

УДК 657.372.5

**МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗНАЧЕННЯ ОЦІНКИ В МОДЕЛЮВАННІ
ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

DOI 10.32782/2224-6282/151-14

JEL: L81, M11, M41

**Крутова А. С., д.е.н.,
Нестеренко О. О., д.е.н.***Харківський державний університет харчування та торгівлі*

Метою статті є розкриття методологічного значення оцінки та розкриття її ролі у моделюванні облікової системи торговельного підприємства. Обґрунтовано, що результатом оцінки має стати оціночний показник, що проводиться після складного процесу, обраного із набору значень, отриманих при застосуванні адекватних методів оцінки. Проаналізовано основні положення міжнародних стандартів оцінки. В статті доведено, що стійка тенденція розвитку нових торговельних форматів випереджає наявність розроблених моделей оцінки. Існуюча організація бухгалтерського обліку товарних операцій не задовольняє вимогам щодо формування інформаційного забезпечення підприємств сучасних торговельних форматів. В зв'язку з цим виникає необхідність в визначенні методів оцінки активів, зобов'язань, витрат, інвестицій та фінансових інструментів торговельного підприємства, яка є основою обліку та здатна забезпечити високу достовірність і інформативність звітних даних, задовольнити баланс інтересів різних груп користувачів звітності і виконувати ряд інших завдань. Обґрунтовано, що прийоми бухгалтерського обліку, що формують оцінку активів, порядок визнання виручки і списання витрат мають безпосередній зв'язок з оподаткуванням, з одного боку, і фінансовим положенням організації, яке демонструється засновникам (учасникам), потенційним інвесторам і кредиторам – з іншого. Систематизовано методи оцінки, які можуть застосовувати торговельні підприємства стосовно різних об'єктів обліку на різних етапах господарського процесу та фазах життєвого циклу підприємства. Досліджено методологічні аспекти облікового моделювання як засобу розвитку облікової методології та основи для вдосконалення облікової практики. Розроблено алгоритм оцінки об'єктів обліку в процесі моделювання облікової системи торговельного підприємства в якому оцінка відіграє ключову роль як на етапі первинного, так і вторинного моделювання облікової системи, включаючи процедури виявлення об'єктів бухгалтерського обліку, які потребують оцінювання, вибору методу оцінки, фіксації обраного методу оцінки в обліковій політиці та ведення бухгалтерського обліку відповідно до прийнятого методу оцінки. Розглянуті методологічні аспекти моделювання облікової системи торговельного підприємства забезпечать більш гнучке оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку та визначення ціни реалізації товарів відповідно до сформованої кон'юнктури ринку; посилення якості отриманої інформації та її цінності для стейкхолдерів; зниження трудомісткості бухгалтерських робіт.

Ключові слова: облікова система; торговельне підприємство; оцінка; метод бухгалтерського обліку; об'єкти оцінки; моделювання

© Крутова А. С., д.е.н., Нестеренко О. О., 2019

UDC 657.372.5

METHODOLOGICAL SIGNIFICANCE OF THE VALUATION IN THE MODELING OF A TRADING COMPANY ACCOUNTING SYSTEM

DOI 10.32782/2224-6282/151-14

JEL: L81, M11, M41

**Krutova A., Dr. of Econ. Sc.,
Nesterenko O., Dr. of Econ. Sc.***Kharkiv State University of Food Technology and Trade*

The purpose of the article is to reveal the methodological value of accounting valuation and disclose its role in the modeling of a trading company accounting system. It is substantiated that the result of evaluation should be an indicator, which is carried out within a complex process, selected from a set of values obtained by the adequate assessment methods application. The main provisions of international valuation standards are analyzed. It has been proved in the article proves that the stable tendency of development of new trading formats outstrips the existence of the developed models of valuation. Existing organization of commodity transactions accounting does not satisfy the requirements of management information support formation for enterprises of modern trading formats. In this context, there is a need to determine the methods of valuation of assets, liabilities, income, investments and financial instruments of a trading enterprise, which is the basis of accounting and is able to provide high reliability and informational content of the reporting data, satisfy the balance of interests of different groups of reporting data users and perform a number of other tasks. It is substantiated that the accounting techniques that form assets valuation, revenue recognizing procedure and writing off costs are directly related to taxation, on the one hand, and organization financial position, which is shown to the founders (participants), potential investors and creditors – on the other. Valuation methods have been systematized that can be applied by trading companies for different accounting objects at different stages of the business process and phases of the enterprise life cycle. Methodological aspects of accounting modeling as a mean of accounting methodology development and basis for accounting practice improvement are investigated. The algorithm of accounting objects valuation in the process of a trading company accounting system modeling is developed in which valuation plays a key role both at the stage of primary and secondary modeling of accounting system, including procedures of identifying of accounting objects that need to be evaluated, choosing of valuation method, fixing the method of measurement used in accounting policies and accounting in accordance with adopted method of measurement. The methodological aspects of a trade enterprise accounting system modeling will provide more flexible valuation of accounting objects and determination of the sale price of goods in accordance with the current market conditions; enhance the quality of received information and its value to stakeholders; reduce the complexity of accounting process.

Keywords: accounting system; trading company; valuation; accounting method; valuation objects; modeling

Актуальність. Етимологія та історія терміну «оцінка» пояснюють його неоднозначність, оскільки сам термін походить від латинського дієслова *valere*, початкове значення якого полягало в можливості отримувати користь або задоволення. Цінність означає стійкі якості речей, які є емпірично засвідченими. Саме це підводить нас до висновку, що оцінка існування таких „ознак” передбачає досить трудомісткий

процес, адекватний методологічний базис та досить розвинений синтетико-аналітичний інструментарій. Таким чином ми ставимо під сумнів процес, завдяки розвитку якого ми встановлюємо, відкриваємо, підкреслюємо та формуємо цінність і, відповідно, здійснюємо оцінку. Таким чином, під оцінкою слід розуміти дію – оцінювання, результатом якої є величина, кількість, ціна, вартість – тобто тип цінності, кваліфікований як нормальний, розумний, реалістичний. Цінність – це результат теоретичного підходу, який може бути простим порівнянням або результатом більш-менш складного обчислення, застосовуючи формулу, метод або математико-економічну модель. Оцінка має базуватися на логічній чи суворій математичній основі. Результатом оцінки має стати оціночний показник, що проводиться після складного процесу, обраного із набору значень, отриманих при застосуванні адекватних методів оцінки.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. дослідженню оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку присвятили увагу такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Грабова, С.Ф. Голов, В.М. Жук, А.Г. Загородній, Т. Г. Камінська, О. С. Лемішовська, Л. Г. Ловінська, Н.М. Малюга, С. В. Свірко, Я. В. Соколов, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швець та інші вчені.

Л. Г. Ловінською визначено, що функція оцінки впливає із її сутності і полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнювати різнорідні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і звітності [1]. Відносно облікової оцінки слушною є думка С.Ф. Голова, який зазначає: «...У сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності негрошових вимірників та описової інформації, що призводить до необхідності адаптації традиційних методів бухгалтерського обліку для потреб управління і розробки нових методів [2]. Згідно з визначенням, наведеним у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [3].

На важливості оцінки у розвитку економічних систем наголошується і міжнародною спільнотою. Так, міжнародні стандарти оцінки (МСО) на сьогоднішній день є тими галузевими стандартами, які, напевно, найбільш динамічно розвиваються в світі. Починаючи з 2009 року вони

зазнають змін і доповнень кожні два роки. Оцінка є способом переведення облікових об'єктів з натуральних вимірників в грошові, тобто присвоєння обліковому об'єкту грошового виразу. За МСО в основі процесу оцінювання вартості лежить база оцінки (іноді її називають «стандартом вартості»), яка характеризує основоположні принципи оцінки. База оцінки може впливати або обумовлювати вибір методів, вихідних даних і припущень, а також впливати на підсумковий висновок про вартість. МСО 104 «Бази оцінки» визначає такі види вартості, що можуть бути використані в процесі оцінки: ринкова вартість; ринкова орендна плата; справедлива вартість; інвестиційна вартість / цінність; синергетична вартість; ліквідаційна вартість; справедлива вартість за МСФЗ; справедлива ринкова вартість по ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку); справедлива вартість згідно закону або передбачена законодавством окремих країн [4].

«Поза грошовою оцінкою немає та не може бути системи бухгалтерського обліку» [5]. Разом з тим, сучасні інформаційно-комунікаційні технології торговельної діяльності впливають на практику обліку, а не тільки на його природу. З практичного ж боку методичною основою бухгалтерського обліку є його метод, що виражається через систему способів і певних прийомів, які здійснюються за допомогою документації, інвентаризації, бухгалтерського балансу, системи синтетичних й аналітичних рахунків, використання методу подвійного запису, оцінки майна та статей балансу, калькуляції та звітності підприємства. Виконання облікових процедур майже за всіма елементами методу бухгалтерського обліку вже переведено в електронний формат. Лише оцінка, яка є не об'єктивною мірою, а судженням. Тому, саме оцінка потребує першочергової уваги та високої кваліфікації працівників обліково-економічних служб.

Крім того, стійка тенденція розвитку нових торговельних форматів випереджає наявність розроблених моделей оцінки. Існуюча організація бухгалтерського обліку товарних операцій не задовольняє вимогам щодо формування інформаційного забезпечення підприємств сучасних торговельних форматів. В зв'язку з цим виникає необхідність в оцінці активів, зобов'язань, витрат, інвестицій та фінансових інструментів торговельного підприємства, яка є основою обліку та здатна забезпечити високу достовірність і інформативність звітних даних, задовольнити баланс інтересів різних груп користувачів звітності і виконувати ряд інших завдань. Тому метою даної статті стало розкриття методологічного

значення оцінки та визначення її ролі у моделюванні облікової системи торговельного підприємства.

Виклад основних результатів дослідження. В спектрі господарських операцій підприємств торгівлі основне місце займають товарні операції, а їх опрацювання складає найбільшу частку всіх обліково-контрольних робіт. В зв'язку з цим базовою передумовою ефективного функціонування торговельних підприємств є раціональне використання та управління оцінкою інформації, яка циркулює в системі товароруху, оскільки оцінка товарних запасів на всіх етапах товароруху безпосередньо впливає на формування показників фінансово-господарської діяльності підприємств торгівлі.

В період ринкових перетворень української економіки істотно змінилися вимоги до бухгалтерського обліку підприємств роздрібної торгівлі, відбулася переорієнтація в ієрархічній структурі користувачів звітних даних і їх інформаційних потребах. Різноманіття цілей і завдань, що висуваються новими власниками, зумовило різні підходи до організації обліку. Прийоми бухгалтерського обліку, що формують оцінку активів, порядок визнання виручки і списання витрат мають безпосередній зв'язок з оподаткуванням, з одного боку, і фінансовим положенням організації, яке демонструється засновникам (учасникам), потенційним інвесторам і кредиторам – з іншого. Варіюючи обліковою методологією в дозволених законом рамках, існує можливість обрати найбільш вигідний для себе спосіб ведення обліку, що забезпечує бажану величину прибутку.

На різних етапах облікової практики роль і функції оцінки та результати вартісних вимірів об'єктів обліку були різними за значимістю й, відповідно, за рівнем важливості розглядалася оцінка серед елементів методу побудови бухгалтерської системи. За історичний період становлення і розвитку бухгалтерського обліку відомі вчені та облікові школи сформулювали різноманітні принципи й методичний базис формування бухгалтерської оцінки, окремі з яких є актуальними і сьогодні. [6]. Важливість оцінки, як одного із елементів методу бухгалтерського обліку, визначається створенням передумов для виникнення і можливості використання такого наукового напрямку, як економічний аналіз. Лише завдяки вартісному вимірюванню в системі обліку з'являється можливість приведення результатів діяльності підприємства із фактів господарського життя в розрахункові фінансові показники, розробка їх планових і нормативних значень та можливість аналізу діяльності підприємства в цілому [7]. Сьогодні обліково-

економічною наукою напрацьовано підходи і вироблено стандартизовану методичку чисельних видів бухгалтерських оцінок. В таблиці представлено методи оцінки, які можуть застосовувати торговельні підприємства стосовно різних об'єктів обліку на різних етапах господарського процесу та фазах життєвого циклу підприємства (табл. 1).

Умови ринку та зростання конкуренції примушують вітчизняні підприємства торгівлі по-новому підійти до питань фінансового управління і оцінки об'єктів обліку, оскільки в сучасних умовах ці системи мають для компанії не менше значення, ніж її виробничий потенціал. Організаціям потрібна облікова оцінка, здатна забезпечити високу достовірність і інформативність звітних даних, задовольнити баланс інтересів різних груп користувачів звітності і виконувати ряд інших завдань. Крім того, виходячи з системного опису методу бухгалтерського обліку, стає очевидним, що розширення його комунікативних здібностей неможливо без цілеспрямованого багатоступінчастого моделювання облікової методології. При цьому жоден із традиційних елементів методу бухгалтерського обліку не дозволяє виконувати функцію логічного інформаційного взаємозв'язку всіх підсистем у системі управління підприємством торгівлі.

Дія традиційних елементів спрямована на виконання окремих облікових функцій у процесі задоволення інформаційних потреб користувачів.

Моделювання ж має діяти з самого початку – при отриманні уяви про сутність господарських операцій – до кінця – при виборі відповідного комунікаційного каналу забезпечення системи управління інформаційними ресурсами для оптимізації використання потенціалу підприємства й отримання прибутку.

Про використання моделювання як інструмента методології наукового пізнання бухгалтерського обліку мова йде в багатьох літературних джерелах. Багато дослідників визначають бухгалтерський облік як інформаційну модель підприємства, оскільки він має справу не з власне об'єктами, а з їх інформаційними характеристиками. Зокрема, В.Ф. Палій робить висновок, що метод бухгалтерського обліку дозволяє отримати кількісну модель предмета бухгалтерського обліку [8], причому інформаційні характеристики об'єктів обліку визначаються прийнятою при їх формуванні теоретичною концепцією й обраною методологією обліку.

Таблиця 1 – Методи оцінки об'єктів обліку на різних етапах господарського процесу та фазах життєвого циклу підприємства торгівлі

Види оцінок в обліку	Об'єкти обліку торговельного підприємства									
	Основні засоби	Нематеріальні активи	Запаси	Дебіторська заборгованість	Зобов'язання	Інвестиції, фінансові інструменти	Оренда	Дохід	Біологічні активи	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
первісна	+	+	+	+						
залишкова	+	+							+	
справедлива	+	+	+	+		+	+	+	+	
переоцінена	+	+								
ліквідаційна	+	+								
чиста вартість реалізації	+		+	+						
ціна продажу			+							
балансова вартість	+	+	+							
середньозважена собівартість			+							
собівартість	+	+	+	+	+	+	+			
собівартість перших надходжень			+							
облікова оцінка			+	+	+					

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
гарантована та негарантована ліквідаційна вартість							+		
теперішня вартість					+		+		
сума погашення					+				
теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень	+								
чиста відновлювана вартість	+								
нормативних затрат			+						
ідентифікована собівартість			+						
амортизована собівартість						+			
ринкова вартість						+			

Джерело: згруповано авторами

Під обліковою моделлю слід розуміти узагальнене уявлення про господарський процес із метою виявлення його основних елементів і взаємозв'язків між ними в системі управління підприємством. При побудові будь-якої моделі перед дослідником стоїть складне завдання – спростити дійсність, відкинувши усе другорядне та сконцентрувавши увагу на суттєвих особливостях об'єкта, а з іншого боку, не послабити зв'язку моделі з реальністю. Моделювання – це метод наукового пізнання, який ґрунтується на заміні предмета або явища, що визначаються, на їх аналог або модель, які містять істотні риси оригіналу [9]. Моделювання дозволяє розкрити первісну структуру будь-якої бухгалтерської категорії, що зустрічається на практиці.

Ураховуючи особливості ведення торговельної діяльності, слід наголосити, що моделювання є не тільки засобом облікової методології, а й основою для вдосконалення облікової практики. В торгівлі моделювання дозволяє виділити й розглянути всі теоретично можливі варіанти та відкинувши ті з них, що не є суттєвими для вирішення конкретної ситуації. У результаті за допомогою правил формалізації моделей здійснюється пошук потенційно можливих методологічних прийомів оцінювання об'єктів обліку. За цих умов практика розглядається як частина теорії, що дозволяє розробляти нові варіанти розв'язання завдань з обліку нових об'єктів, які виникають унаслідок упровадження сучасних технологій торговельної діяльності. При цьому, особливу важливість набуває облікова оцінка для великих торговельних мереж. Великий обсяг і інтенсивність надходження в апарат управління достовірно оціненої бухгалтерської (фінансової) інформації, необхідної для оперативного управління підприємством і підготовки звітності для зовнішніх користувачів, потребують систематизації і упорядкування інформаційних потоків і застосування сучасних інформаційних технологій, які включають в себе автоматизовані засоби зберігання, обробки та передачі даних. Крім того, методичні параметри облікової системи мають надавати можливість вибору варіантів відображення в обліку інформації про виробничо-господарську і фінансову діяльність, виходячи з альтернативних методів оцінювання. Технічно це відображається в можливості фіксації одних і тих же фактів господарського життя за різними оцінками. На рисунку 1 представлено алгоритм оцінки об'єктів обліку в процесі моделювання облікової системи торговельного підприємства в якому оцінка відіграє ключову роль як на етапі первинного, так і вторинного моделювання облікової системи, включаючи процедури виявлення об'єктів бухгалтерського

обліку, які потребують оцінювання, вибору методу оцінки, фіксації обраного методу оцінки в обліковій політиці та ведення бухгалтерського обліку відповідно до прийнятого методу оцінки.

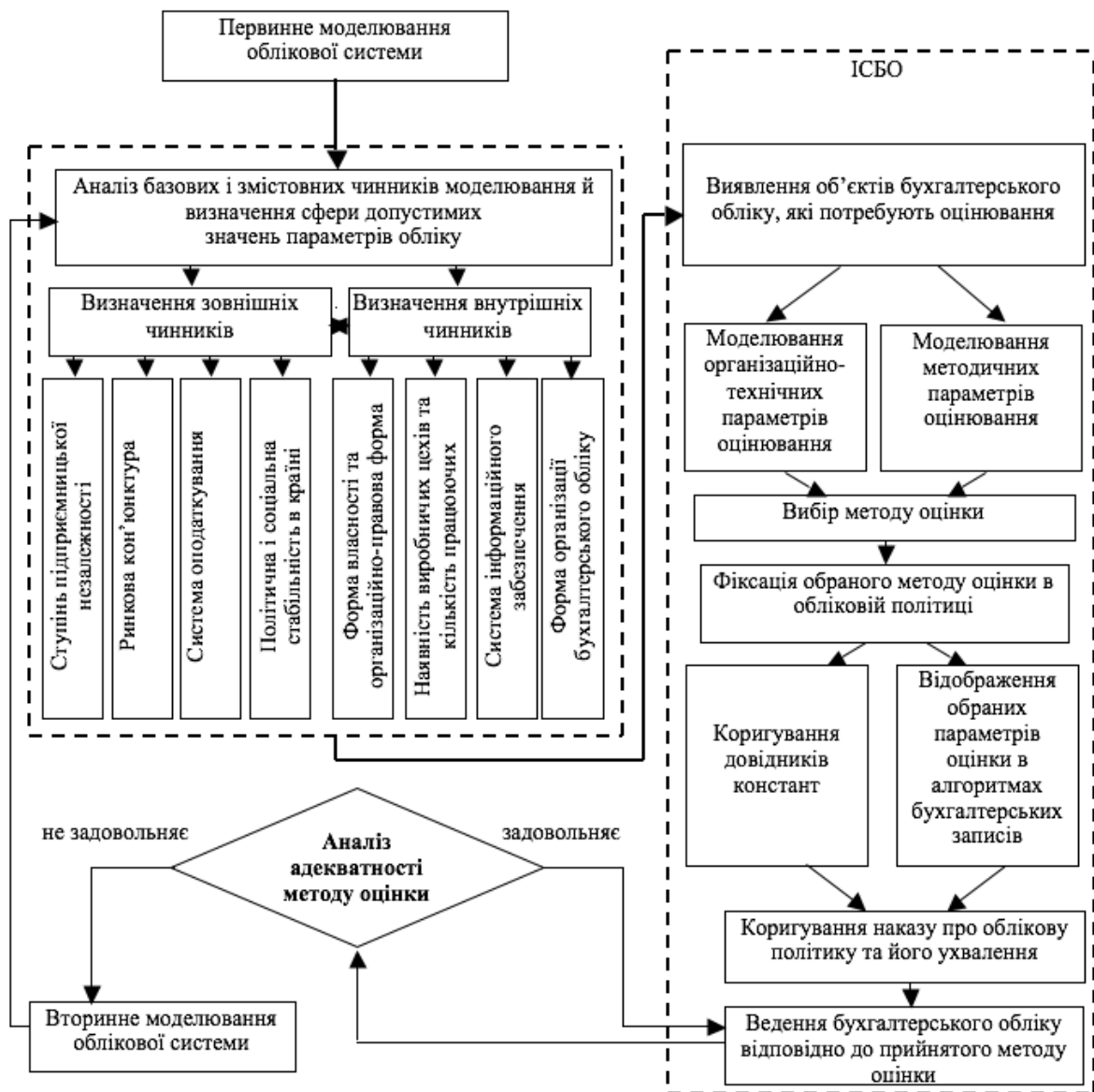


Рис. 1 Алгоритм оцінки об'єктів обліку в процесі моделювання облікової системи торговельного підприємства
Джерело: розроблено авторами

Висновки. Важливість оцінки для формування адекватної сучасним умовам господарювання підприємств торгівлі облікової системи доведено чисельними дослідженнями вітчизняних та зарубіжних науковців. Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку забезпечує формування обліковою системою достовірної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень та розкриття показників фінансової звітності. Використання розробленого алгоритму оцінки об'єктів обліку в процесі моделювання облікової системи торговельного підприємства

надасть можливість більш гнучко оцінювати об'єкти бухгалтерського обліку та визначити ціну реалізації товарів відповідно до сформованої кон'юнктури ринку; посилить якість отриманої інформації; знизить трудомісткість бухгалтерських робіт.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Ловінська Л. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ : 2007. 29 с.
2. Голов С. Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи і реалії. Облік і фінанси АПК. 2004. № 1. С. 17–23.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137, із змінами і доповненнями URL: <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-6.doc>.
4. Європейські стандарти оцінки EVS-2016 та Міжнародні стандарти оціночної діяльності IVS-2017: спільність і відмінності. URL: http://www.afo.com.ua/doc/IVS_2017_vs_EVS_2016_UA.pdf
5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2003. 496 с.
6. Лемішовська О. С. Оцінка в системі бухгалтерського обліку: ретроспективний аналіз принципів і методів. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. № 862. С. 155–161.
7. Корягін М. В. Оцінка в системі бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. 2018. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6576>.
8. Палий В. Ф. О методе бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет. 2006. №7. С. 55 – 60.
9. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 547 с.

REFERENCES:

1. Lovinska, L. (2007). Otsinka v suchasni systemi bukhgalterskoho obliku pidpriemstv Ukrainy [Estimation in the modern accounting system of Ukrainian enterprises]. Extended abstract of Doctor's thesis. Kyiv : 2007. [in Ukrainian].
2. Holov, S. F. (2004) Predmet i metod bukhgalterskoho obliku: mify i realii [Subject and method of accounting: myths and realities]. Oblik i finansy APK – Accounting and Finance APK, 1, 17–23 [in Ukrainian].
3. Vypravlennia pomylok i zminy u finansovykh zvitakh [Bug fixes and changes to financial statements]. (1999). Accounting provisions (standard) 6 from 28 May. Retrieved from: <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-6.doc>. [in Ukrainian].
4. Ievropeiski standarty otsinky EVS-2016 ta Mizhnarodni standarty otsinochnoi diialnosti IVS-2017: spilnist i vidminnosti [European EVS-2016 Valuation Standards and IVS-2017 International Valuation Standards: Community and Differences]. (n.d.). *afo.com.ua*. Retrieved from: http://www.afo.com.ua/doc/IVS_2017_vs_EVS_2016_UA.pdf. [in Ukrainian].

5. Sokolov, Ya. V. (2003). *Osnovy` teorii bukhgalterskogo ucheta. [Fundamentals of accounting theory]*. M. : Finansy` i statistika. [in Russian].
6. Lemishovska, O. S. (2017). Otsinka v systemi bukhgalterskoho obliku: retrospektyvnyi analiz pryntsyviv i metodiv [Valuation in the accounting system: a retrospective analysis of principles and methods]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika». Seriiia : Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku : zbirnyk naukovykh prats. Lviv : Vydavnytstvo Lvivskoi politehniky - Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Series: Management and Entrepreneurship in Ukraine: Stages of Formation and Problems of Development: Collection of Scientific Papers. Lviv: Lviv Polytechnic Publishing House. 155–161. [in Ukrainian].*
7. Koriahin, M. V. (2018). Otsinka v systemi bukhgalterskoho obliku [Valuation in the accounting system]. *Efektivna ekonomika – An efficient economy*, 10. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6576>. [in Ukrainian].
8. Palij, V. F. (2006). O metode bukhgalterskogo ucheta [On the method of accounting]. *Bukhgalterskij uchet – Accounting*, 7, 55 – 60. [in Russian].
9. Maliuha, N. M. (2005). Bukhgalterskyi oblik v Ukraini: teoriia y metodolohiia, perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: theory and methodology, prospects for development]. Zhytomyr : ZhDTU. [in Ukrainian].