

УДК 657.01

*М. В. Корягін,  
д. е. н., проф., професор кафедри бухгалтерського обліку,  
Львівський торговельний-економічний університет*

## **ОЦІНКА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*M. V. Koryagin  
Doctor, Doctor of Economic Sciences, Professor, Prof. the Department of Accounting,  
Lviv Trade and Economic University*

### **EVALUATION IN THE ACCOUNTING SYSTEM**

*Проведено аналіз підходів дослідників до обґрунтування ролі і місця оцінки в системі бухгалтерського обліку. Досліджено проблему облікової оцінки вартості підприємства з метою створення системи інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління підприємством. Розглянуто важливість оцінки, як одного із елементів методу бухгалтерського обліку, цінність якого визначається створенням передумов для виникнення і можливості використання такого наукового напрямку, як економічний аналіз. Досліджено пріоритетність наукових досліджень, що стосуються облікової оцінки та обґрунтовуються її визначальною роллю у функціонуванні системи обліку. Визначено особливості проведення аналізу користувачів фінансової звітності на основі інформації про вартість різних активів господарюючого суб'єкта. За результатами проведеного дослідження встановлено, що сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується використанням альтернативних способів вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського спостереження.*

*The analysis of researchers' approaches to the substantiation of the role and place of assessment in the accounting system is carried out. The problem of accounting value assessment of an enterprise with the purpose of creation of the system of information maintenance of value-oriented enterprise management is investigated. The importance of assessment as one of the elements of the accounting method, the value of which is determined by the creation of prerequisites for the emergence and possibility of using such a scientific direction as economic analysis, is considered. When evaluating the monetary value of assets under the balance sheet items in economic researches. Priority of scientific researches concerning accounting assessment is investigated and grounded on its determining role in the functioning of the accounting system. The peculiarities of the analysis of users of financial reporting based on information about the value of various assets of the economic entity are determined. It is determined that the assessment is a determining part of the national accounting system, but why it is caused by it, what factors influence it, remains unclear. The accounting estimate allows you to reconcile the objectives of the enterprise and the arrangements between the state and business, allowing finding the value of the financial result, which is taxed and forms the revenue part of the budget. According to the results of the research, it is established that the current stage of accounting development is characterized by the use of alternative methods of assessment of objects of accounting supervision. Thus, in today's conditions of development of the domestic accounting system, the priority of scientific research relating to accounting estimates is substantiated by its decisive role in the functioning of the accounting system.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; оцінка; управління; аналіз; підприємство.

**Key words:** *accounting; estimate of accounting; management; analysis; enterprise.*

**Постановка проблеми.** В умовах ринкових відносин оцінка як складова методу бухгалтерського обліку зазнала змін. Суттєво розширилися її функції, урізноманітнилися види та методики розрахунку. Водночас наукових досліджень в галузі бухгалтерського обліку, присвячених теоретичним засадам оцінки, не було в Україні протягом останніх десяти років. Вчені зосереджують увагу на дослідженні методології оцінки об'єктів обліку, а концептуальні положення теорії оцінки в бухгалтерському обліку не розглядають.

На підтвердження вищенаведеної тези проф. В.А. Патон відмічав підвищену складність та важливість даної проблеми, яку повною мірою дослідники в сфері обліку не можуть вирішити до цього часу [5, с. 364].

Протягом багатьох років оцінка є визначальною складовою національної системи бухгалтерського обліку, однак якими причинами це зумовлено, які фактори на це впливають, залишається незрозумілим. Визначальність ролі облікової оцінки дослідниками не заперечується, однак комплексне підтвердження даного твердження відсутнє у науковій літературі.

Вказана проблема набула ще більшої актуальності в умовах необхідності здійснення облікової оцінки вартості підприємства з метою створення системи інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління підприємством, оскільки до облікової оцінки висуваються нові вимоги користувачами облікової інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню питань оцінки в системі бухгалтерського обліку приділялась увага такими вітчизняними вченими і дослідниками як М. І. Бондар, С. Ф. Голов, І. В. Замула, М. Д. Корінко, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, І. В. Супрунова, Г. Б. Титаренко, Н. М. Урбан, М. М. Шигун, І. Й. Яремко та ін.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає в обґрунтуванні передумов формування визначального місця оцінки в системі методологічних складових системи бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Визначальна роль, яку на сьогодні виконує оцінка в бухгалтерському обліку, розглядається з різних точок зору.

Ще на початку ХХ ст. І. Ф. Шерр відмічав, що проблема оцінки є однією з найважливіших і найскладніших проблем всієї балансової справи [8, с. 474]. Вищенаведене твердження він обґрунтовував тим, що сам по собі баланс не є самостійним і незалежним рахунком результатів, а його висновки істотно залежать від правильної оцінки майнових об'єктів у кінцевому балансі. Цим самим автор підтверджував можливість вуалювання або маніпулювання фінансовим результатом підприємства з метою представлення необхідної конкретному користувачу фінансової інформації на основі використання різних підходів до оцінки об'єктів обліку. У сучасних умовах розвитку національної системи обліку дана проблема набуває ще більшої актуальності, оскільки можливість вибору одного із альтернативних варіантів оцінки передбачена як у національних П(С)БО, так і у МСФЗ, та реалізовується через механізм облікової політики. Як наслідок, обрання конкретного методу оцінки зумовлює не тільки вартість окремого об'єкта обліку, а й здійснює суттєвий вплив на визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Австралійські дослідники М. Метьюс та М. Перера пояснюють важливість оцінки як елемента облікової системи шляхом розгляду оцінки в якості однієї із іманентних характеристик такої системи. Зокрема, вони пишуть, що оцінка активів є важливою, оскільки бухгалтерські звіти повинні, *inter alia*, надавати кількісну інформацію про фінансовий стан господарюючого суб'єкта на визначену дату, і величина активів в цьому випадку є визначальним фактором [3, с. 270]. Відповідно, на думку дослідників, розгляд бухгалтерського обліку без оцінки в сучасних умовах є неможливим, оскільки даний елемент системи обліку займає провідну роль в її функціонуванні.

На думку М. С. Пушкаря [4, с. 281-282] оцінка в обліку необхідна для трансформації фактів, виражених в натуральних показниках, в єдиний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різноманітні об'єкти у з'явну форму та зміст. Облікова оцінка дозволяє узгодити цілі підприємства і домовленості між державою і бізнесом, дозволяючи знаходити величину фінансового результату, який обкладається податком і формує дохідну частину бюджету.

Необхідність проведення досліджень в сфері оцінки М. С. Пушкар [4, с. 279] доводить від протилежного, відмічаючи, що в існуючій теорії обліку найменш науково обґрунтованим елементом є оцінка, виходячи з чого автор приходиться до висновку про відсутність вітчизняної теорії обліку. Відповідно, якщо відсутність досліджень стосовно одного із елементів системи (облікової оцінки) свідчить про відсутність теорії всієї системи (облікової), це є переконливим доказом визначальної ролі, яку займає оцінка у складі чинної системи бухгалтерського обліку.

На думку проф. М. І. Бондаря важливість оцінки в системі бухгалтерського обліку пояснюється зростаючими потребами практики стосовно необхідності розрахунку справедливої вартості окремих об'єктів. Як відмічає М. І. Бондар [1, с. 169-170], розвиток видів підприємницької діяльності, нових методів управління вартістю підприємства потребує постійного вдосконалення методів і способів оцінювання бізнесу загалом та його частин зокрема. Вирішення теоретичних проблем оцінки активів і капіталу підприємства актуально не тільки для суто наукових цілей, але і для практики економічних суб'єктів, оскільки від рівня обґрунтованості питань оцінювання вартості підприємства багато в чому залежить повнота й об'єктивність реалізації матеріальних інтересів.

Як пише С. Ф. Легенчук [2, с. 40-41], до другої половини ХХ ст. в очах англо-американських науковців, на основі розробок яких побудована система національних стандартів обліку, бухгалтерський облік був вимірювальним (оціночним) інструментом. Тобто, основною метою науковців в сфері обліку був пошук і розробка нових, адекватних

зростаючим вимогам підприємств методів і моделей оцінки як складових системи бухгалтерського обліку. Внаслідок цього весь бухгалтерський облік зводився до оціночних процедур, тому актуальність здійснення досліджень в сфері облікової оцінки на той час не викликала жодних сумнівів.

В сучасних умовах в англійських країнах пріоритетною є мета обліку як науки [2, с. 42], яка передбачає необхідність надання необхідної інформації для забезпечення потреб користувачів. Однак дослідження в сфері оцінки не втрачають своєї значимості, оскільки переважна більшість облікової інформації, яка надається користувачам, має вартісне вираження. Тому дослідження в сфері облікової оцінки не втратили своєї актуальності, хоча на сьогодні вони займають другорядну роль у порівнянні із поведінковими та управлінськими аспектами обліку, але значення досліджень в цій сфері не зменшилось.

На думку проф. З. С. Туякової важливість значення оцінки в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що користувач фінансової звітності на основі інформації про вартість різних активів господарюючого суб'єкта може провести аналіз, наприклад, забезпеченості основними фондами, виявити їх недостачу або надлишок, а також ступінь їх зношеності. За вартістю і кількістю оборотних засобів можна судити про їх кількість, дефіцит чи наявність сировини, що не використовується тощо. Якщо ж розглядати ці показники в динаміці за ряд звітних періодів, то можна виявити зміни в забезпеченості основними і оборотними засобами в структурі майна, його кількісного складу та інші аспекти стану активів підприємства. При оцінці розраховується грошова вартість активів за статтями бухгалтерського балансу. За результатами такої оцінки робиться висновок про стан окремих статей балансу [6, с. 156].

Проф. Фомина О. В. вважає, що оцінка – це процес систематизованого вивчення і узагальнення професійних думок про вірогідність настання несприятливих умов або подій [9, с. 67-70].

За результатами дослідження проф. Ловінською Л. Г. надано визначення оцінки як складової методи 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 і ефективності його менеджменту [10].

Проф. Кіндрацька Л. М. наголошує, що в процесі реформування розвиток бухгалтерського обліку відбувається за оновленою ідеологією, спрямованою на забезпечення реальної оцінки всіх показників активу і пасиву балансу. Великою мірою цьому сприяє оновлена концепція оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку [11, с. 30-33].

Таким чином, важливість оцінки, як одного із елементів методу бухгалтерського обліку, визначається створенням передумов для виникнення і можливості використання такого наукового напрямку, як економічний аналіз. Лише завдяки вартісному вимірюванню в системі обліку з'являється можливість приведення результатів діяльності підприємства із фактів господарського життя в розрахункові фінансові показники, розробка їх планових і нормативних значень та можливість аналізу діяльності підприємства в цілому.

Виконання бухгалтерським обліком функціональної ролі відносно користувачів бухгалтерської інформації передбачає можливість висування ними різних запитів щодо застосування оціночної методології. Як наслідок, в системі обліку оцінка одного й того ж об'єкта може бути здійснена на основі використання різних методів оцінки залежно від запитів користувачів. Визначальними при формуванні запитів користувачів є цілі, які переслідують користувач, що використовує облікову інформацію. Для позичальника необхідна інформація про вартість активів, яку він може одержати в результаті продажу підприємства, для інвестора – потенційна вартість активів підприємства, що визначається на основі їх здатності генерувати майбутні економічні вигоди тощо. Дану тезу також підтверджує проф. З. С. Туякова [7, с. 312], яка відмічає, що сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується використанням альтернативних способів вартісної оцінки об'єктів бухгалтерського спостереження, внаслідок чого методологія вартісної оцінки залишається однією із найскладніших його проблем.

**Висновки.** У сучасних умовах розвитку вітчизняної системи обліку пріоритетність наукових досліджень, що стосуються облікової оцінки, обґрунтовується її визначальною роллю у функціонуванні системи обліку. В результаті проведеного аналізу поглядів вчених і науковців виявлено наступні точки зору, що підтверджують дану тезу:

– проведення оцінки є достатньо складним процесом внаслідок можливості вуалювання та маніпулювання її результатами;

- оцінка є іманентною складовою системи бухгалтерського обліку;
- оцінка сприяє узгодженню цілей підприємства, держави та бізнесу;
- оцінка в системі обліку орієнтована на задоволення потреб практики;
- оцінка сприяє реалізації цілей бухгалтерського обліку;
- оцінка є передумовою проведення економічного аналізу.

В цілому здійснення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку є однією із найважливіших передумов для формування достовірної і релевантної інформації системою бухгалтерського обліку, а знання її фундаментальних концептуальних основ дозволяє розуміти користувачам сутність даних і відомостей, що підлягають розкриттю у бухгалтерській звітності, сприяють прийняттю ефективних управлінських рішень.

В умовах наростання ролі конкретної групи користувачів облікової інформації на фінансовому ринку змінюються запити стосовно оціночної методології, яка використовується в системі обліку. За таких умов особливої уваги потребує здійснення наукових досліджень, пов'язаних з аналізом зацікавленості різних груп користувачів щодо застосування ними різних методів оцінки для окремих видів об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема, щодо тих користувачів, які зацікавлені в одержанні інформації про вартість підприємства.

### Список літератури.

1. Бондар М.І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар // *Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць*. – 2009. – Вип. 13. – С. 170.
2. Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2011. – № 12. – С. 39-44.
3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. Туякова З.С. Исторические предпосылки развития концепций стоимостной оценки в различных моделях бухгалтерского учета / З.С. Туякова // *Вестник Оренбургского государственного университета*. – 2005. – № 8. – С. 155-166.
7. Туякова З.С. Системный подход к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете / З.С. Туякова // *Вестник Оренбургского государственного университета*. – 2006. – № 10 (часть 2). – С. 312-321.
8. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. 3-е издание. Перевод с 5-го немецкого издания С.И. Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н.С. Лунского. / И.Ф. Шерр. – М.: издательство “Экономическая жизнь”, 1925. – 579 с.
9. Фоміна О.В. Оцінка ризиків підприємства в системі бухгалтерського обліку / О.В. Фоміна, О.М. Гончаренко // *Економічний часопис-XXI*. – № 3-4(2). – 2015. – С. 67-70.
10. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [монографія] / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
11. Кіндрацька Л.М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 12. – С. 30-33.

### References.

1. Bondar, M.I. (2009), “Assessment and evaluation in accounting”, *Finansy, oblik i audyt*, vol. 13, p. 170.
2. Legenchuk, S.F. (2011), “In Search of the Purpose of the Science of Accounting”, *Bukhhalterskiy oblik i audyt, Accounting and Audit*, vol. 12, pp. 39-44.
3. Mjet'jus, M.R. (1999), *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], Audit, Moscow, Russia.
4. Pushkar, M.S. (2007), *Metateoriya obliku abo yakoyu povynna staty teoriya* [Meta-theory of accounting or which theory should become], Carte blanche, Ternopil, Ukraine.
5. Sokolov, Ja.V. (1996), *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dnei* [Accounting: from the sources to our day], Audit, Moscow, Russia.
6. Tujakova, Z.S. (2005), “Historical background of the development of valuation concepts in various accounting models”, *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta*, vol. 8, pp. 155-166.
7. Tujakova, Z.S. (2006), “System approach to the classification of valuations in the accounting”, *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta*, vol. 10, pp. 312-321.
8. Sherr, I.F. (1925), *Bukhgalteriya i balans* [Accounting and balance], Jekonomicheskaja zhizn', Moscow, Russia..
9. Fomina, O.V. and Goncharenko, O.M. (2015), “Assessment of enterprise risk in the accounting system”, *Otsinka ryzykiv pidpryyemstva v systemi bukhgalterskoho obliku*, vol. 3-4 (2), pp. 67-70.
10. Lovins'ka, L.H. (2006). *Otsinka v bukhgalters'komu obliku* [Assessment in accounting], KNEU, Kyiv, Ukraine.
11. Kindrats'ka, L.M. (2008), “Theory of Accounting: Modern Reality Updates” *Teoriia bukhgalters'koho obliku: suchasni realii onovlennia*, vol. 12, pp. 30-33.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2018 р.