

ОЦІНКА В ЕКОНОМІЧНИХ ТЕОРІЯХ: ЕВОЛЮЦІЯ ТА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК КАТЕГОРІЙ

Досліджено взаємовплив і взаємозумовленість методології бухгалтерського обліку та економічної теорії через обґрунтування взаємозв'язку економічних категорій “цінність”, “вартість”, “ціна” та “оцінка”

Постановка проблеми. Ґрунтовне дослідження економічних категорій передбачає їх розгляд через призму економічної науки, яка включає як економічну теорію, так і бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік як економічна наука базується на знаннях (поняттях, категоріях, твердженнях) економічної теорії. Зокрема, один із принципів бухгалтерського обліку, а саме оцінку (вартість) безпосередньо пов'язаний з нею. Вивчення наукових здобутків економічної теорії щодо взаємозв'язку категорій “цінність”, “вартість” і “ціна” сприятиме удосконаленню оцінки в бухгалтерському обліку. Таким чином, необхідність теоретичного обґрунтування взаємовпливу і взаємозумовленості методології бухгалтерського обліку та економічної теорії визначає актуальність теми дослідження.

Метою дослідження є удосконалення методики бухгалтерського обліку через розкриття взаємозв'язку та взаємозумовленості категорій “цінність”, “вартість”, “ціна” та “оцінка” як передумови ефективного вартісного вимірювання.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Об'єктивне висвітлення будь-якої проблеми неможливе без вивчення напрацювань попередніх дослідників. Не є винятком і проблема взаємозв'язку методології бухгалтерського обліку та економічних теорій, яка як у вітчизняній, так і у зарубіжній літературі не дістала належного висвітлення. Проте чимало праць присвячено дослідженню проблем вартості та оцінки. Великий внесок у вивчення даних питань на різних історичних етапах здійснили:

В. Афанасьєва, Ф. Беста, Ф. Бутинець, О. Галаган, Л. Гальперін, А. Гільбо, Л. Гомберг, Ф. Гюґлі, М. Дембінський, Ф. Єзерський, Н. Кіпарісов, Г.Н. Климко, А.П. Ковалев, І. Коверо, А.Н. Козирев, Б. Котрульї, Е. Леоте, Л.Г. Ловінська, І. Малишев, Н.М. Малюга, К. Маркс, А. Маршалл, Дж. Ст. Мілль, В. Медведєв, К. Менгер, Є. Мудров, П. Німчинов, Л. Пачолі, У. Петті, П.Ж. Прудон, Д. Рікардо, О. Рудановський, Г. Сімон, Ж.-Б. Сей, А. Сміт, С. Татур, М.І. Туган-Барановський, І. Шер, Е. Шмаленбах, Дж. Фрідман, Р. Фішер, Г. Хольцер та ін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Трактуючи сутності вартості економістами у різні часи відрізняється і, відповідно, формує її розуміння для застосування в бухгалтерському обліку. Розглянемо детальніше це питання.

Вартість є однією з найбільш важливих економічних категорій, навколо якої велось багато досліджень. Ще Аристотель зазначав: “Все, що бере участь в обміні, повинно бути якимось чином співставлено... Для здійснення обміну повинна існувати якась одиниця, яка базується на умовності” [7, с. 425]. Вартість і є цією “умовністю”. Жоден термін не викликав стільки непорозумінь і дискусій, як вартість. Поняття вартості є вихідним пунктом найістотніших відмінностей у концепціях різних економічних шкіл (рис. 1).

Проблема трактування вартості не залишилася поза увагою українських теоретиків. Роздуми про таку категорію, як “цінність”, зустрічаються ще в документі “Руська Правда”. Великий внесок у

дослідження питань вартості та цінності внесли українські вчені М. Балудянський, І. Вернадський, С. Десницький, Д. Заточеник, Т. Степанов, М. Туган-Барановський, Г. Цехановецький, чії здобутки займають

вагоме місце у розвитку та становленні світової економічної науки. Важливим внеском українських дослідників в розвиток економічної теорії було доповнення трудової теорії цінності дослідженнями в сфері впливу попиту.



Рис. 1. Еволюція теорій вартості та ціни

Дискусії щодо змісту категорій "вартість" і "цінність" виникли при перших спробах вивчення закономірностей функціонування обміну і ведуться до цього часу. Конкуруючими залишаються два основоположні підходи до

з'ясування вартості об'єкта товарно-грошових відносин: трудової (класичної) теорії вартості та маржиналізму (граничної корисності). Перший з них визначає вартість затратами праці, а другий – граничною корисністю благ.

Існує значна кількість позицій щодо джерела формування вартості. Так ряд вчених вважають, що вартість створюється працею, капіталом, залежить від матеріально технічного прогресу, управляється різноманітними міжнародними та глобальними процесами. Інші зазначають, що вона включає в себе природну компоненту, визначається вкладеною в товари енергією, залежить від їх корисності, ринкової кон'юнктури, психології мас і т.п. Перелічені позиції мають право на існування, є досить обґрунтованими, володіють своїм змістом, логікою, власними перевагами і недоліками. Проте така різноплановість позицій ще раз підтверджує непросту природу вартості.

У сучасній економічній енциклопедії вартість трактується, як економічна категорія, яка виражає уречевлену в товарах та послугах суспільне необхідну працю й економічні відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці й обміном товарами та послугами. В основі вартості товару та послуги покладена суспільно необхідна праця, його суспільна споживча вартість (корисність) та рідкісність. Перші два фактори відіграють вартісноутворюючу роль для більшості відтворюваних товарів і послуг, третій – для незначної групи невідтворюваних товарів і послуг (наприклад, шедеври мистецтва) або відтворюваних послуг у незначних масштабах [3, с. 154].

Традиційне трактування вартості стає недостатнім. Воно не враховує зростаючу роль підвищення якості товару, тобто його можливості задовольняти більше за об'ємом потреб або потреби більш високого рівня, воно не відображає рухливості та взаємозамінності потреб та виробничих ресурсів. Вартість виступає поняттям не лише фізичним, а соціальним, оскільки крім природних властивостей речі, виражає суспільне відношення між виробниками товарів.

Як бачимо, категорія вартості складна і багатогранна. Вартість виступає в якості універсального параметра співставності різних товарів в процесі їх ринкової взаємодії. Вона не

існує в статистиці, а лише в русі. Саме в цьому і полягає її основне призначення. Якщо позбавити вартість властивостей вимірника суспільної цінності товарів, тоді вона втратить будь-яку продуктивність, і стає аморфною, феєричною категорією.

Вартість та цінність взаємопов'язані між собою. Цінність виступає економічною категорією, яка визначає всі властивості товарів, які є корисними для кінцевого споживача, уособлюючи єдність економічної корисності блага і економічних витрат на його виробництво. Для кожної людини цінність певного товару буде відрізнятися, що спричинено її суб'єктивним характером. Поняття цінності є значно ширшим за поняття вартості, оскільки цінність формується у свідомості людини, коли оцінюється споживчі властивості, а не виникає під час виробництва цього товару. Крім того, цінність лежить в основі вартості, є вихідною категорією щодо неї. Вартість виступає основним економічним вимірником і співвимірником цінності для кожного окремого об'єкту та виводиться бухгалтерським методом – шляхом переведення власної натуральної цінності товару (який також володіє певною корисністю) у грошову оцінку.

Взаємозв'язок вартості та цінності і їх суспільне значення, має своє відображення в ціні. Ціну можна вважати формою грошового вираження вартості та цінності товару. Ціна поєднує інтереси як споживачів, так і виробників. Вартість спонукає товаровиробника виготовляти продукцію, а цінність – купувати даний товар у виробника.

Ціна, як і вартість, є історичною категорією, що виникла і сформувалася в процесі зародження і розвитку обміну. В процесі найпростішого натурального обміну доводилося використовувати ціни як обмінні пропорції, що забезпечують еквівалентність обміну. Вчені намагалися пояснити, що являє собою ціна і що лежить в її основі, чому одні товари обмінюються на інші в певних пропорціях. Намагання вчених дати відповідь на поставлені питання знайшли своє відображення в різних теоріях ціни (рис. 1).

Вибір та застосування об'єктивних цін має багатоаспектний вплив на функціонування підприємства, оскільки ціни знаходяться у тісній економічній залежності від інших сторін діяльності підприємства (виробничої, соціальної, фінансової, інноваційної, маркетингової та ін.), від їх рівня залежить результат діяльності підприємства. Крім того, ціна є джерелом для прийняття суб'єктами господарювання управлінських рішень. Налагодження ефективного використання цін на підприємстві забезпечує дотримання принципу обачності в бухгалтерському обліку, тобто запобігає заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Ціна тісно пов'язана із вартістю товару. В ідеалі ціна рівноваги, встановлена на основі врівноваження попиту і пропозиції, відповідає вартості (або суспільно-необхідним витратам праці на його виробництво) даного товару. Неспівпадання попиту й пропозиції та відповідне коливання цін навколо вартості товару є формою прояву закону вартості і важливим механізмом регулювання суспільного виробництва, так зростання ринкових цін вище їх вартості стимулює розширення виробництва, зниження цін нижче вартості вимагає зниження обсягу виробництва товару. Коливання ринкових цін визначають найважливіші функції закону вартості: вимірювальна, стимулююча, диференціації виробників¹.

Проте на сьогодні ціна продуктів фактично відрізняється від вартості їх виробництва, не відображаючи реальні суспільні витрати. Значний вплив на процес ціноутворення мають обставини, які в основному не мають об'єктивного підґрунтя, зокрема, кон'юнктура ринку, доступ до дефіциту й влади,

інформаційний пресинг тощо. Щоб запобігти цьому, ціна товару повинна мати об'єктивний зміст, відображати весь комплекс суспільних витрат, витрачених на їх виготовлення, а сфера дії попиту-пропозиції повинна бути обмежена суспільною доцільністю. Наряду з певною свободою, ціни повинні володіти логікою, носити продуктивний зміст, виконувати цілком конкретні функції.

Не можемо погодитися з думкою Осіпова Ю.М., що "економіка розраховує ціни сама, володіючи для цього трансцендентним механізмом, про який тільки і можна сказати, що він вартісний. І не вже цього мало – стверджувати, що економіка і є механізмом ціноутворення, вона для цього й існує – вся цілком, і без економіки тут не обійтися... Саме тому й існують ціни, ті самі ціни, які розраховуються самою економікою – трансцендентно" [5, с. 56-57].

Нерегульований процес ціноутворення є недопустимим як для окремого підприємства, так і для держави в цілому, оскільки може мати негативні фінансово-економічні та соціальні наслідки. Механізм ціноутворення має велике значення для достовірності облікового відображення, адже на ньому ґрунтується оцінка об'єктів обліку. Досліджуючи дане питання, зупинимося на розгляді взаємовпливу розвитку бухгалтерського обліку та ціноутворення, залежно від змін економіко-соціальних умов (табл. 1).

Таким чином, становлення та розвиток теорій ціноутворення перебували у тісному взаємозв'язку із розвитком бухгалтерського обліку. На сучасному етапі для забезпечення об'єктивності оцінювання об'єктів обліку та їх порівнюваності між суб'єктами господарювання необхідно регламентувати процес ціноутворення на державному рівні.

Економічні категорії, до яких відносяться вартість, цінність та ціна є абстракціями, теоретичними обґрунтуваннями, адже економіка зародилася на основі бажання усвідомити принципи роботи господарського механізму. Для практичного ж застосування необхідна інтерпретація цих категорій, що розглядаються прикладними економічними науками, до яких відноситься бухгалтерський облік.

¹ Вимірювальна (порівняння) – зіставлення граничної корисності даного товару з суспільними граничними витратами на його виробництво. Стимулююча – вплив закону вартості на розвиток виробничих відносин. Диференціації виробників – товаровиробники, які не досягли рівня суспільно-необхідних витрат – зазнають збитків; які досягли нижчих витрат – нарощують свій прибуток.

Таблиця 1. Вплив розвитку бухгалтерського обліку на формування ціноутворення

Історичний період	Характеристика бухгалтерського обліку	Вплив обліку на формування ціноутворення
Класична стадія формування бухгалтерського обліку (формування науки)		
ненауковий період (VI ст. до н. е. – I ст. до н. е.)	Облік виступає засобом контролю за збереженням і примноженням власності, розвитку системи обліку матеріальних цінностей, основ складського обліку та інвентаризації	Ціна встановлювалась відповідно до бажання продавців на товари для продажу з метою отримання прибутку; частково розглядалася проблема справедливості у ціноутворенні
період переходу до наукової обробки (поч. I ст. н. е. – поч. XVIII ст.)	Виникненням різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах (журналах, відомостях та ін.) у вигляді систематичних і хронологічних записів	Більшість досліджень з сфери ціноутворення були присвячені здійсненню записів операцій по купівлі і продажу товарів; товари обліковувались за продажними цінами, які встановлювалися на власний розсуд продавців та власників
науковий (раціональний) період: XVIII ст. до 1917 р.	Розвиток методології обліку як окремими авторами, так і колективами дослідників, формуються різні облікові теорії. Визнанням бухгалтерського обліку як науки. Формуються основні напрями в науці, за якими відбувається подальший її розвиток;	Проведено глибокі дослідження в галузі виробництва, торговельних та фінансових операцій. Формування перших теорій ціноутворення теоретиками економічної науки (теорія трудової вартості, теорія витрат виробництва, теорія трьох чинників виробництва);
з 1917 р. до II половина XX ст.	активний розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку на всіх рівнях (від національного до міжнародного) та поява нормативного обліку, яка була зумовлена потребами нового вирішення завдань, пов'язаних з врахуванням витрат і обчисленням собівартості	розвиток ще двох теорій ціноутворення (теорія граничної корисності та теорія попиту і пропозиції),
Неокласична стадія розвитку науки (формування науки)		
глобалізаційний період (II половина XX ст.)	Завершення формування системи фінансового обліку та створення систем управлінського обліку. Відбувається посилення ролі міжнародних організацій у сфері регламентації бухгалтерського обліку	Теорії ціноутворення розглядають не тільки встановлення ціни, а й набір практичних способів і методів, яких дотримуються при встановленні ринкових цін на конкретні види продукції, випущеної підприємством
інтеграційний період (XXI ст. – майбутнє)	Відбувається вивчення взаємозв'язку бухгалтерського обліку з іншими науками, широке залучення їх методів та вирішення наукових проблем бухгалтерського обліку на перетині інших наук – точних, технічних, природних, соціальних	На ряду з поняттям ціноутворення виникає поняття “цінова стратегія”, яке враховує крім витрат на виробництво продукції, і сам процес ціноутворення та його направленість на досягнуті результати. Здійснюються дослідження випадків застосування цінових стратегій та використання при їх формуванні результатів маркетингових досліджень

Між економічними категоріями “цінність”, “вартість” і “ціна” існує тісний зв'язок. Зазначені поняття поєднує грошова оцінка, яка будучи елементом методу бухгалтерського обліку та передумовою відображення фактів господарського життя в облікових регістрах, є поняттям досить складним і не обмежується рамками бухгалтерського обліку (рис. 3).

Відображені на рис. 3 поняття перебувають у тісному взаємозв'язку та є взаємообумовленими. Так:

по-перше, людина завжди оцінює оточуючі її явища й процеси з точки зору їх цінності для неї, і не завжди така оцінка має вартісне вираження. Цінність лежить в основі вартості, є вихідною категорією щодо неї. Цінність виступає економічною категорією, яка визначає всі властивості товарів, які є корисними для кінцевого споживача, уособлюючи єдність економічної корисності блага і економічних витрат на його виробництво. Оцінка є процесом надання цінності властивості вартості та є вираженням думки про цінність;



Рис. 3. Взаємозв'язок категорій "цінність", "вартість", "ціна" та "оцінка"

по-друге, вартість є однією з найважливіших категорій суспільних наук. Вартість виступає основним економічним вимірником і співвимірником цінності для кожного окремого об'єкту та обраховується бухгалтерським методом – шляхом переведення власної натуральної цінності речі (який також володіє певною корисністю) у грошову оцінку. Оцінка є процесом визначення вартості. Вартість є визначальною при виборі концепції бухгалтерського обліку і головною причиною суб'єктивізму облікових даних;

по-третє, взаємозв'язок вартості та цінності і їх суспільне значення, має своє відображення в ціні. Ціна є проявом економічних законів товарного виробництва та формується в процесі їх взаємодії. Ціна є історично сформованою економічною категорією, що характеризує вартість та цінність товару з точки зору грошового виразу. Ціна певної кількості товару складає його вартість, відповідно ціна є грошовим вираженням вартості товару. Ціна є базовою категорією при оцінці активів і господарських операцій.

Взаємозв'язок категорій "цінність", "вартість", "ціна" та "оцінка" є основою ефективного вартісного вимірювання об'єктів обліку, яке передбачає відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі. Саме вартісне вимірювання є особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів обліку.

Оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку. Оцінка призначена для узагальнення в обліку всіх подій та явищ, що

відбуваються в процесі господарювання за допомогою грошового вимірника. За допомогою оцінювання натуральні (речові та трудові) характеристики перетворюються на вартісні. Грошова оцінка господарських фактів, явищ та процесів є передумовою їх запису у системі бухгалтерського обліку, а саме у документах, на рахунках, у регістрах обліку та звітності. Натуральні показники, що зареєстровані в первинних документах переводяться в грошовий вимірник множенням встановленої ціни на кількість цінностей. За допомогою вартісного відображення об'єктів облікового відображення облік набирає не тільки узагальненого вигляду, а й стає важливим джерелом інформації для обчислення системи показників виробничої та фінансово-господарської діяльності, визначення фінансового стану, його платоспроможності підприємства.

Система вартісних оцінок, що застосовується в бухгалтерському обліку, має багатофункціональний характер. Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка активів, при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо. Цією обставиною пояснюється існування різноманітних способів та видів оцінок. Від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку

залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість прийняття ефективних управлінських рішень на підприємстві, оскільки наявність дозволених альтернативних варіантів оцінки дозволяє в межах облікової політики варіювати показником прибутку. Оцінка наділена великим значенням, разом з концепціями збереження капіталу вона визначає облікову модель.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Тісний взаємозв'язок та взаємообумовленість категорії “цінність”, “вартість”, “ціна” та “оцінка” є основою ефективного вартісного вимірювання об'єктів обліку, процесів та явищ господарської діяльності підприємства, в якому грошова оцінка виступає інструментом за допомогою якого відображається майновий стан та результати господарської діяльності підприємства.

Проведене узагальнення еволюції теорій вартості і ціни дозволяє пояснити різні концепції оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку на сучасному етапі. Так двоєдиний характер властивий економічній цінності та вартості, що теоретично втілюється у протиставленні трудової теорії вартості і теорії граничної корисності, в бухгалтерському обліку реалізується у протиставленні оцінки за історичною собівартістю і ринковою ціною (справедливою вартістю). Проте, протиставлення цих теорій виражає не тільки їх взаємозаперечення, але й взаємозумовленість. Науковці, незалежно від того, виходили вони з позицій “теорії витрат” або “теорії корисності”, починаючи аналіз вартості з поняття витрат, були вимушені звернутися до поняття корисності і, навпаки, починаючи з корисності, приходили до витрат. Так і бухгалтерському обліку ринкова оцінка не заперечує оцінки за собівартістю, а вибір однієї та заперечення іншої оцінки автоматично призводить до спотворення окремих характеристик діяльності господарюючого суб'єкта. Тому необхідним є не критика різних видів оцінки, а розумне та обґрунтоване їх поєднання.

Список використаної літератури:

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 328с.
2. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 620с.
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. Ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
4. *Ерухимович И.Л.* Ценообразование. – 2-е изд., стереотип. – К.: МАУП, 1999. – 108 с.
5. *Мазараки А.А., Ильин В.В.* Философия денег: Монография. – К.: Киев. нац. торг.-эконом. ун-т, 2004. – 719 с.
6. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.
7. *Чабанов В.Е.* Экономика XXI века, или Третий путь развития. – СПб.: БХВ-Петербург, 2007. – 736 с.: ил.
8. *Малюга Н.М.* Развитие теории бухгалтерского обліку: Монография. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.
9. *Ущатовський Ю.В.* Еволюція теорії цінності в українській економічній думці (від давнини до поч. ХХ століття). – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 268 с.

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

Наукові інтереси:

- проблеми оцінки в бухгалтерському обліку;
- теорія бухгалтерського обліку