовано необхідність подальшого наукового вивчення оцінки в системі бухгалтерського обліку та узагальнено історичні напрацювання бухгалтерських шкіл рахівництва.

Актуалізації оцінки в бухгалтерському обліку сприяють: розширення сфери застосування облікової інформації; збільшення можливостей самого обліку внаслідок запровадження прогресивних форм його ведення; вимога повного врахування всіх складників у відтворювальних процесах та підприємствах; забезпечення підвищення доходності, інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності суб'єктів господарювання.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких вона базувалася, або ж отримано додаткову інформацію чи накопичено досвід. Перегляд облікових оцінок не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку, оскільки стосується поточного і майбутніх періодів.

Список літератури:

1. Гольцова С.М. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Суми : Університетська книга, 2006. 255 с.
2. Концептуальна основа фінансової звітності. URL : http://zakon.nau.ua/doc/code=929_009. НАУ-Online.
3. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>
4. Малюга Н.М. Оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Житомир : ЖІТІ, 1998. 384 с.
5. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 1999. 23 с.
6. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К., 2000. 692 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Житомир : ЖІТЦ, 2000. 640 с.
8. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие. Одесса : Принт Мастер, 2002. С. 272.
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : монография. Москва : Финансы и статистика, 2003. 496 с.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2004. 447 с.
11. Деречин В.В. Теорія бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 352 с.
12. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2007. 954 с.
13. Артюх О.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Одеса : ОНЕУ, 2012. 305 с.
14. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» ; Київський нац. екон. ун-т. Київ, 2007. 31 с.
15. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир, 2010. 23 с.
16. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. *Бухгалтерский учет*. 2007. № 3. С. 59–62.
17. Воронила З.С. Совершенствование процедур бухгалтерской оценки основных средств в учетно-информационной системе организаций : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12. Новосибирск, 2011. 16 с.
18. Девашук Л.Г. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Харків : Одиссей, 2001. 488 с.
19. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Нижний Новгород, 2011. 51 с.
20. Цыганова Т.Б. Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12. Казань, 2011. 170 с.
21. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости. *Бухгалтерский учет*. 2006. № 1. С. 50–54.
22. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. Кам'янець-Подільський, 2009. 27 с.
23. Чалий І.І. Справедлива вартість – це не просто, але нічого краще бухгалтерія не вигадала. *Вісник бухгалтера і аудитора*. 2002. № 5. С. 4–6.
24. Голов С.Ф. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 4. С. 3–18.
25. Міжнародні стандарти оцінки. URL : <http://www.ocenchik.ru/docs/467.html>

Шинкаренко А. В.

Кропивницький інститут державного і муніципального управління

ОЦЕНКА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ И СОВРЕМЕННОСТЬ

Резюме

В статье обоснованы сущность и значение одного из элементов метода бухгалтерского учета – оценки. Исследованы современные направления и подходы к использованию и развитию оценки в области бухгалтерского учета. Рассмотрены особенности исторического определения и понятия экономической категории «оценка» при осуществлении хозяйственных операций на предприятии. Предложено обобщение исторических наработок школы бухгалтерского учета. Обоснована необходимость дальнейшего научного исследования «оценки» как одного из элементов метода бухгалтерского учета.

Ключевые слова: оценка, система бухгалтерского учета, элемент бухгалтерского учета, стоимость, рыночная стоимость, учетная оценка, информация.

Shynkarenko A. V.

Kropivnitsky Institute of State and Municipal Management

EVALUATION IN ACCOUNTING: THE HISTORICAL ASPECT AND THE PRESENT

Summary

The article substantiates the place, the essence and importance of valuation as one of the elements of the accounting method, which expresses the value of resources, sources, processes and phenomena that arise in the enterprise in a monetary meter or expresses an opinion on the value of a particular object. The modern directions and approaches to application and development of estimation in accounting are explored.

Peculiarities of historical formulation and concept of economic category "estimation" are considered in the course of carrying out business operations at the enterprise. A generalization of historical developments of accounting schools of accounting and systematization of the definition of the term "asses".

The necessity of further scientific study of "estimation" as a method of accounting is substantiated.

Keywords: evaluation, accounting system, element of accounting, cost, market value, accounting score, information.