**Ловінська Людмила Геннадіївна. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : Дис... д-ра наук: 08.00.09 – 2007**

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | **Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України. – Рукопис.**  Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2007.  В дисертації обґрунтована концепція оцінки в бухгалтерському обліку підприємств.  Відповідно до зазначеної концепції вивчені класифікації оцінок, що використовуються в бухгалтерському обліку; досліджені методологічні засади та методичні прийоми оцінки активів та зобов’язань, висвітлені методологічнізасади та методичні прийоми нарахування зносу та амортизації необоротних активів, врахування змін їх потенційної корисності та переоцінки об’єктів бухгалтерського обліку у відповідності із зміною цін, курсів валют та впливу інфляції.  Оцінка доходів і витрат підприємств розглянуті в світлі сучасної концепції формування в бухгалтерському обліку фінансового результату, обґрунтована система визначення об’єкту оподаткування податком на прибуток за даними бухгалтерського обліку.  Удосконалення організації методологічного забезпечення реалізації функцій оцінки розглянуто в контексті організації бухгалтерського обліку підприємств як питання, пов’язаного з підходами до бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання. | |
| |  | | --- | | У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове рішення наукової проблеми щодо обґрунтування концепції оцінки в бухгалтерському обліку в сучасних умовах господарювання, яка визначає її теоретико-методологічні засади та є основою для удосконалення бухгалтерського обліку підприємств України. Проведені автором дослідження дозволили сформулювати такі висновки концептуального, методологічного та науково-прикладного характеру.  1. Оцінка - це складова методу бухгалтерського обліку, яка забезпечує вимірювання вартості об’єктів бухгалтерського обліку, визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов’язань, доходів та витрат, створення якісних характеристик облікової інформації, інформаційне обґрунтування оцінки ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб’єктів господарювання.  2. Оцінка є сферою прояву сутності грошей як суспільного еквівалента вартості товарів. Сучасні гроші мають кредитний характер, який проявляється у різній їх вартості в часі. Цей чинник спричиняє існування двох альтернативних підходів до оцінки об’єктів бухгалтерського обліку – оцінки за історичною вартістю і оцінки за поточною вартістю.  Вибір базової оцінки об’єктів бухгалтерського обліку є методологічною основою визначення підходів та способів обчислення вартості окремих об’єктів бухгалтерського обліку, а отже справляє вплив на зміст показників фінансової звітності.  Кожний з названих видів оцінки уособлює концептуальний підхід до мети фінансового менеджменту – збереження капіталу у фізичній чи фінансовій формах.  Превалюючою концепцією збереження капіталу в сучасному фінансовому менеджменті і відповідно бухгалтерському обліку є фінансова концепція. Це обумовлено тим, що використання історичної вартості як базової оцінки створює умови для контролю відтворення капіталу у його грошовій формі. З іншого боку – дає можливість оцінити ефективність процесу відтворення шляхом визначення фінансового результату як приросту капіталу у його грошовій формі.  3. Оцінка є сферою прояву зв’язку бухгалтерського обліку як науки з економічною теорією. Зокрема неоінституціоналізм як напрямок економічної теорії є теоретичним підґрунтям розширення функцій оцінки та залучення нових її видів та  методів.  Оцінка в світлі сучасних підходів до сутності та функцій грошей, теорії трансакційних витрат виконує ключову роль в бухгалтерському обліку, пов’язану з пристосуванням його методології до потреб ринкового середовища.  4. Господарська діяльність в бухгалтерському обліку розглядається як кругооборот капіталу, який формалізується у вигляді доходів, витрат, фінансового результату. Разом з активами та зобов’язаннями вони є об’єктами бухгалтерського обліку і відповідно об’єктами оцінки.  5. Функції оцінки вимагають використання двох видів оцінок - якісних і вартісних. Відповідно якісні оцінки забезпечують визначення критеріїв визнання об’єктів бухгалтерського обліку, інформаційне підґрунтя оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства. Вартісні – вимірювання вартості об’єктів бухгалтерського обліку, а саме активів, зобов’язань, капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів.  6. Концепція збереження капіталу - ключова ознака класифікації вартісних оцінок в бухгалтерському обліку, оскільки вона визначає превалюючий напрямок відтворення капіталу – у його фізичній формі чи у фінансовій, що в свою чергу впливає на обрання базової вартісної оцінки.  7. Обрання методичних підходів до оцінки залежить від моменту оцінки – дати визнання, дати списання, дати складання звітності.  Процедура визнання об’єктів бухгалтерського обліку стосується активів та зобов’язань, доходів та витрат.  Фінансова концепція збереження капіталу припускає у певних межах використання поточної вартості за умови, що історична вартість залишається базовою оцінкою.  8. У всіх випадках вибуття активів, за виключенням погашення дебіторської заборгованості та вибуття запасів на виготовлення продукції і надання послуг, визначається фінансовий результат від операції вибуття, який представляє собою різницю між вартістю, по якій активи списуються з балансу (історичною), і вартістю, по якій вони вибувають з підприємства (поточною).  9. Монетарні активи та зобов’язання списуються з балансу (вибувають) як за фінансової, так і за фізичної концепцій збереження капіталу за вартістю їх визнання. Всі зобов’язання без винятку, як і дебіторська заборгованість, є передумовою проведення розрахунків, тобто руху грошових коштів, тому вартість, за якою вони визнані в балансі, є і вартістю списання.  10. Регулювання балансової оцінки основних засобів та нематеріальних активів відбувається шляхом відображення у балансі суми нарахованого зносу. Одночасно із зносом нараховується амортизація.  Знос та амортизація – поняття не тотожні, хоча й споріднені. Нарахування зносу довгострокових активів – це зменшення їх історичної вартості з метою підвищення релевантності показників фінансової звітності. В той час як амортизація – елемент витрат звітного періоду, тобто засіб відшкодування вкладеного раніше капіталу, джерело майбутніх капітальних інвестицій, і, як наслідок, - складова фінансової політики підприємства.  11. Визнання втрат від зменшення корисності активу в бухгалтерському обліку за своїм економічним змістом може тлумачитися як регулювання його балансової вартості, оскільки відображення проведеної процедури здійснюється як збільшення суми нарахованого зносу. Поняття “балансова вартість” необхідно включити в П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”, оскільки його відсутність ускладнює розуміння процесів, пов’язаних з регулюванням історичної вартості в системі бухгалтерського обліку підприємств України, зокрема у процесі відображення господарських операцій, пов’язаних із зменшенням та відновленням корисності.  12. Вибір концепції збереження капіталу є вихідною точкою визначення методологічних засад коригувань показників бухгалтерського обліку з метою врахування впливу зміни цін та інфляції. Так, за фінансової концепції збереження капіталу використовується метод загальної купівельної спроможності або, за іншою його назвою, метод коригування у зв’язку зі зміною купівельної спроможності грошей. За фізичної концепції – метод обліку поточної вартості, за іншою назвою, метод обліку за поточними витратами.  При корегуванні показників фінансової звітності в умовах гіперінфляції необхідно виділити монетарні та немонетарні статті. Такий поділ є важливим тому, що монетарні статті вже виражені в тій одиниці виміру, що діє на дату звітності і не належать до перераховування.  Немонетарні статті, облік яких ведеться за чистою поточною вартістю, переносяться за сумами, що діють на дату звітності, без перерахування. Усі інші немонетарні активи і зобов’язання перераховуються.  13. Зростання індексу цін більше 10 % свідчить про наближення галопуючої інфляції, що має бути враховано при оцінці активів підприємства. З цієї причини такий поріг суттєвості доцільно встановити для переоцінки нематеріальних активів та запасів у методичних рекомендаціях з їх бухгалтерського обліку аналогічно основним засобам.  14. Розрахунок фінансового результату стає можливим в результаті попереднього визнання та оцінки витрат і доходів.  Розбіжність між фінансовим результатом, що є об’єктом оподаткування, і бухгалтерським прибутком обумовлена різним економічним змістом бухгалтерського і податкового прибутків, а точніше - різними економічними інтересами користувачів цих показників. Користувачем показника бухгалтерського прибутку є дійсний власник або потенційний власник (інвестор) підприємства. Його зацікавленість стосовно показника прибутку полягає у тому, щоб отримати інформацію щодо ефективності діяльності підприємства, його фінансової стійкості у майбутньому.  Податковий прибуток визначається за тим же методом, що й бухгалтерський, однак користувач інформації про нього - держава. Вимоги держави до показника прибутку як об’єкту оподаткування дещо інші. Мета держави - створення фінансових ресурсів, тобто державного бюджету для виконання певних урядових програм. Її цікавить достовірність обчислення об’єкту оподаткування.  15. Підхід до розв’язання проблеми податкового обліку, використаний в даному дослідженні, спирається на запропоновану автором концепцію оцінки, що дозволило податковий облік розглядати як підсистему саме бухгалтерського обліку, а не оперативного обліку.  Методологічним підґрунтям податкового обліку є тлумачення його сутності як способу оцінки і узагальнення доходів і витрат, активів і зобов’язань підприємства з метою оподаткування.  Методика ведення податкового обліку має ґрунтуватись на принципі відображення об’єктів бухгалтерського обліку за оцінкою, що відповідає стандартам бухгалтерського обліку, з паралельним обчисленням податкових різниць, які являють собою відхилення в оцінці витрат, доходів, активів і зобов’язань. Така методика процедурно пояснюватиме порядок формування кожного виду податкових різниць.  16. Запровадження на практиці запропонованої концепції оцінки можливе лише за умови створення методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку як організаційної передумови її реалізації.  В сучасних умовах господарювання розуміння предмету організації бухгалтерського обліку не може обмежуватися лише рамками підприємства, оскільки в умовах державного регулювання бухгалтерського обліку такий підхід не охоплює питань організації створення та запровадження методологічного і методичного забезпечення обліку на національному рівні. Враховуючи цю обставину, а також міжнародний досвід нормативного забезпечення бухгалтерського обліку, предмет його організації можна конкретизувати такими об’єктами: національна система бухгалтерського обліку, яка складається з підсистем обліку для корпоративного сектору, малого та середнього бізнесу, державного сектору, системи бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання.  17. Система бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання незалежно від його галузевої приналежності, форми власності, географічного розташування включає в організаційному плані звітність і поточний бухгалтерський облік.  Запропоноване в роботі тлумачення поточного обліку дозволяє визначити структуру методичного забезпечення його ведення, яка має включати методичне забезпечення обліку активів, зобов’язань, доходів та витрат підприємства.  Класифікація звітності за призначенням, джерелом інформації для її складання і економічним змістом показників, що в ній містяться, дозволила встановити, що бухгалтерська звітність – це звітність, яка складається за даними бухгалтерського обліку і поділяється на фінансову, податкову та статистичну, а також інші види звітності, що використовують грошовий вимірник і ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Таке тлумачення звітності доводить також можливість і доцільність складання податкової звітності за даними бухгалтерського обліку.  18. Вирішення організаційних питань розроблення і запровадження методологічного і методичного забезпечення на рівні суб’єкта господарювання – завдання державного регулювання бухгалтерського обліку в умовах його реформування.  Аналіз національної системи бухгалтерського обліку в Україні дозволяє зробити висновок, що на практиці є неврегульованими питання відповідальності за розробку і впровадження методологічного і методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутні єдині підходи щодо реформування бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки.  19. Державне регулювання має дві складові: державну політику щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку та визначення обов’язкових для суб’єктів господарювання елементів їх власної облікової політики.  Державна політика щодо розвитку національної системи бухгалтерського обліку має бути спрямована на реалізацію певної стратегії його реформування. Для створення такої стратегії необхідно визначити концепцію реформування, положення якої мають стати складовими державної політики і напрямками діяльності Міністерства фінансів України – органу виконавчої влади, який забезпечує державне регулювання бухгалтерського обліку та координацію діяльності інших органів виконавчої влади, відповідальних за реалізацію національної облікової політики. | |