

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРЬСЬКОМУ ОБЛІКУ**

*Виявлено проблемні питання оцінки в бухгалтерському обліку, здійснено критичний аналіз та систематизовано виявлені напрями дослідження на основі проведення бібліографічного дослідження наукових і спеціалізованих видань економічного спрямування*

**Постановка проблеми.** Економічні перетворення, що здійснюються в Україні, нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів організації та управління діяльністю суб'єктів господарювання. Це вимагає адекватних змін у системі бухгалтерського обліку і, відповідно, зумовлює необхідність удосконалення методики формування бухгалтерської інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень. Важливе значення для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку, а отже, фінансової звітності має вибір і застосування обґрунтованих методів оцінки в бухгалтерському обліку.

Методологія вартісного вимірювання була і залишається однією із складних проблем бухгалтерського обліку як в Україні, так і в зарубіжних країнах. Для удосконалення концепції розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку і облікової оцінки як її важливої складової необхідним є дослідження еволюції проблемних питань оцінки у взаємозв'язку з розвитком бухгалтерського обліку та зміною інформаційних запитів користувачів бухгалтерського обліку, а також особливостями етапів розвитку економіки. Сучасна економічна наука має вагомий надбання з питань оцінки, проте теоретичні напрацювання і практичні рекомендації вирішують не всі проблемні питання даного напрямку, що актуалізує необхідність систематизації наукових досліджень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання оцінки в бухгалтерському обліку розглянуто в працях вітчизняних вчених М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Г.Г. Кірейцева, М.Д. Коринька, М.В. Кужельного, Л.Г. Ловинської, Н.М. Малюги, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Урбан, В.Г. Швеця, І.Й. Яремка. До зарубіжних вчених, які визнають вагомим значення оцінки в бухгалтерському обліку і приділяють їй особливу увагу в своїх працях, належать: А. Апчерч, Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, І.Ф. Брігем, М.Ф. Ван Бреда, Е. Вішневський (Wisniewski E.), М. Добія (Dobijia M.), І. Зейтовська (Ziętowska I.), Р.С. Каплан, З. Лютий (Luty Z.), В.А. Новак (Nowak W.A.), Б. Міхерда (Micherda B.), М.Р. Метьюс, В.Ф. Палій, М.Х.Б. Перера, Б. Райан, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, С.Т. Сурдиговська (Surdykowska S.T.), З.С. Туякова, Дж. Фостер, М.Н. Чинченко, Е.С. Хендріксен, І.Т. Хорнгрен, М.С. Янг. Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників у теорію бухгалтерського обліку, варто відмітити, що залишається ряд невіршених питань, пов'язаних з оцінкою в бухгалтерському обліку, які потребують детального дослідження і надання пропозицій щодо їх вирішення для застосування в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

**Метою статті** є виявлення нерозкритих проблемних питань оцінки та їх подальше вирішення на основі проведення бібліографічного та бібліометричного дослідження, критичного аналізу й систематизації проблематики наукових досліджень щодо оцінки в бухгалтерському обліку шляхом вивчення науково-практичних видань України, Росії та Польщі.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Оцінка в бухгалтерському обліку є одним з найбільш суперечливих питань, яке цікавить як теоретиків, так і практиків облікової справи. В результаті дискусій про пріоритетність тих чи інших методів оцінки в бухгалтерському обліку, які велися протягом багатьох століть і продовжуються нині, теорія і практика запропонувала різні концептуальні підходи до методів оцінки як бази для застосування різноманітних способів

оцінки в бухгалтерському обліку. Вибір способів оцінки безпосередньо впливає на комерційний успіх діяльності суб'єкта господарювання. Від оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить формування повної, правдивої і достовірної інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан.

Варто відмітити, що проведення комплексного аналізу науково-практичних видань за тематикою, присвяченою оцінці у бухгалтерському обліку, сприятиме якісному удосконаленню методики наукового дослідження як на теоретичному, так і практичному рівнях.

Основою для дослідження оцінки в бухгалтерському обліку обрано інформаційну базу Житомирської бухгалтерської наукової школи, представлену електронним каталогом літературних джерел, зокрема, авторефератів, дисертацій, бібліографічних описів та змістів книг, періодичних видань, наукових праць (вісників, збірників, тез конференцій) українських та зарубіжних авторів (англійських, білоруських, болгарських, німецьких, польських, російських, румунських, чеських). Для проведення аналізу та систематизації проблемних питань використано періодичні видання. Кількість журналів в інформаційній базі наукової школи налічує 178 найменувань (починаючи з 1888 року); загальна кількість записів станом на 2008 р. за періодичними виданнями становить: українських – 226968; російських – 108616. Використання інформаційної бази забезпечує високий рівень якості досліджень з проблем теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу; розгляд предмету дослідження в динаміці для виявлення загальних тенденцій та подальших шляхів його розвитку, попередження дублювання виконаних наукових робіт.

Серед сукупності періодичних видань для проведення критичного аналізу питань за тематикою дослідження обрано 18 українських журналів та 22 російських журнали (включаючи періодичні видання СРСР), які є найбільш популярними фаховими виданнями з бухгалтерського обліку, економіки та фінансів в Україні й Росії.

Для розгляду поглядів вітчизняних дослідників в якості аналізованого періоду обрано роки незалежності України (1991-2008 рр.), оскільки реформування економіки від адміністративно-командної до ринкової призвело до виникнення ряду проблемних питань в теорії та практиці бухгалтерського обліку, які потребували обґрунтування та нагального вирішення. З метою розгляду поглядів російських дослідників аналізованим періодом є період з 1888-2008 рр., оскільки він характеризується значною кількістю економічних і політичних чинників, які суттєво вплинули на формування облікової думки, зокрема, на даний період припадає Велика Жовтнева революція (1917 р.), Велика Вітчизняна війна (1939-1945 рр.) та післявоєнна відбудова, період Радянського союзу, його розпад і утворення незалежних постсоціалістичних держав.

Науковим методом, що використовувався для аналізу науково-практичних видань, які стосувалися проблематики оцінки, є емпіричний метод – збір фактичних даних про тематику та кількість проведених досліджень, їх систематизація та узагальнення. Його застосування дозволило проаналізувати динаміку та структуру розглянутих проблемних питань оцінки в бухгалтерському обліку. Крім того, використано абстрактно-логічний метод (теоретичні узагальнення і формування висновків).

Методологія вартісного вимірювання викликала значний інтерес як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників на різних етапах розвитку науки про бухгалтерський облік (табл.1).

Таблиця 1. Динаміка кількості статей, присвячених дослідженням оцінки, в економічній періодичній літературі протягом 1888-2008 рр.\*

| № з/п                                | Назва журналу   | Період публікацій (рр.) | Всього за період, шт. | Частка у загальній сукупності, % |
|--------------------------------------|---|-------------------------|-----------------------|----------------------------------|
| <b>УКРАЇНСЬКІ ПЕРІОДИЧНІ ВИДАННЯ</b> |   |                         |                       |                                  |
| 1                                    | Актуальні проблеми економіки                            | 2001-2005               | 32                    | 3,07                             |
| 2                                    | Аудитор України   | 2002-2007               | 13                    | 1,25                             |
| 3                                    | Баланс  | 1997-2008               | 107                   | 10,26                            |
| 4                                    | Бізнес бухгалтерія                                      | 2000-2008               | 61                    | 5,85                             |
| 5                                    | Бухгалтерський облік і аудит                            | 1994-2008               | 44                    | 4,22                             |
| 6                                    | Бухгалтер   | 2000-2008               | 35                    | 3,36                             |
| 7                                    | Вісник НБУ  | 2001-2003               | 20                    | 1,92                             |
| 8                                    | Вісник податкової служби України                        | 1995-2008               | 73                    | 7,00                             |
| 9                                    | Все для бухгалтера в торгівлі                           | 2004-2007               | 18                    | 1,73                             |
| 10                                   | Все про бухгалтерський облік                            | 1998-2008               | 130                   | 12,46                            |
| 11                                   | Галицькі контракти (Дебет-кредит)                       | 1998-2008               | 166                   | 15,92                            |
| 12                                   | Главбух   | 2001-2003               | 14                    | 1,34                             |
| 13                                   | Економіка України                                       | 1991-2008               | 81                    | 7,77                             |
| 14                                   | Економіка, фінанси, право                               | 1995-2008               | 34                    | 3,26                             |
| 15                                   | Економіст   | 1997-2000               | 16                    | 1,53                             |
| 16                                   | Облік і фінанси АПК                                     | 2004-2005               | 16                    | 1,53                             |
| 17                                   | Податки і бухгалтерський облік                          | 1998-2006               | 70                    | 6,71                             |
| 18                                   | Фінанси України   | 1997-2008               | 113                   | 10,83                            |
| <b>Всього публікацій</b>             |   | <b>1991-2008</b>        | <b>1043</b>           | <b>100</b>                       |
| <b>РОСІЙСЬКІ ПЕРІОДИЧНІ ВИДАННЯ</b>  |   |                         |                       |                                  |
| 1                                    | АПК: экономика, управление                              | 1997-2004               | 28                    | 2,34                             |
| 2                                    | Аспирант и соискатель                                   | 2001-2005               | 33                    | 2,75                             |
| 3                                    | Аудит и финансовый анализ                               | 1995-2002               | 76                    | 6,34                             |
| 4                                    | Аудитор   | 1996-2008               | 60                    | 5,01                             |
| 5                                    | Аудиторские ведомости                                   | 1997-2008               | 52                    | 4,34                             |
| 6                                    | Бухгалтерский учет                                      | 1939-2007               | 174                   | 14,52                            |
| 7                                    | Бухгалтерский учет и анализ                             | 1998-2005               | 71                    | 5,93                             |
| 8                                    | Вестник ассоциации "Русская оценка"                     | 1998-1999               | 16                    | 1,34                             |
| 9                                    | Вопросы статистики                                      | 1997-2005               | 137                   | 11,44                            |
| 10                                   | Вопросы экономики                                       | 1959-2005               | 146                   | 12,19                            |
| 11                                   | Деньги и кредит   | 1946-2004               | 56                    | 4,67                             |
| 12                                   | Международный бухгалтерский учет                        | 2001-2008               | 20                    | 1,67                             |
| 13                                   | Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях | 1983-1987               | 26                    | 2,17                             |
| 14                                   | Современный бухучет                                     | 1998-2002               | 19                    | 1,59                             |
| 15                                   | Счетная мысль   | 1925-1929               | 10                    | 0,83                             |
| 16                                   | Счетоводство А.М. Вольфа                                | 1888-1903               | 22                    | 1,84                             |
| 17                                   | Счетоводство Н.А. Кипарисова                            | 1925-1928               | 16                    | 1,34                             |
| 18                                   | Учет и финансы в колхозах                               | 1938-1979               | 62                    | 5,18                             |
| 19                                   | Финансовые и бухгалтерские консультации                 | 1995-2002               | 16                    | 1,34                             |
| 20                                   | Финансовый менеджмент                                   | 2001-2003               | 18                    | 1,50                             |
| 21                                   | Финансы СССР  | 1957-2003               | 90                    | 7,51                             |
| 22                                   | Экономика сельскохозяйственных предприятий              | 1988-2002               | 50                    | 4,17                             |
| <b>Всього публікацій</b>             |   | <b>1888-2008</b>        | <b>1198</b>           | <b>100,00</b>                    |

\* Назви журналів наведені мовою оригіналу

У ході аналізу публікацій в періодичних виданнях України за період 1991-2008 рр. з проблематики оцінки в бухгалтерському обліку виявлено, що найбільша кількість статей за даною тематикою опублікована в журналах, які мають прикладний характер: "Галицькі контракти" – 166 статей (15,92 %), "Все про бухгалтерський облік" – 130 статей (12,46 %) та "Баланс" – 107 статей (10,26 %) і науковий характер: "Фінанси України" – 113 статей (10,83 %), "Економіка України" – 81 стаття (7,77 %). Аналізуючи періодичні видання Росії та СРСР слід відмітити, що найбільша кількість статей, присвячена оцінці, опублікована в журналах "Бухгалтерський облік" – 174 статті (14,52 %), "Питання економіки" – 146 (12,19 %), "Питання статистики" – 137 статтей (11,44 %), "Фінанси СРСР" – 90 статей (7,51 %). За даними табл. 1 можна стверджувати, що питання методології вартісного вимірювання викликає підвищений інтерес як у вітчизняних, так і російських дослідників, підтвердженням чого є значна кількість публікацій за досліджуваній період, присвячених оцінці в бухгалтерському обліку – 2241 статей.

Для більш наочного відображення динаміки публікацій за тематикою дослідження представимо інформацію наведену в табл. 1 у вигляді діаграм (рис.1 і 2), за якими можна простежити, що у різні періоди кількість публікацій варіюється, що спричинено впливом різних факторів, зокрема, економічних та політичних.

Не зважаючи на це, питання оцінки в публікаціях економічного напрямку відзначаються актуальністю і привертають увагу багатьох дослідників. Як видно з рис. 1, з середини 90-х років в Україні спостерігається стрімке зростання кількості публікацій, присвячених оцінці, що спричинено економічними та політичними перетвореннями, бурхливим розвитком підприємництва, активними приватизаційними процесами, розвитком банківського сектору, реформуванням системи бухгалтерського обліку та становленням аудиторської діяльності. Найбільше статей опубліковано в 2003 році – 137 статей, що становить 13,14 % від загального обсягу публікацій за досліджений період, а також в 2004 та 2005 роках – 114 і 112 статей, відповідно. Як відображають матеріали дослідження, кількість опублікованих статей за 2007-2008 рр. з даної проблематики зменшується, проте спостерігається розширення та ускладнення їх тематики. Тобто у статтях знаходять відображення проблемні питання вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку, які потребують більш глибоких досліджень в частині методологічних засад, методичного та організаційного забезпечення оцінки в бухгалтерському обліку.

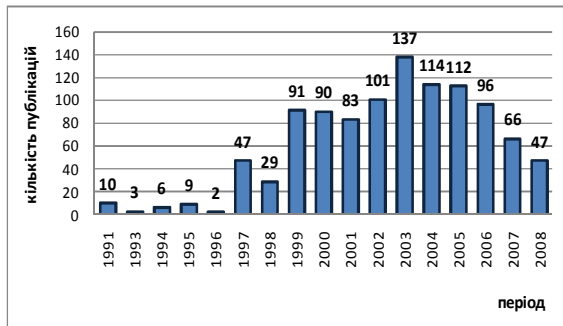


Рис. 1. Динаміка публікацій у вітчизняних періодичних виданнях за напрямом "оцінка"

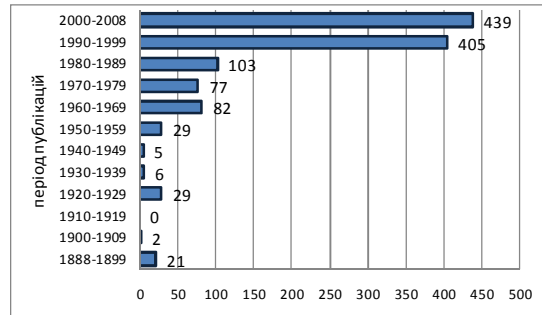


Рис. 2. Динаміка публікацій в російських періодичних виданнях за напрямом "оцінка"

За даними рис. 2 можна простежити стрімку тенденцію до зростання присвячених оцінці публікацій в період з 1990-2008 рр. в Росії, що спричинене, в першу чергу, політичною перебудовою – розпадом ССРСР та утворенням незалежних постсоціалістичних держав, зокрема, Російської Федерації; економічними перетвореннями – переходом країни від командно-адміністративної до ринкової економіки. Найбільше статей російськими авторами опубліковано в 2000-2008 рр. – 439 статей, що становить 36,64 % від загальної сукупності публікацій, а також в 1990-1999 рр. – 405 статей (33,81 %). Жодної публікації за тематикою дослідження не опубліковано в 1910-1919, що може бути спричинено нестабільною економічною та політичною ситуацією, пов'язаною з Великою жовтневою революцією 1917 р. Позитивна динаміка публікацій, присвячених питанням оцінки, в СРСР спостерігається з 1950-1989 рр., що зумовлено поживленням економічної діяльності в період

відбудови країни після Великої Вітчизняної війни (1939-1945 рр.), лібералізацією політичного, соціального життя держави в період "Хрущовської відлиги" з паралельним впровадженням результатів НТР у промислове виробництво; а також демократизацією суспільства.

Вважаємо за доцільне крім досвіду Росії, вивчити досвід Польщі, яка є країною Євросоюзу і активно використовує МСФЗ в системі бухгалтерського обліку. Базою для аналізу дослідження польських науковців обрано "Теоретичні зошити з бухгалтерського обліку" ("Zeszyty teoretyczne rachunkowości", м. Варшава), який є фаховим виданням Наукового товариства бухгалтерів в Польщі, і представляє збірку теоретичних праць польських дослідників. Графічне відображення результатів проведеної систематизації публікацій за напрямками "оцінка" і "вартість" у бухгалтерському обліку наведено на рис. 3.

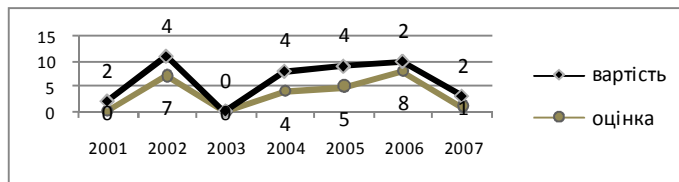


Рис. 3. Динаміка публікацій статей за напрямом "оцінка" і "вартість" в "Теоретичних зошитах з бухгалтерського обліку" за 2001-2007 рр.

В аналізованому періоді (рис. 3) не існувало стійкої тенденції публікацій, присвячених оцінці в бухгалтерському обліку, висвітлених польськими дослідниками. Так, найбільшу кількість статей за напрямом "вартість" опубліковано в 2002 р. – 7 статей і 2006 р. – 8 статей; за напрямом "оцінка" – в 2002, 2004, 2005 роках – по 4 статті, відповідно. У 2001 і 2003 рр.

взагалі не опубліковано жодної статті за напрямом "вартість" і "оцінка" в бухгалтерському обліку.

Для визначення пріоритетних напрямів дослідження, крім кількісної оцінки публікацій з питань оцінки, проведено систематизацію проблемних питань, які розкривалися авторами в періодичних виданнях (табл. 2).

Таблиця 2. Напрями дослідження, присвячені оцінці у періодичних виданнях

| Напрями дослідження                       | Українські періодичні видання |                                  | Російські періодичні видання |                                  |
|---|-------------------------------|----------------------------------|------------------------------|----------------------------------|
|   | кількість публікацій, шт.     | частка у загальній сукупності, % | кількість публікацій, шт.    | частка у загальній сукупності, % |
| 1   | 2                             | 3                                | 4                            | 5                                |
| Сутність та класифікація                  | 6                             | 0,56                             | 15                           | 1,25                             |
| Нормативне регулювання                    | 199                           | 18,72                            | 25                           | 2,09                             |
| В бухгалтерському обліку                  |                               |                                  |                              |                                  |
| Необоротні активи                         |                               |                                  |                              |                                  |
| основні засоби                            | 32                            | 3,01                             | 30                           | 2,50                             |
| нематеріальні активи                      | 16                            | 1,51                             | 9                            | 0,75                             |
| переоцінка необоротних активів            | 86                            | 8,09                             | 78                           | 6,51                             |
| оцінка землі                              | 66                            | 6,21                             | 18                           | 1,50                             |
| оцінка вартості майна підприємства        | 36                            | 3,39                             | 30                           | 2,50                             |
| Оборотні активи:                          |                               |                                  |                              |                                  |
| запаси                                    | 36                            | 3,39                             | 16                           | 1,34                             |
| товари                                    | 6                             | 0,56                             | 11                           | 0,92                             |
| незавершене виробництво                   | 3                             | 0,28                             | 14                           | 1,17                             |
| дебіторська заборгованість                | 4                             | 0,38                             | 4                            | 0,33                             |
| переоцінка товарно-матеріальних цінностей | 48                            | 4,52                             | 8                            | 0,67                             |
| оцінка с/г продуктів                      | 4                             | 0,38                             | 29                           | 2,42                             |
| В аудиті                                  |                               |                                  |                              |                                  |
| оцінка аудиторського ризику               | 5                             | 0,47                             | 12                           | 1,00                             |
| аудиторська оцінка фінансової звітності   | 7                             | 0,66                             | 4                            | 0,33                             |

| 1   | 2           | 3             | 4           | 5             |
|---|-------------|---------------|-------------|---------------|
| Оцінка для цілей управління (управлінський облік, менеджмент):  |             |               |             |               |
| оцінка платоспроможності  | 4           | 0,38          | 4           | 0,33          |
| оцінка трудових ресурсів та продуктивності праці  | 9           | 0,85          | 11          | 0,92          |
| оцінка інвестиційної привабливості  | 2           | 0,19          | 7           | 0,58          |
| незалежна (експертна) оцінка  | 38          | 3,57          | 4           | 0,33          |
| оцінка інвестицій та інвестиційного проекту   | 29          | 2,73          | 25          | 2,09          |
| оцінка господарської діяльності та фінансового стану (фінансових результатів) підприємств (організацій) | 36          | 3,39          | 122         | 10,18         |
| оцінка кредитоспроможності та кредитного ризику   | 12          | 1,13          | 14          | 1,17          |
| оцінка балансу та його статей   | 1           | 0,09          | 9           | 0,75          |
| оцінка внутрішнього контролю  | 7           | 0,66          | –           | –             |
| якість продукції  | –           | –             | 13          | 1,09          |
| Оподаткування   |             |               |             |               |
| індексация  | 13          | 1,22          | –           | –             |
| оподаткування суми дооцінки   | 7           | 0,66          | –           | –             |
| Оцінка макроекономічних показників  |             |               |             |               |
| оцінка демографічної ситуації   | 2           | 0,19          | 1           | 0,08          |
| оцінка природних ресурсів   | 4           | 0,38          | 6           | 0,50          |
| оцінка доходів та рівня життя населення   | 1           | 0,09          | 6           | 0,50          |
| Інші  | 344         | 32,36         | 673         | 56,18         |
| <b>Всього</b>   | <b>1063</b> | <b>100,00</b> | <b>1198</b> | <b>100,00</b> |

Із даних, наведених у табл. 2, можна зробити висновок, що оцінка є багатограним поняттям, яке знаходить відображення у публікаціях, присвячених різним сферам діяльності: бухгалтерському обліку, аудиту, управлінню, оподаткуванню та ін. Переважно при дослідженні оцінки в бухгалтерському обліку дослідниками розглядається оцінка в розрізі його об'єктів. Так, значну питому вагу становить частка статей, присвячених обліковому відображенню необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, землі) та їх переоцінки, у вітчизняних періодичних виданнях – 236 статей (19,2 %), у російських періодичних виданнях – 135 статей (11,27 %). Це зумовлено важливим значенням необоротних активів у господарській діяльності підприємства, необхідністю постійного удосконалення методики їх відображення в бухгалтерському обліку, здійсненні аналізу та контролю. Окремого розгляду заслугоує оцінка землі (66 статей у періодичних виданнях України, 18 статей – виданнях Росії), актуальність даного напрямку протягом всього аналізованого періоду спричинена необхідністю відображення операцій купівлі-продажу, застави, обміну, дарування, успадкування і оренди землі, а в ринкових умовах – необхідністю правильного визначення вартості земельних ділянок для повноцінного розвитку ринку земель. Значну частину публікацій як в Україні, так і в Росії присвячено нормативному регулюванню питань оцінки 199 статей (18,72 %) та 25 статей (2,09 %), відповідно. Актуальність відображення питань оцінки в законодавчих документах викликана великою кількістю об'єктів бухгалтерського обліку, до яких застосовується вартісне вимірювання, наявністю та неузгодженістю бухгалтерського (фінансового) обліку, податкових розрахунків і незалежної оціночної діяльності. Підвищений інтерес у науковців викликає питання оцінки господарської діяльності та фінансового стану (фінансових результатів) суб'єкта господарювання, зокрема, у періодичних виданнях України – 36 статей (3,39 %); у періодичних виданнях Росії – 122 статті (10,18 %). Результати аналізу дають змогу зробити висновок, що комплексно питання оцінки в бухгалтерському обліку в Україні та Росії майже не розглядається, тому необхідною є подальша розробка питання з метою обґрунтування єдиних методичних підходів до оцінки в бухгалтерському обліку.

Необхідність виявлення актуальних питань вартісного вимірювання в Польщі спонукала до огляду збірників наукових праць у розрізі дослідників і напрямів дослідження (табл. 3).

За результатами аналізу даних табл. 3 виявлено, що значна питома вага публікацій польських науковців припадає на дослідження застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку – 8 статей (24,24 %). За влучним висловом д.е.н., проф. Е. Вишневіського (E. Wiszniewski), введення категорії "справедлива вартість" у систему оцінок

бухгалтерського обліку передбачає постановку перед науковцями кругами завдань, зокрема, усунення неточностей та інтерпретаційних неоднозначностей, пов'язаних із справедливою вартістю [5, С. 308]. Також підвищений інтерес дослідників спостерігається до питання застосування оцінки в бухгалтерському обліку відповідно до вимог МСФЗ – 5 статей (15,15 %). Варто зауважити, що організацію і ведення бухгалтерського обліку в Польщі регламентує Закон про бухгалтерський облік, який, на відміну від вітчизняного, є досить розгорнутим та обґрунтованим. Проте у випадку виникнення спірних питань, які не регламентовані польським законодавством, бухгалтери керуються вимогами МСФЗ.

Таким чином, у контексті дослідження публікацій у українських, російських і польських науково-практичних виданнях виявлено ряд проблемних питань оцінки в бухгалтерському обліку, які характерні для теорії і супроводжують практичну діяльність суб'єктів господарювання. До таких питань належать: неконвенційність понятійного апарату; відсутність єдиної класифікації оцінок; необхідність вибору з широкого спектру адекватного способу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та необхідність закріплення способу оцінки в обліковій політиці підприємства; механізм застосування оцінки за справедливою вартістю; необхідність організації дієвого внутрішнього контролю застосування оцінки в бухгалтерському обліку, відсутність методики оцінки нових об'єктів облікового відображення, таких як інтелектуальний капітал, інвестиційна нерухомість, біологічні активи, екологічна діяльність підприємства. Розглянемо їх більш детально.

Неконвенційність понятійного апарату. Невирішеним залишається питання узгодження термінологічного апарату оцінки в межах однієї країни та світового співтовариства в цілому. В межах країни не рідко спостерігаються відмінності у визначенні облікових понять відповідно до національних стандартів (які регламентують ведення фінансового обліку) та нормативних документів (які регулюють ведення податкових розрахунків). Також виникають розбіжності у понятійному апараті внаслідок некоректного перекладу облікової літератури, зокрема, Міжнародних стандартів фінансової звітності, Загальноприйнятих правил бухгалтерського обліку (GAAP), Міжнародних стандартів оцінки, особами, які не володіють фаховими знаннями з бухгалтерського обліку. Необхідною є розробка в Україні єдиного підходу до визначення категорій "оцінка", "незалежна оцінка", а також включення даних понять до термінологічного апарату Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Крім того, для налагодження плідної співпраці між бухгалтерами, оціновачами та фінансистами необхідною є розробка єдиного глосарію, що забезпечить обґрунтований підхід до однозначного трактування понять.

Таблиця 3. Аналіз публікацій в “Теоретичних зошитах з бухгалтерського обліку” (Польща) у розрізі науковців за проблематикою оцінки в бухгалтерському обліку

| Питання, що розглядалися                            | Ц. Копіла (Cyrul Kotyla) | М. Марцінковська (Monika Marcinkowska) | А. Маазур (Alicja Mazur) | Д. Мініська (Danuta Mińska) | М. Невідома (Maria Niewiadoma) | Й. Пфаф (Józef Pfaf) | М. Краєвський (Miroslaw Krajewski) | Й. Стефаняк (Joanna Stefaniak) | М. Свідерська (Małgorzata Świdarska) | В. Гос. С. Холко (Waldemar Gos. Stanislaw Holko) | П. Біляський (Pawel Bielawski) | А. Пьосік (A. Płosik) | Т. Гарбушевеч (Tomasz Gabruszewicz) | А. Шухта (Anna Szychta) | С. Сурдиковська (S. Syrdukowska) | Е. Пелікатій (Edward Pielichaty) | В. Скочильна (Wanda Skoczylan) | М. Добія (Mieczyslaw Dobija) | М. Френдзель (Maciej Frenzel) | М. Сікорська (Marita Sikorska) | Р. Дилоє (Renata Dyląg) | М. Схеїтцер (Marcell Schweizer) | Разом |
|---|--------------------------|--|--------------------------|-----------------------------|--------------------------------|----------------------|------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|--|--------------------------------|-----------------------|-------------------------------------|-------------------------|----------------------------------|----------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------|---------------------------------|-------|
| <b>Загальні положення</b>                           |                          |  |                          |                             |                                |                      |                                    |                                |                                      |  |                                |                       |                                     |                         |                                  |                                  |                                |                              |                               |                                |                         |                                 |       |
| Оцінка активів і пасивів                            | -                        | -                                      | -                        | +                           | +                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | +  | -                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | +                             | -                              | -                       | -                               | 4     |
| Оцінка за справедливою вартістю                     | -                        | -                                      | +                        | -                           | -                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | +                                   | -                       | +                                | +                                | -                              | +                            | +                             | +                              | +                       | -                               | 8     |
| Значення вартості в бухгалтерському обліку          | -                        | -                                      | -                        | -                           | -                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | +                             | -                              | -                       | +                               | 2     |
| Принципи оцінки активів і пасивів                   | -                        | -                                      | -                        | +                           | +                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 2     |
| Оцінка в відповідності до МСФЗ                      | -                        | -                                      | -                        | +                           | -                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | +                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | +                             | +                              | +                       | -                               | 5     |
| <b>За окремими об'єктами бухгалтерського обліку</b> |                          |  |                          |                             |                                |                      |                                    |                                |                                      |  |                                |                       |                                     |                         |                                  |                                  |                                |                              |                               |                                |                         |                                 |       |
| Оцінка фінансових інструментів                      | +                        | +                                      | -                        | -                           | -                              | -                    | -                                  | +                              | -                                    | -  | +                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 4     |
| Оцінка незавершеного виробництва                    | -                        | -                                      | -                        | -                           | -                              | +                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 1     |
| Оцінка результатів господарської діяльності         | -                        | -                                      | -                        | -                           | -                              | -                    | -                                  | -                              | +                                    | -  | -                              | -                     | -                                   | +                       | -                                | -                                | -                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 2     |
| Оцінка інвестиційних проектів                       | -                        | -                                      | -                        | -                           | -                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | +                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | -                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 1     |
| Оцінка нематеріальних активів та людського капіталу | -                        | -                                      | +                        | -                           | -                              | -                    | -                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | +                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 2     |
| Оцінка вартості підприємства                        | -                        | -                                      | -                        | -                           | -                              | -                    | +                                  | -                              | -                                    | -  | -                              | -                     | -                                   | -                       | -                                | -                                | +                              | -                            | -                             | -                              | -                       | -                               | 2     |

Відсутність єдиної класифікації оцінок. Класифікація оцінки є вихідним моментом її застосування і відображення результатів в бухгалтерському обліку. Розгляд видів оцінки є важливим для вивчення економічної сутності оцінки, оскільки виділення обґрунтованих ознак класифікації, сприяє вищому ступеню її пізнання. Порівняння існуючих класифікацій дозволило зробити висновок про відсутність одностайної думки серед дослідників стосовно видів оцінки. Пріоритетною повинна бути класифікація оцінок для виконання завдань бухгалтерського обліку з урахуванням економічної сутності оцінки. Проте, існуючі економічні класифікації оцінок мають недоліки, зокрема, недостатню деталізацію окремих складових.

Необхідність вибору з широкого спектру адекватного способу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та необхідність закріплення способу оцінки в обліковій політиці підприємства. Об'єктивна варіативність способів оцінки зумовлена функціями бухгалтерського обліку для конкретного підприємства і запитами користувачів бухгалтерської звітності в певній економічній ситуації. На вибір методу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку впливає ряд факторів: зовнішніх, пов'язаних з особливостями функціонування економіки країни, розвитком ринкових відносин, системою оподаткування, та внутрішніх, які визначаються організаційними особливостями та специфікою діяльності суб'єкта господарювання.

Важливе значення оцінці необхідно приділити в ході формування облікової політики підприємства, оскільки при вартісному вимірюванні об'єктів бухгалтерського обліку виникають проблемні питання, пов'язані з вибором найбільш оптимального методу оцінки, її впливу на вартість майна і зобов'язань, розмір прибутку та економічного ефекту діяльності суб'єкта господарювання. Тому для реалізації триєдиного завдання бухгалтерського обліку та запобігання виникненню небажаних ситуацій на підприємстві необхідним є затвердження Положення про облікову політику з обов'язковим зазначенням пріоритетного методу оцінки об'єктів бухгалтерського

обліку. Крім того, узагальнюючи вже існуючі надбання країн СНД, доцільно методику вибору та застосування оцінок у бухгалтерському обліку регламентувати на нормативному рівні через розробку П(С)БО “Облікова політика підприємства”. Необхідність запровадження П(С)БО “Облікова політика підприємства” обумовлена необхідністю науково обґрунтованої систематизації законодавства з питань оцінки в бухгалтерському обліку.

Застосування оцінки за справедливою вартістю. Для сучасної системи бухгалтерського обліку характерним є розширення діапазону методів оцінки. Все більшої популярності як в Україні, так і за кордоном набуває оцінка за справедливою вартістю, застосування якої суперечить принципу консерватизму в бухгалтерському обліку. Вітчизняні дослідники віддають перевагу оцінці за витратним підходом, який є обґрунтованим і документально підтвердженим, а зарубіжні – оцінці за справедливою вартістю, яка є суб'єктивною за своїм характером (крім відображення фактично здійснених господарських операцій передбачає розкриття потенційних можливостей підприємства). Невирішеними залишаються такі аспекти застосування оцінки за справедливою вартістю, як уточнення сутності зазначеного поняття, пошук чіткого алгоритму розрахунку справедливої вартості та її застосування в бухгалтерському обліку.

Необхідність організації дієвого внутрішнього контролю оцінки в бухгалтерському обліку. Рациональна організація бухгалтерського обліку неможлива без налагодження дієвої системи контролю на підприємстві. В сучасних умовах господарювання ефективно налагоджений внутрішній контроль сприяє підвищенню достовірності бухгалтерської інформації. Зокрема, від обґрунтованого вибору методу оцінки залежить достовірність отриманої користувачами фінансової звітності інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень. Якість системи контролю зростає при автоматизації ведення бухгалтерського обліку. Застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку дозволяє скоротити обсяги

облікових робіт і одночасно збільшити оперативність облікових даних, розширити аналітичні можливості економічної служби підприємства з метою забезпечення керівництва необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

На основі проведеного аналізу публікацій в українських, російських і польських науково-практичних видань встановлено, що для вітчизняної та зарубіжної практики ведення бухгалтерського обліку характерним є ряд спільних проблемних питань. Зокрема, проблема квантифікації вартості в бухгалтерському обліку, узгодження термінологічного апарату оцінки, відсутність єдиної класифікації оцінки, запровадження методів оцінки, задекларованих в МСФЗ, без їх адаптації до особливостей вітчизняної системи бухгалтерського обліку, необхідність вибору з широкого спектру адекватного способу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та закріплення способу оцінки в обліковій політиці підприємства, застосування оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку, необхідність організації дієвого внутрішнього контролю оцінки в бухгалтерському обліку, необхідність удосконалення системи вартісного вимірювання таких об'єктів бухгалтерського обліку, як інтелектуальна власність, інвестиційна нерухомість, фінансові інструменти тощо.

Вивчення актуальних проблем застосування оцінки в бухгалтерському обліку у Україні, Росії та Польщі дозволило виявити пріоритетні напрями удосконалення організації та методики оцінки різних об'єктів бухгалтерського обліку. У цілому подальший розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку в даних

напрямах сприятиме усуненню неконвенційності понятійного апарату, розробці єдиних методологічних принципів і підходів до оцінки в бухгалтерському обліку та підвищенню достовірності інформації про результати діяльності та фінансовий стан підприємств.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
2. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир, 1998. – 383 с.
3. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учёт", 2007. – 88 с.
4. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учеб. пособ. для вузов. / Я.В. Соколов – М.: Аудит. Юнити, 1996. – 636 с.
5. *Wiszniewski E.* Wartość godziwa – wybrane problemy // Problemy wyceny w rachunkowości. Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu / Redakторы naukowі: Tereza Cebrowska, Waldemar Doktuś. – Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2001. – № 911. – Str. 299-308.

СУПРУНОВА Ірина Валеріївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

#### **Наукові інтереси:**

- проблеми оцінки в бухгалтерському обліку;
- теорія бухгалтерського обліку