

## ОЦІНКА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ПРИНЦИПІВ І МЕТОДІВ

© Лемішовська О. С., 2017

Розкрито значимість оцінки в системі бухгалтерського обліку та історичний досвід вироблення методів оцінки. Наведено підходи до оцінки, які використовувалися на початкових етапах становлення обліку, їх еволюцію та розвиток, принципи і методи, що домінували в різних облікових школах і які пропонували окремі вчені. Проведено порівняльний аналіз принципів і методів вартісного виміру облікових об'єктів в різних облікових системах та історичних періодах. Аргументовано доцільність звернення до сформульованих в історичному минулому розробок, спрямованих на формування прийнятних для практичного застосування методів облікової оцінки.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, оцінка, елемент методу, принципи і підходи, вартісний вимір, історична оцінка, справедлива вартість, види оцінок.

O. S. Lemishovska

Lviv Polytechnic National University

## EVALUATION IN ACCOUNTING PRINCIPLES AND RETROSPECTIVE ANALYSIS METHODS

© Lemishovska O. S., 2017

Reveals the importance of evaluation in the accounting system and historical experience to develop assessment methods. Grounded crucial evaluation, among other elements method of accounting. An approach to assessment that were used in the early stages of recording, their evolution and development, the principles and methods that dominated the different accounting schools offered some scientists.

A comparative analysis of the principles and methods of measurement of cost accounting objects in different accounting systems and historical periods. The content and ascending position on the main accounting methods for assessing schools – Italian, French, German and some branches ix. The conclusions of the relationship of contemporary issues of accounting estimates with those that occurred in previous historical periods. Particular emphasis is placed on the types of assessments, other than assessment methods accounting facilities at cost.

Materials article, based on the opinion of leading scientists and scientific schools systematically reveal problematic aspects that form the excessive subjectivity of accounting estimates. For the purpose of articles about the possibilities of using the past developments in accounting estimates in the current development, accented highlighted those concerning the assessment of capital company. In particular, the content of the basic provisions of Organic book theory and econometric approach to aggregating assets and capital in the accounting system. Argued expediency formulated to address the historical past developments aimed at forming current economic conditions and suitable for practical use methods of accounting estimates.

**Key words:** accounting, valuation element methods, principles and approaches value terms, the historical estimate fair value, types of assessments.

**Вступ.** Відома у предметній сфері знань фраза попередніх історичних періодів «оцінка – серце методології обліку і, водночас, надскладна проблема», актуальна й сьогодні. Генезис

вартісних теорій спричиняє еволюцію як складу, так і змісту багатьох бухгалтерських категорій, викликаючи об'єктивні потреби відповідної інформаційної характеристики вартісних параметрів облікових об'єктів, виражених певним категорійним поняттям. Саме тому бухгалтерська оцінка активів і капіталу підприємств на всіх етапах цивілізаційного розвитку і особливо в умовах постіндустріальної економіки є надзвичайно актуальною.

У сучасній економіці очевидним є домінування вартісних критеріїв на фондових, фінансових та інвестиційних ринках, явно вираженою також є вагомість їхнього використання ринковими інститутами при встановленні фінансово-економічного потенціалу сучасного суб'єкта ринкової економіки. Тому оцінка активів у системі бухгалтерського обліку та наведення інформації про них у фінансовій звітності за «справедливою» вартістю набуває дедалі більшої гостроти, зумовлюючи потребу переорієнтації «історичної» вартості активів в напрямку їх реальних ринкових цін. Подібні проблеми стосовно відображення в обліку і наведення в балансі вартості окремих статей за реальними (поточними, ринковими, максимально високими) цінами вирішувалися на різних історичних періодах розвитку системи бухгалтерського розвитку, що актуалізує потребу поглибленого дослідження минулих напрацювань.

**Постановка проблеми.** Підвищення наукового рівня наявного бухгалтерського обліку, адаптація цієї системи до сучасних умов пов'язується з розвитком його теорії та удосконаленні методології: «центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження його регулюючої функції» [1, с. 7]. У будь-який історичний період для реєстрації господарських операцій в системі обліку була необхідна оцінка, реальність якої обґрунтовувалась в той чи інший спосіб. Дослідження еволюції змістових і сутнісних підходів та принципів вироблення методів оцінки у вітчизняному і зарубіжному обліку, а також аналіз сучасних концепцій оцінки з їх пріоритетністю до вартісних вимірів «дозволяють зробити висновок про те, що методи оцінювання були і залишаються одним із центральних питань наукових дискусій» [2, с. 94].

Намагання досягти в теоретичних розробках різних історичних періодів абсолютної об'єктивності бухгалтерської оцінки не підтверджують практичні апробації; напрацювання за цим напрямом завжди споріднювалося з проблемними аспектами. Наприклад, ще в «середньовіччі схоласти виходили не тільки із реальних ринкових цін, а із цін ідеальних, справедливих... вони мислили не про існуюче, а про потрібне» [3, с. 39]. Однак такі «філософські» підходи не могли бути втіленими у практичну бухгалтерію. З причини дискусійності та неможливості впровадити у практику теоретичні конструкції багатьох методів оцінювання «розробка методології системи вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку є найбільш актуальною проблемою, яку намагалися вирішити вчені-бухгалтери протягом останнього століття» [4, с. 5].

Попри низку сформульованих умоглядних підходів і суб'єктивістських принципів побудови системи методів бухгалтерського обліку на попередніх етапах його розвитку загалом і бухгалтерської оцінки зокрема, науковці і практики сформулювали численні концепції цього облікового елемента, окремі з яких і сьогодні є доволі актуальними, такими, що можуть бути використані при розробленні базових засад бухгалтерської оцінки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У контексті значимості для сучасної теорії і практики поглибленого дослідження раніше сформульованих принципів бухгалтерської оцінки Т. Г. Камінська вказує, що «особливий інтерес становить історичний досвід розвитку оцінки провідними науковими школами, аналіз внеску яких необхідний для обґрунтування загальної філософії концепції вартісної оцінки стосовно до сучасного стану розвитку обліку» [2, с. 166]. С. В. Свірко відзначає, що «звернення до досліджень історії виникнення та розвитку оцінки в бухгалтерському обліку свідчить про певну розбіжність у періодах у контексті розвитку трактування власне поняття «оцінка» [5, с. 24]. Такі ж висновки щодо доцільності поглибленого дослідження минулих напрацювань у сфері бухгалтерської оцінки, вироблених окремими науковцями чи на рівні бухгалтерських шкіл, наведені в роботах сучасних вчених – Я. В. Соколова [6], Л. Г. Ловінської [7], Н. М. Малюги [8], Е. С. Дружиловської [9].

**Мета статті** – дослідити історично сформовані підходи до оцінки в системі бухгалтерського обліку та обґрунтувати доцільність використання окремих напрацювань для вироблення сучасних методик бухгалтерської оцінки.

**Виклад основного матеріалу.** В науково-методологічному плані оцінку за історичний період розглядають як елемент бухгалтерського обліку, значимість функціональної ролі якого у цій системі безпосередньо впливає із значення на певний період вартісних вимірів окремих об'єктів облікової системи. У зворотному, оцінка розглядається і як передумова побудови певної системи обліку, і як обліковий прийом, що забезпечує мету організації обліку і, зрештою, як елемент методу, який визначально впливає на достовірність обчислених активів, капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів. Визначальність цього елемента методу обліку засвідчують й аргументи відомих вчених: «без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, яка виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнюючі показники» [10].

Оцінка в бухгалтерському обліку займає особливо важливу позицію, оскільки в гносеологічній площині (на методологічному рівні) вона є одним із першоджерельних елементів методу бухгалтерського обліку, а в практичній – одним з первинних прийомів специфічної інформаційної системи забезпечення управління економічними суб'єктами і процесами [5, с. 24]. Як і в попередні історичні періоди, так і сьогодні важливим для обліково-звітної системи є подання вартості власного капіталу, яка може бути визначена тільки після відображення і об'єктивної оцінки інших статей балансу [11]. Тому визначальними є методи оцінювання облікових об'єктів різного типу, які формують статті балансу та визначають його валюту (сумарну вартість активів, капіталу та зобов'язань).

Використання різнохарактерних засад оцінки активів різного типу (матеріальних, грошових, нематеріальних, розрахункових тощо) та вартості компонентів капіталу підприємств мають багатовікову історію. Перші згадки про оцінку як елемент методу обліку та рекомендації щодо її використання у процесах купівлі-продажу сягають коріннями у XVI ст.: їх можна віднайти вже в працях основоположників бухгалтерського обліку Л. Пачолі й А. Пієстро. Вже у початкових розробках основні засади бухгалтерської оцінки не мали чіткої й однозначної формалізації, оскільки у них не містилися рекомендації щодо використання конкретизованих принципів вартісного виміру. Різномірні принципи побудови методів оцінки передбачали використання різних критеріїв – за продажними (максимально високими) цінами, дійсними у поточному періоді і за історичною вартістю (собівартістю). Одні із активів (наприклад, основні засоби, готова продукція) здебільшого пропонувалось оцінювати за собівартістю (історичною оцінкою), а інші (наприклад, товари) – за продажними цінами.

Виходячи із достатньо різнохарактерних поглядів на оцінку бухгалтерських об'єктів використовувані методи класифікували на абсолютні і відносні (Ф. Ляйтнер). До першої групи були віднесені ті методи оцінок, які в своїй основі були зорієнтовані на продажні (договірні, ринкові) ціни, що діяли в поточному періоді. У другу групу входили методи оцінювання, які виводили номінальні, калькуляційні та середні ціни, ґрунтуючись на тих чи інших видах собівартості. Пов'язуючи принципи і методи оцінки з цілями обліку Л. Голсберг сформулював одну з перших класифікацій бухгалтерських оцінок, яка включила в себе первинну(первісну), ринкову, відновну, номінальну, експертну та грометодіє (для пам'яті), види оцінки.

Французька наукова школа дотримувалася лише експериментальної оцінки, що ґрунтувалася на даних фактичних зовнішніх угод. Вчені вимагали відокремлення обліку від впливу суб'єктивізму оцінок, збереження оцінки первинних угод аж до нових угод. Пропонували всі цінності оцінювати тільки за собівартістю. Оцінка для матеріальних рахунків при надходженні проводилась за фактичними цінами, а списувалась за поточними, в цьому А. Гільбо та інші вчені бачили неспіввимірність оцінки по дебету і кредиту того ж самого рахунка. Представники французької школи (Е. Леоте та А. Гільбо) допускали в книжковому інвентарі переоцінку лише на основі угод, на особливих рахунках порядку та методу, тобто вимагали резервування переоцінок.

Принциповими щодо вибору методу оцінки були представники німецької наукової школи, оскільки розглядали облік з процедурної точки зору. «Не перебільшуючи, можна сказати, що література про баланс, займалась перші 40–50 років виключно питаннями оцінки, всі інші питання залишались на стороні» [6, с. 305]. «Різноманіття в оцінці – є різноманіття адресатів балансу, що не іманентно самому балансу».

У сфері обліку XIX–XX ст. Л. Гомберг став засновником науки «Економологія», яка охоплювала вчення про оцінку, інвентар, бюджет, бухгалтерію, звітність та контроль. Вчення про оцінку полягало в тому, що теоретично правильною є оцінка матеріальних цінностей за собівартістю. Л. Гомберг пов'язав оцінку з цілями обліку та дав одну з перших класифікацій видів оцінок: первинна, ринкова, відновна, номінальна, експертна, гометодіє (для пам'яті), кінцева та правова. Його уявлення, пов'язані з оцінкою, формують теоретичну базу всієї економічної роботи підприємства [6, с. 261].

Оцінка була об'єктом наукових досліджень англо-американських шкіл: персоналістичної та інституалістської. Персоналісти були прихильникам переоцінки. Вони вважали, що реалістичність обліку досягається систематичною переоцінкою активів, і тільки це дозволяє уникнути прихованих резервів. Інституалісти рішуче відстоювали позиції оцінки за собівартістю, аргументуючи, що тільки вона дає змогу визначити фінансовий результат, оскільки створює умови для того, що у Франції називали перманентним інвентарем, а в Америці зводилось до вимог активів – ні дооцінки, ні уцінки. Піксель підкреслював, що незмінність оцінки (перманентність інвентаря) призводить до утворення прихованих резервів, і це виправдовується двома причинами: неможливо рахувати фінансовим результатом те, чого немає в грошах та підприємство повинно користуватися фінансовою автономією [6, с. 366]. В цьому контексті оцінка виступає як функція бухгалтерського обліку, за допомогою якої створюється релевантна інформаційна база прийняття управлінських рішень.

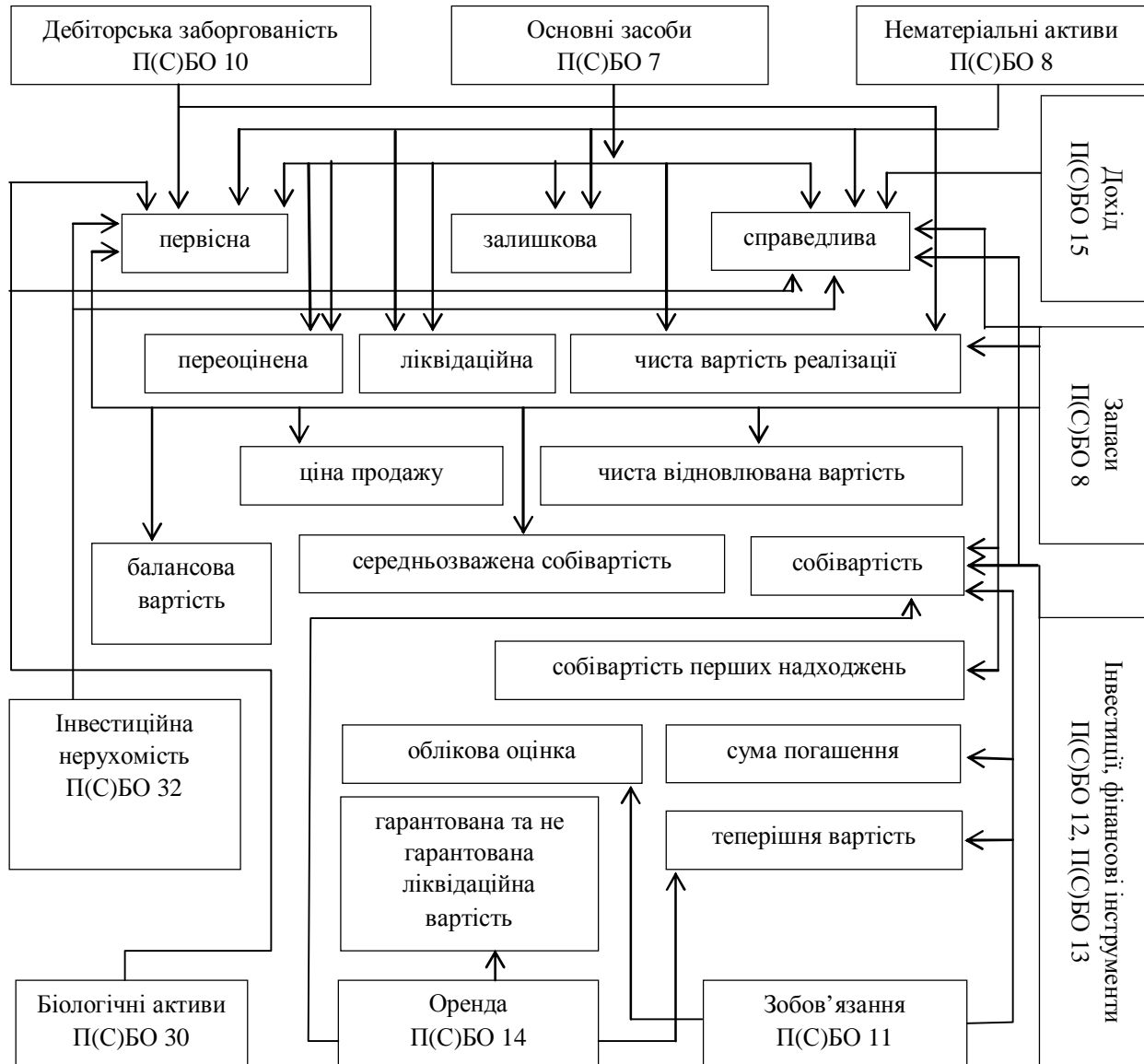
Значна частина такого типу бухгалтерських оцінок містили у собі принципи використання власних поглядів бухгалтера на підходи до оцінки того чи іншого об'єкта, що посилювало аспекти формування суб'єктивних вартісних характеристик балансових статей і валюти балансу загалом. Багато з наведених вище та інших видів оцінки з вираженими елементами суб'єктивізму піддавалися критиці окремими науковцями та бухгалтерськими школами. Найпоширенішими були дебати щодо принципів оцінки, за якими пропонувалось виражати вартість кожної статті балансу за тими цінами, які найбільше їй відповідають. При цьому переважно дотримувались позиції, що підходи до такого принципово-методичного прийому оцінювання повинні впливати з погляду власника (підприємця). Характер такого типу бухгалтерської оцінки по-суті підтримував найбільш відомий вчений Г. Сімон (автор балансової теорії – *Di Bilanzder Uftigenfelliften*). Він дотримувався позиції, що виходячи з того що баланс складається від чийогось імені, то й відповідно лише та особа і в праві оцінити своє майно і свої зобов'язання.

Таке твердження, на наш погляд, може вважатися виправданим лише частково і тільки стосовно до приватного підприємства, а не для акціонерної (відкритої, публічної) компанії. У цьому можна погодитися з критикою П. Цьомпи (1910 р.), який зауважував, що в такому разі «бухгалтер почуває себе достатньо авторитетним, щоб одним розчерком пера чаклувати майнові цінності (активи) та вартість капіталу (сукупний капітал)» [12, с. VI]. Такій же критиці, на наш погляд абсолютно правильно, піддавалися прихильники принципів та методів оцінки за собівартістю, сформульованих не як суто бухгалтерської категорії, а з політико-економічними ремінісценціями (Р. Райш, К. Крайбіг).

Ще в тогочасному періоді (1905–1920 рр.) наведено достатньо наукових аргументів, що такі методи оцінки спричиняють надмірний суб'єктивізм балансу, оскільки отримуються результати зіставні з базовими засадами теорії граничної корисності. Оцінюючи концептуальні положення справедливої оцінки у проекті сучасного стандарту МСФЗ (IFRS) 13 «Вимірювання за справедливою вартістю», можна з достатнім рівнем аргументованості стверджувати, що пропоновані системи оцінок нематеріальних активів (ділова репутація бренд, торгова марка тощо) потрапляють

у подібну пастку. Це виходить із самого існування формальних розходжень у трактуванні поняття «справедлива вартість» для різних об'єктів бухгалтерського обліку, запропонованого надскладного механізму трирівневої ієрархічної структури методів вироблення оцінки, а також конгломерату принципів, які поєднують засади витратного, дохідного і ринкових методів.

Сьогодні у світовій та українській практиці сформульовано підходи і вироблено стандартизовану методичку чисельних видів бухгалтерських оцінок (рисунок).



*Види оцінок у сучасній обліковій системі*

З наведеного видно, що в одних видах оцінок закладено принципи звернення до історичної вартості, інших – поточних ринкових цін, які спрямовані на досягнення «справедливої» вартості тих чи інших видів економічних ресурсів. Багато норм у наведених вище стандартах передбачають використання методики, що визначає справедливую вартість, яка була б отримана за продаж активу чи сплачено за передачу зобов'язання у звичайній операції на дату оцінки. Застосування справедливої вартості, передусім до нефінансових та нематеріальних активів, власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання має за мету наблизити балансову вартість підприємства (вартість капіталу) до ринкової оцінки.

Упродовж усього історичного періоду і до теперішнього часу оцінювання капіталу вважається найбільш недослідженим ракурсом бухгалтерської оцінки. Серед науковців домінує позиція, що

погляд на автономну оцінку капіталу (абстрактну категорію) суто із усталених методологічних засад обліку (базових принципів, підходів вироблення на їхній основі формалізованої методики) залишається невирішеним. Підходи до оцінки капіталу, які ґрунтуються на суто методологічних засадах обліку не можуть вирішити проблему формування об'єктивної характеристики капіталу в системі бухгалтерського обліку. Ця відома проблема минулого стало ще очевиднішою для характеристики компонентів капіталу сучасного підприємства постіндустріального типу.

У минулих історичних періодах вчені намагалися подолати цю проблему в системі різних конструкцій вироблення методів бухгалтерської оцінки абсолютно відмінний погляд і, відповідно, принципи вироблення методичних засад оцінювання майна і капіталу в системі бухгалтерського обліку наведено в розробці «Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку» Використання у цій розробці економетричних рівнянь для зрівноваження вартості майна і капіталу із застосування економетричного інструментарію (економетрична квадрата, економетричний октагон) було спрямовано, як відзначив автор, не тільки на обґрунтування власного підходу, а й «на доказ того, що методи оцінки, які спираються лише на майно (майно бруто і майно вільне від боргів) є недостатньо об'єктивними» [12, с. 3].

Магістральним напрямом цієї розробки було, по суті, вирішення концептуально-методологічних завдань щодо обґрунтування більш об'єктивних засад отримання «реального» вартісного виразу капіталу в системі бухгалтерського обліку через процедури «екомодацию» (зрівноваження) майна і капіталу. Такий зміст дослідження слід, очевидно, класифікувати одним із важливих напрацювань в обліковій сфері. Досить обґрунтованим підходом, з позиції сучасних проблем вироблення бухгалтерської оцінки можна вважати запропоновані методичні положення при виробленні органічної балансової теорії [13]. У цій розробці наголошено на репродуктивній вартості всіх складових частин майна, яка розкривається через співвідношення поточних цін і втраченої (виснажної) вартості активів. При цьому наведено достатньо аргументованих аспектів щодо обґрунтованості таких засад вартісного виміру в бухгалтерському обліку: «основою органічного балансу є відновна (репродуктивна) вартість всього складу матеріальних активів і нематеріальних благ. Тим самим оцінка майнового стану підприємства урівноважується з ринковою вартістю активів» [13, с. 8].

**Висновки і пропозиції подальших досліджень.** На різних етапах облікової практики роль і функції оцінки та результати вартісних вимірів об'єктів обліку були різними за значимістю й, відповідно, за рівнем важливості розглядалася оцінка серед елементів методу побудови бухгалтерської системи. За історичний період становлення і розвитку бухгалтерського обліку відомі вчені та облікові школи сформулювали різноманітні принципи й методичний базис формування бухгалтерської оцінки, окремі з яких є актуальними і сьогодні.

Ретроспективний аналіз принципів і методів вартісної характеристики об'єктів у системах бухгалтерського обліку дає змогу зробити висновок, що багато пропонованих теоретичних засад побудови принципів і методів бухгалтерської оцінки можуть бути взяті до уваги у сучасних розробках бухгалтерського обліку. Передусім йдеться про теоретично сформульовані, але не впроваджені у практичне використання та не набули наукової значимості напрацювання стосовно оцінки капіталу та об'єктів, для яких оцінка за собівартістю неприйнятна. Це стосується, насамперед, тих теоретичних конструкцій, у яких обґрунтовано доцільність різних принципів і підходів до формування бухгалтерської методики оцінювання різнотипних об'єктів за вартістю, наближеною до справедливої. Стосовно оцінки капіталу, то доцільним і вкрай актуальним можна вважати звернення до пропонованої в Нарисах [12] методики оцінки майна і капіталу, яка зрівноважує вартісну характеристику суб'єкта господарської діяльності.

Актуальними, з позиції сучасних поглядів на вартісну оцінку капіталу сучасних компаній за критеріями зростання його вартості, актуальними слід вважати базові засади органічної балансової

теорії, у якій сформульовано підходи до побудови системи бухгалтерського обліку, спроможної оцінювати відновну (репродуктивну) вартість підприємства.

1. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та наковці, що генерують ідеї його розвитку / Г. Г. Кірейцев // *Бухгалтерія в сільському господарстві*. – 2008. – № 20 (221). – С. 3–7. 2. Камінська Т. Г. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник; за заг. ред. д-ра екон. наук Т. Г. Камінської. – Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с. 3. Соколов Я. В. *История бухгалтерского учета: учебник* / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – Москва: Финансы и статистика, 2004. – 272 с. 4. Корягін М. В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку: монографія / М. В. Корягін. – Львів: ТОВ «НВП «Інтерсервіс». – 2012. – 262 с. 5. Свірко С. В. *Розвиток оцінки активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції* / С. В. Свірко // *Незалежний аудитор. Науково-практичне видання*. – 2013. – № 5 (110). – С. 24–33. 6. Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней :учебн. пособие* / Я.В. Соколов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 7. Ловінська Л. Г. *Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія]* / Л. Г. Ловінська. – К: КНЕУ, 2006. – 256 с. 8. Малюга Н. М. *Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку: [монографія]* / Н. М. Малюга. – Житомир ЖІТІ, 1998. – 384 с. 9. Дружиловская Э. С. *Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета* / Э. С. Дружиловская // *Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского: Экономические науки*. – 2010. – № 5 (1). – С. 270–276. 10. Палий В. Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы* / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – *Бухгалтерский учет*, 2007. – 181 с. 11. Бетге Й. *Балансоведение* / Йорк Бетге; пер.с.нем., под ред. В. Д. Новодворского. – Москва: Бухгалтерский учет, 2000. –356 с. 12. Цьомпа П. *Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку* / пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, Г. Башнянин, І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2001. – 223 с. 13. F. Schmidt. *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft* / Dr. F. Schmidt. – G. A. Cloesckner, Verlagsbuchhaltung in Leirpzig, 1922. – 182 s.