

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ У РІЗНИХ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМАХ

*Відображенні спільні та відмінні риси оцінки господарських операцій на мікро- та макрорівнях.
Показані особливості оцінки таких макроекономічних категорій, як випуск,
проміжне та кінцеве споживання*

Постановка проблеми. Протягом цілої історії розвитку теорії бухгалтерського обліку дослідники приділяли оцінці багато уваги, розуміючи її важливість. Нині загально визнано, що оцінка – складова методу бухгалтерського обліку. На методологію та організацію реалізації функції оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку протягом всієї історії його існування найбільший вплив мали два чинники – гроші як вимірник вартості об'єктів бухгалтерського обліку та потреби управління в обліковій інформації. Вплив грошей, як вимірника вартості, зумовлений тим, що оцінка об'єктів бухгалтерського обліку здійснюється в певній грошовій одиниці і з використанням певних методів визначення вартості.

Вплив потреб управління в обліковій інформації на оцінку господарських об'єктів зумовлений тим, що бухгалтерський облік зокрема і господарський облік в цілому є видом управлінської діяльності, спрямованим на інформаційне забезпечення обґрунтування управлінських рішень. Зміна внутрішнього і зовнішнього середовища як підприємства, так і економіки в цілому впливає на змістовні аспекти управління, а отже на його інформаційні потреби і відповідно на методологічні та організаційні засади обліку й оцінки його об'єктів. Сучасні зміни в світовій економіці та економіці України вимагають посилення стратегічного управління, що, в свою чергу, посилило інтеграційні процеси між різними обліковими системами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Найбільших змін в умовах ринкових відносин зазнала оцінка як складова методу бухгалтерського обліку. Суттєво розширились її функції, урізноманітнилися види та методики розрахунку. Окремі питання оцінки в бухгалтерському обліку знайшли своє відображення в роботах українських вчених та ближнього зарубіжжя – М.Т. Білухи [1], Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова [3], В.В. Качаліна [4], М.В. Кужельного, В.Г. Лінника [5], Л.В. Ловінської [6], Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, В.Г. Швеця, І.Й. Яремка.

Мета дослідження полягає у відображенні спільних та відмінних рис оцінки у різних облікових системах. Показати особливості оцінки основних макроекономічних категорій по рахунку виробництва у системі національних рахунків.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Значний внесок в теоретичне обґрунтування сутності та функцій оцінки зробив Я. В. Соколов у праці "Основи теорії бухгалтерського обліку" [344]. В.Ф. Палій і Я. В. Соколов в доведенні тези, що оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, писали, що "без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнюючі показники" [9, с. 225]. Дослідження Н.М. Малюги в теоретичному плані спрямовано на доведення положення, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, деталізації класифікації оцінок, удосконаленню методик оцінки окремих об'єктів обліку, питанням розроблення облікової політики стосовно оцінки [8, с. 12; 7].

І.Й. Яремко в монографії "Економічні категорії в методології обліку" (2002 р.). Він зазначає: "З процедурної точки зору основним елементом методу обліку виступає подвійний запис, з економічної – оцінка майна і капіталу" [11, с. 96]. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що "оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних подій, здобутків господарювання для задоволення людських

потреб, інтересів, цілей суб'єкта" [2, с. 70]. Проте, ув'язавши бухгалтерську оцінку з маркетингом, фінансовим менеджментом та стратегічним обліком не було зроблено спроб проаналізувати місце оцінки в системі національних рахунків. Аналітична цінність системи національних рахунків (СНР) полягає в здатності ув'язати багато чисельні економічні явища на основі застосування єдиних одиниць обліку. У системі вимірюється поточна мінова вартість окремих елементів, які відображені на її рахунках, у грошовому вираженні. Іншими словами у СНР визначається вартість, за якою товари або інші види активів, послуги, праця бо наданий капітал фактично обмінюються або могли бути обміняні на готівку (готівкові кошти або ліквідні депозити).

Схема та структура системи національних рахунків значною мірою спирається на економічну теорію та принципи, а також на практику бухгалтерського обліку. Прийнято вважати, що в основі таких ключових понять, як виробництво, споживання та накопичення лежить економічна теорія. Коли практика бухгалтерського обліку суперечить економічним принципам, перевага надається останнім, оскільки СНР головним чином використовується для цілей економічного аналізу та виробітку політики.

У бухгалтерському обліку витрати зазвичай відображаються по первісній вартості, що частково обумовлено прагненням забезпечити повну об'єктивність відповідних рахунків. Облік за первісною вартістю передбачає, що товари або активи, які використовуються у виробництві, повинні оцінюватися виходячи з фактично понесених витрат на придбання цих товарів чи активів, незалежно від того, наскільки давно в минулому ці витрати мали місце. Разом з тим в СНР застосовується поняття витрат згідно визначенню прийнятому в економіці. Витрати пов'язані з використанням якого-небудь існуючого активу чи товару у процесі виробництва, вимірюються сумою, яка могла бути отримана при іншому використанні цього активу чи товару. На відміну від витрат на придбання активу, понесених у визначений момент у минулому, витрати втраченої корисності вираховуються відносно можливостей, втрачених на момент використання даного активу чи ресурсу. На практиці обліку витрат втраченої корисності найбільш відповідає облік за поточною вартістю, при якому використані у виробництві активи та товари оцінюються за їх фактичними або поточними ринковими цінами на момент здійснення виробництва.

Облік за поточною вартістю призводить до наслідків, які зачіпають всю систему національних рахунків. Один з головних принципів, який лежить в основі виміру валової доданої вартості і як наслідок, ВВП, полягає в тім, що випуск продукції та проміжне споживання повинні оцінюватися за цінами, які є поточними на момент здійснення виробництва. Це означає, що товари, які вилучаються виробниками із запасів матеріальних оборотних засобів, повинні бути оцінені за цінами, які діють на момент вилучення цих товарів, а не на момент їх надходження до запасів. Проте вказаний метод обліку зміни запасів матеріальних оборотних засобів зазвичай не використовується у бухгалтерському обліку. Так споживання основного капіталу розраховується в системі розраховується в системі національних рахунків на основі витрат втраченої корисності використання активів на момент їх використання, а не на основі цін, за якими дані активи були придбані. При стійкій інфляції

величина споживання основного капіталу може набагато перевищувати амортизацію за первісною вартістю, навіть якщо в СНР і в рахунках бухгалтерського обліку робляться однакові припущення відносно термінів служби активів, а також норм їх фізичного зносу та морального старіння. Відтак щоб уникнути плутанини, на відміну від терміна "амортизація", який зазвичай використовується у бухгалтерському обліку, в СНР використовують термін "поживання основного капіталу", так само як замість термінів "прибуток" або "поточний прибуток (від виробничої діяльності)" використовують термін "прибуток та прирівняні до нього доходи".

Розглядаючи вартісну оцінку у СНР відповідно до продуктів, необхідно зазначити, що виробник і користувач продукту по різному оцінюють його вартість. Це пов'язано з наявністю податків та субсидій на продукти, сплатою транспортних видатків та існуванням торгових націнок. У системі національних рахунків все використання реєструється у цінах покупців, враховуючи вище перераховані елементи, проте ці елементи виключаються із вартості випуску продукції.

Випуск продукції реєструється в базисних цінах. Базисна ціна визначається як сума, яку виробник отримує від покупця за одиницю виробленої продукції (товару або послуги), за мінусом любых виплачуваних податків плюс любі отримувані субсидії на продукт у зв'язку з його виробництвом чи продажем. Ця ціна не враховує транспортні видатки, які вказані виробником окремо у рахунках, що виставлені їм покупцю. На той випадок коли інформація по базисним цінам відсутня, випуск продукції може бути оцінений у цінах виробників.

Ціна виробника визначається як сума яку, виробник отримує від покупця за одиницю виробленої (товару або послуги), за мінусом різних видів податків на додану вартість (ПДВ), які отримуються ним з покупця. Ця ціна не враховує транспортні видатки, які нараховані виробником окремо.

Використання продуктів вимірюється у цінах покупців. Ціна покупців визначається як сума (за виключенням ПДВ та подібних податків), що повинні бути сплачені покупцем, щоб отримати поставку одиниці товару або послуги в установленний термін. Ціна що сплачується покупцем за будь який товар, враховує транспортні видатки, які окремо сплачуються покупцем у зв'язку з поставкою придбаних ним товарів на встановлену дату.

Різниця в оцінках продукту між моментом його виробництва та моментом його використання, наприклад, коли здійснюються видатки на кінцеве споживання, може бути досить істотною. Ця різниця може складатися з наступних компонентів:

- податки за мінусом субсидій на продукти, які сплачуються виробником;
- торгово-транспортні націнки, враховуючи податки за мінусом субсидій на продукти, що сплачуються оптовою та роздрібною торгівлею;
- транспортні видатки, враховуючи податки за мінусом субсидій на продукти, що сплачуються споживачем окремо;
- передбачуваний ріст якості продукції, що супроводжується зростанням об'єму її виробництва, за мінусом поточних втрат, пов'язаних зі зберіганням цієї продукції;
- холдинговий прибуток за період зберігання продукції виробником та оптовою та роздрібною торгівлею.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Узагальнюючи матеріал можемо відзначити, що основними джерелами даних, які використовуються при складанні національних рахунків є рахунки бухгалтерського обліку, податкові відомості та облікові документація адміністративного характеру. При цьому необхідно усвідомлювати, що жодне з вказаних джерел не може відповідати методиці оцінки, яка використовується в системі, і тому може виникнути необхідність у відповідному коригуванні даних. Так у бухгалтерському обліку, часто використовують більш консервативні оцінки, які не підходять для цілей національного рахівництва. Аналогічним чином вартісна оцінка для податкових процедур зазвичай не підходить для вирішення завдань макроекономічного аналізу. В той же час гармонізація бухгалтерського обліку та системи національних рахунків повинна виходити з розуміння того, що у найближчій перспективі СНР та бухгалтерський облік збережуть свої специфічні особливості, які обумовлені у вихідних постулатах.

Список використаної літератури:

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку / М.Т. Білуха. – К.: Видавництво КДТЕУ, 2000. – С. 692.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець. – [вид.2-е доп перероб.] – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 640.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – С. 704.
4. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – М.: Дело, 2000. – С. 432.
5. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. / Кужельний М.В., Лінник В.Г. / – К.:КНЕУ, 2001. – С. 334.
6. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 256.
7. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – С. 384.
8. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. к.е.н.:08.06.04 / Наталія Михайлівна Малюга / Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 1999. – С. 20.
9. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы, 1979. – С. 304.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 496.
11. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: [монографія] / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – С. 192.

КРАЄВСЬКИЙ Володимир Миколайович – кандидат економічних наук, доцент кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України

Наукові інтереси:

- взаємозв'язок мікро- макрорівнів обліку
- проблеми розвитку системи національних рахунків
- напрями гармонізації бухгалтерського обліку та системи національних рахунків