УДК 657.1

Кінєва Т.С., аспір.,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

МІСЦЕ ТА РОЛЬ ОЦІНКИ У СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ

Розкрито різні підходи до тлумачення сутності оцінки, досліджено види оцінок, які використовують у сучасній системі бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Питанням визначення сутності оцінки та її місця у системі обліку зажди приділялося дослідниками багато уваги. На сьогодні оцінка закріплена як складова методу бухгалтерського обліку, під якою розуміють вартісне вираження об'єктів обліку (господарських засобів, джерел їх утворення та результатів діяльності). Але з розвитком товарно-грошових відносин постійно змінювалися не лише умови господарювання, а й вимоги до ведення обліку і складання звітності. Це позначилося також і на виникненні різних видів та методів оцінки, залежно від потреб суб'єкта господарювання або інших користувачів інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам визначення сутності оцінки, її видів та методів присвячено праці таких вчених, як М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, Г.В. Нашкерської, В.Ф. Палія, В.К. Савчука та інших науковців. Але, незважаючи на велику кількість напрацювань з даного питання, досі залишаються не вирішеними питання щодо визначення сутності та необхідності застосування деяких методів оцінки, зокрема справедливої вартості; недостатньо розкриті питання оцінки окремих об'єктів обліку (в т.ч. біологічних активів) тощо.

Мета статті – дослідження генезису поняття "оцінка" та визначення її місця і ролі у загальній системі аналітичного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарського підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сучасні умови господарювання висувають все більше вимог щодо аналітичного забезпечення процесу оцінки, залежно від галузі діяльності суб'єкта, фінансово-ресурсного забезпечення та напрямів розвитку економіки в цілому. При цьому визначальна роль у формуванні належної аналітичної системи управління належить саме оцінці.

Питанням визначення сутності оцінки, протягом усієї історії становлення і розвитку бухгалтерського обліку, приділялась значна увага дослідників. Так, у загальновідомій праці Л. Пачолі у "Трактаті про рахунки і записи", рекомендувалася оцінка за продажними максимально високими цінами і за собівартістю [6]. Далі, протягом XV-XIX ст., думки вчених розходилися, одні вважали оцінку "вирішальним фактором обліку, його метою" (Фабіо Беста), інші розглядали її як предмет обліку (Ж.Б. Дюмарше).

До сучасного бачення оцінки, як елементу методу бухгалтерського обліку, першими прийшли С.К. Татур, який вважав, що "особливістю методу бухгалтерського обліку за наявності товарно-грошових відносин є використання грошової оцінки для отримання узагальнених синтетичних показників про кошти підприємства, їх джерела і здійснювану ним господарську діяльність" [8, С. 15] та М.Л. Леонтьєв, який вказував, що "оцінка є неодмінною умовою бухгалтерського обліку, без якої його ведення є неможливим, а у ряді випадків вона може бути здійснена тільки у результаті обліку. До предмету бухгалтерського обліку входять тільки ті елементи процесу соціалістичного відтворення, які піддаються грошовій оцінці" [2, С. 62].

Значний внесок у дослідження та обґрунтування сутності оцінки зробили В.Ф. Палій та Я.В. Соколов, які зазначали, що "без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнюючі показники" [5, С. 225]. Якщо розглянути основні праці 90-х років XIX ст. (А.А. Бикова, В.Г. Макарова, І.В. Малишева та ін.), то всі вони продовжують розглядати оцінку як елемент методу обліку, який являє собою грошове вираження належного підприємству майна, з метою узагальнення даних в обліку та складання звітності.

Розширив тлумачення сутності даної категорії Я.В. Соколов, який вважав оцінку не лише способом переведення облікових об'єктів у грошовий вимірник з натурального, а наголошував, що вона є завданням бухгалтерського обліку. Оскільки, облік займається визначенням собівартості нововиробленої готової продукції (робіт, послуг), то саме тут відбувається поява оцінки (трансформація оцінок чинників виробництва в оцінки готової продукції) [7, С. 197-233].

Н.М. Малюга, у своїй науковій праці, не лише обґрунтувала належність оцінки до методу бухгалтерського обліку, а й розробила детальну класифікацію її видів та методик оцінки окремих об'єктів обліку. Автор зазначає, що "оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта" [4, С. 24].

Погоджуючись з думкою Л.Г. Ловінської, вважаємо, що у сучасному бухгалтерському обліку оцінку варто розглядати, як структурний елемент методу бухгалтерського обліку, який забезпечує:

– вимірювання вартості об'єктів обліку;

– визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат підприємства;

– створення якісних характеристик облікової інформації;

– інформаційне обґрунтування оцінки ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності підприємств [3].

Крім того, варто зазначити, що оцінка об'єктів бухгалтерського обліку за своєю суттю передбачає різні види оцінки та використання різних методів. Досліджуючи класифікацію оцінок Я.В. Соколов виділяє наступні ознаки: за предметом (індивідуальні та агрегатні, історичні та калькуляційні, суб'єктивні та об'єктивні, минулі, теперішні та майбутні, номінальні та фіксовані, витратні, дохідні та умовні оцінки), за методом оцінки (первісні, відновлювальні, оцінки заміщення, реалізаційні, капіталізовані, експертні та умовні оцінки) та за функціями в інформаційному середовищі (економічні, податкові, інвестиційні, кредитні, страхові, юридичні, адміністративні, статистичні та інформаційні оцінки) [7,С. 199-206]. Дана класифікація є досить детальною, а тому містить багато суперечностей, зокрема більшість ознак є автономними, не пов'язаними з предметом оцінки, а також поряд з розкриттям суті видів оцінок відсутні методи їх визначення та механізми застосування в обліку.

Ф.Ф. Бутинець виділяє такі групи оцінок: економічні (податкові, фінансові, кредитні), юридичні (випливають з договорів, обумовлені деліктами), статистичні (використовуються в макрообліку), адміністративні (включаючи умовні), інформаційні, експертні (поточна вартість, оцінка придбання, оцінка вибуття), страхові (актуарні) [3, С. 58].

Н.М. Малюга дає свою класифікацію оцінок за наступними критеріями: за об'єктом, який вимірюється (індивідуальні та агрегатні), за критеріями обчислення (об'єктивні і суб'єктивні), залежно від подальшого використання майна (за собівартість та за ринковими цінами), по відношенню до суб'єкта вимірювання оцінок (історичні та калькуляційні), за видами (номінальні та фіксовані), за майновими статтями у балансі

© Кінєва Т. С., 2011

(безпосередні та опосередковані), за часовою належністю (за моментом вимірювання та моментом, для якого призначені результати), за методами розрахунку (незмінні, відновлювальні та інші), внаслідок переоцінки (уцінка та дооцінка) [4, С. 10]. Подана автором класифікація є ширшою, в чомусь спорідненою з попереднім дослідником, але так само залишає багато спірних питань.

Отже, на сьогодні, питанню класифікації видів оцінки приділено дуже мало уваги, що і пояснює наявність на сьогодні різних тлумачень одного і того ж виду оцінки, відсутність єдиного підходу до критеріїв класифікації та найголовніше – використання у практиці абсолютно некоректних методів оцінки до різних об'єктів обліку, що є передумовою неправильного визначення результатів діяльності підприємств і необ'єктивності наданої користувачам інформації.

Неможна не відмітити, що діючі на сьогодні нормативно-правові акти, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та достовірність наданої інформації, також містять неоднозначні визначення видів використовуваних оцінок (табл. 1).

Таблиця 1. Види та сутність облікових оцінок (Розробка автора на основі [10])

Вид оцінки	*Нормативний документ*	*Визначення сутності виду оцінки*
1	*2*	*3*
Балансова вартість	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України (п. 1.4) 20.12.05 р. № 480	Сума, за якою актив обліковують у балансі після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності
Балансова вартість активу	П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" (п. 4) Наказ МФУ № 779 від 02.07.07 р.	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
Вартість використання	П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" (п. 4) № 617 від 07.11.03 р.	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації
Вартість, яка амортизується	П(С)БО 7 "Основні засоби" (п. 4) Наказ МФУ № 92 від 27.04.00 р.	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Залишкова вартість	Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України (розд. 1) 13.11.06 р. № 180	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів
Ліквідаційна вартість	Постанова КМУ "Про затвердження Національного стандарту №1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав" (п. 3) від 10.09.03 р. № 1440	Вартість, яка може бути отримана за умови продажу об'єкта оцінки у строк, що є значно коротшим від строку експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продане за ціною, яка дорівнює ринковій вартості
Ліквідаційна вартість	Наказ Мінпромполітики України Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів (Дод. № 1 (Метод. реком. "Про проведення індексації та переоцінки об'єктів основних засобів"), (п. 2.3) 11.09.03 р. № 381	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) об'єкта після закінчення терміну його корисного використання (служби), за відрахуванням витрат, що пов'язані з продажем (ліквідацією)
Первісна вартість	П(С)БО 7 "Основні засоби" (п. 4) Наказ МФУ № 92 від 27.04.00 р.	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Первісна вартість	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів та нематеріальних активів комерційних банків України (Розд. 2) Постанова НБУ № 155 від 21.04.98 р.	Сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан.
Первісна вартість	Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України (розд. 1) 13.11.06 р. № 180	Вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення. Первісна вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням технічних характеристик об'єкта, таких як витрати на модернізацію, модифікацію, добудування, дообладнання, реконструкцію, технічне переоснащення тощо, а зменшується у зв'язку із частковою ліквідацією основних засобів
Переоцінена вартість	П(С)БО 7 "Основні засоби" (п. 4) Наказ МФУ № 92 від 27.04.00 р.	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Ринкова вартість	Наказ Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок (п. 2.2) 09.01.03 р. № 2	Вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку відповідного майна на дату оцінки внаслідок угоди, укладеної між поку-пцем та продавцем, після відповідного мар-кетингу за умови, що кожна із сторін діяла зі знанням справи, розсудливо і без примусу
Ринкова вартість	Постанова НБУ Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України (п. 1.4) 20.12.05 р. № 480	Сума, яку можна отримати від продажу активу на активному ринку
Справедлива вартість	Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України (розд. 1) 13.11.06 р. № 180	Вартість, по якій матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними і бажаючими здій-нити таку операцію сторонами. Переоцінка об'єкта основних засобів може проводитись, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу
Справедлива вартість	Наказ Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" (п. 4) № 163 від 07.07.99 р.	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
Теперішня вартість	П(С)БО 11 "Зобов'язання" (п. 4) № 20 від 31.01.00 р.	Дисконтована сума підприємства майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності

Наведені у таблиці 1 визначення ще раз підтверджують наявність різних, неоднозначних визначень сутності окремих видів оцінок, що в свою чергу повністю віддзеркалюється в методиках їх проведення.

На сьогодні найчастіше використовується історична оцінка (вартість), яка передбачає оцінку активів, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво та придбання. Більше того, Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [1] закріплено пріоритет оцінки активів, виходячи з їх фактичної (історичної) собівартості.

Але в силу євроінтеграційних процесів все більшого поширення набуває справедлива та/або ринкова вартість. Деякі науковці та нормативні акти ототожнюють ці поняття, деякі розмежовують. На нашу думку, ці поняття є досить близькими за своєю суттю, але різниця полягає в тому, що ринкова вартість – це та вартість об'єкта, яка сформувалася на ринку між покупцем та продавцем в результаті обмінної операції.

Справедлива вартість, підтримуючи думку Г.Г. Кірейцева, не є економічною категорією на яку покладено основні функції пізнання та визнання, це є категорія бізнесу в основу якої покладено ринкові відносини, але по суті вона має відображати вартість об'єкта на конкретну дату з урахуванням діючих на той момент технічних характеристик об'єкта та загальної економічної ситуації в країні. Тобто при відображенні об'єктів за справедливою вартістю, в основу методики її визначення мають бути покладені: сума зносу, витрати на місці продажу, рівень інфляції тощо. Це питання є актуальним на сьогодні і потребує подальших досліджень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

– оцінка є визначальним структурним елементом методу обліку, яка забезпечує облік, надаючи вартісного вираження всім його об'єктам;

– на сьогодні українське облікове законодавство максимально зближено з міжнародними стандартами фінансової звітності, але потребує значних вдосконалень, особливо щодо уніфікації категоріального апарату;

– важливими напрямками розвитку українського облікового законодавства є вирішення питань сутності, значення та методики застосування справедливої вартості;

– розглянута нами тема має важливе актуальне на сьогодні значення та вимагає подальших досліджень для вдосконалення методології обліку.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. 2. *Леонтьев Н.А*. Теория бухгалтерського учета. – М.: Министерство культуры СССР, 1953. – 402 с. 3. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с. 4. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 384 с. 5. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с. 6. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. – М.: "Статистика", 1974. – 160 с. 7. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 8. *Татур С.К.* Теория бухгалтерського учета. – М., 1952. – 312 с. 9. *Яремко І.Й.* Економічні категорії в методології обліку: [монографія] / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – С. 192. 10. www.rada.gov.ua.

КІНЄВА Тетяна Степанівна – аспірант кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України

Наукові інтереси:

– проблеми обліку та аналізу біологічного капіталу сільськогосподарського підприємства