

УДК 657.421.1

Задніпровський О.Г.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Київський національний торговельно-економічний університет

Мартинів І.К.

кандидат економічних наук,
молодший науковий співробітник науково-дослідної частини,
Київський національний торговельно-економічний університет

ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ЗАСАДИ ПОЛІВАРІАНТНОСТІ

У статті досліджено процес оцінки основних засобів. Виявлено, що у складі необоротних активів вітчизняних підприємств основні засоби найбільшу частку займають у промислових підприємствах (25%), підприємствах транспорту (16,8%) та підприємствах, що провадять свою діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування (6%). Встановлено, що для визначення вартості основних засобів необхідно удосконалити підходи до їх класифікації. З метою визначення адекватної вартості основних засобів з подальшим відображенням у системі бухгалтерського обліку доцільно використовувати такі групи основних засобів, що враховують їх корисність, інтенсивність використання та ліквідність: за рівнем участі у виробничій (операційній) діяльності (операційні, надлишкові), за спеціалізацією (спеціалізовані, неспеціалізовані).

Ключові слова: основні засоби, оцінка основних засобів, змішана модель оцінки, міжнародні стандарти оцінки, справедлива вартість.

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ: ОСНОВЫ ПОЛИВАРИАНТНОСТИ

Заднепровский А.Г., Мартынив И.К.

В статье исследован процесс оценки основных средств. Выявлено, что в составе внеоборотных активов отечественных предприятий основные средства наибольшую долю занимают в промышленных предприятиях (25%), предприятиях транспорта (16,8%) и предприятиях, осуществляющих свою деятельность в сфере административного и вспомогательного обслуживания (6%). Установлено, что для определения стоимости основных средств необходимо усовершенствовать подходы к их классификации. С целью определения адекватной стоимости основных средств с последующим отражением в системе бухгалтерского учета целесообразно использовать такие группы основных средств, которые учитывают их полезность, интенсивность использования и ликвидность: по степени участия в производственной (операционной) деятельности (операционные, избыточные), по специализации (специализированные, неспециализированные).

Ключевые слова: основные средства, оценка основных средств, смешанная модель оценки, международные стандарты оценки, справедливая стоимость.

MEASUREMENT OF FIXED ASSETS IN ACCOUNTING: THE FOUNDATIONS OF POLYVARIANT

Zadniprovsnyi Oleksandr, Martyniv Iryna

The article examines the process of valuation of fixed assets. It was found that in the composition of fixed assets of domestic enterprises, fixed assets occupy the largest share in industrial enterprises (25%), transport enterprises (16,8%) and enterprises operating in the area of administrative and auxiliary services (6%). It is determined that the current requirements for the preparation of financial statements of enterprises involve the use of a mixed model of valuation of fixed assets, which allows the use of different types of values for different assets, which allows to reflect the impact of changes in prices in the active market for non-monetary assets. It is established that in order to determine the value of fixed assets, it is necessary to improve approaches to their classification. In order to determine the adequate value of fixed assets with subsequent reflection in the accounting system it is expedient to use the following groups of fixed assets that take into account their usefulness, intensity of use and liquidity: by the level of participation in production (operational) activities (operating, surplus), by specialization (specialized, non-specialized). It is established that in the valuation of specialized fixed assets the method of depreciated replacement cost is used (recalculated in proportion to the change in the gross carrying amount of the asset, so that the carrying amount of the asset after revaluation is equal to the revalued amount. This method is often used when an asset is revalued using an index to determine its amortized cost (paragraph (a) paragraph 35 of IAS 16)). To assess non-specialized fixed assets, a methodical tool for determining fair value (cost, revenue, comparative) (paragraph 38 of the

National Standard No. 1 "General principles for valuation of property and property rights") is used. It is revealed that in the presence of an active market for specialized fixed assets, it is also possible to determine their fair value.

Keywords: fixed assets, valuation of fixed assets, mixed model of valuation, international standards of valuation, fair value.

*Вища спритність полягає в тому, щоб всьому знати справжню ціну.
Франсуа де Ларошфуко, «Максими і моральні роздуми»*

Постановка проблеми. У складі необоротних активів переважної більшості вітчизняних підприємств усіх галузей економіки основні засоби є найбільш вартісним елементом. За даними Державної служби статистики України вища питома вага основних засобів у складі необоротних активів підприємств за видами економічної діяльності у 2017 році припадає на промислові підприємства (25%), підприємства транспорту (16,8%) та підприємства, які провадять свою діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування (6%) (рис. 1) [1]. При цьому, сума капітальних інвестицій у матеріальні активи у загальній сумі капітальних інвестицій на вітчизняних підприємствах за 2014-2018 рр. складає більше 90% [1].

З метою ефективного управління основними засобами підприємств виникає необхідність адекватного відображення їх вартості на основі не лише урахування даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, але й факторів реальної оцінки таких об'єктів з метою визначення їх справедливої вартості. Фіктивізація капіталу підприємств за рахунок завищення оцінки вартості застарілого, непотрібного (такого, що не може використовуватись підприємством) або такого, що має низький ринковий інтерес майна суттєво спотворює експозицію, потребує проведення додаткових заходів з оцінювання (з використанням найманих оцінщиків або аудиторів) і в решті негативно впливає на інвестиційну привабливість бізнесу, відлякуючи інвесторів і надаючи недо-

вірну інформацію стейкхолдерам. Вимоги вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, на жаль, не дають можливості врахувати всі особливості основних засобів як об'єктів оцінки, та чіткі критерії застосування різних її видів стосовно таких об'єктів. Необхідність систематизації способів оцінки основних засобів для різних потреб з метою їх адекватного відображення їх вартості у фінансовій звітності суб'єктів господарювання зумовило вибір теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання оцінки основних засобів активно досліджувався такими вченими, як М.І. Бондар, С.Ф. Голов, О.К. Єлісеєва, Ю.П. Зима, Г.Г. Кірейцев, О.І. Коблянська, М.В. Корягін, Н.М. Самбурська, В.В. Сопко, О.А. Петрик та багатьма іншими. Зважаючи на значний доробок науковців, перехід вітчизняних підприємств до складання фінансової звітності за МСФЗ та МСБО, удосконалення методичних підходів до оцінки основних засобів у Міжнародних стандартах оцінки, поліваріантність критеріїв релевантності інформації щодо вартості основних засобів засновниками підприємств зумовлює цілий ряд питань, що потребують наукового пошуку, пов'язаних із проведенням переоцінки основних засобів у системі бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є удосконалення методичних підходів до процесу оцінки основних засобів з метою їх відображення у фінансовій звітності підприємств.



Рис. 1. Необоротні активи підприємств за видами економічної діяльності станом на кінець 2017 р.

Джерело: сформовано авторами на основі [1]

Виклад основного матеріалу. Вчені-обліковці та практики констатують, що серед головних чинників виникнення глобальних фінансово-економічних криз, було і є застосування недостовірних (переважно завищених) оцінок активів підприємства на основі використання справедливої вартості [2, с. 62]. І навіть без цілеспрямованого спотворення вартості лише один вид оцінки завжди буде давати тільки фрагмент уявлення про стан об'єкту.

На сьогодні у системі бухгалтерського обліку, як зазначають С.Ф. Легенчук, Н.М. Королюк [3] використовується змішана модель оцінки, під якою розуміється використання в обліку декількох видів оцінок. Ханс Хугерворст (Hans Hoogervorst), голова Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB), в 2015 р на конференції МСФЗ в Парижі зазначив наступне: «Історична вартість в якійсь мірі ґрунтується на справедливій вартості; їй необхідна певна ступінь поточних вимірювань для того, щоб залишатися актуальною. Вона зовсім не вільна від суб'єктивності переоцінок і далеко не завжди стабільна... Історична вартість досить чутлива до зловживань. Підсумовуючи вищесказане: все уразливості, що зазвичай відносять до справедливої вартості, так само доречні і для історичної. Обидві вартості – історична і поточна – мають свої переваги і недоліки. Отже, не варто постійно нехтувати однією на користь іншої. В кінцевому підсумку все залишається на вибір самого укладача звітності, але загальні рекомендації тут такі:

Якщо природа бізнесу передбачає використання активів в комбінації з іншими активами для виробництва товарів або надання послуг, це при інших рівних вказує більше на застосування історичної вартості.

Якщо природа бізнесу передбачає більше торгівлю активами або зобов'язаннями на активних ринках, це вказує більше застосуванні справедливої вартості» [4].

Змішана модель оцінки також використовується у Концептуальній основі фінансової звітності. Це означає, що для різних об'єктів та різних цілей доцільно застосовувати різні варіанти (а іноді і комбінації) способів їх вартісного вимірювання. Так, у розділі Концептуальних засад фінансової звітності б ««Оцінка» (Measurement)» наведено чотири види оцінки, що застосовуються в МСФЗ:

- історичну вартість;
- справедливу вартість;
- теперішню чи поточну (або ж- приведену) вартість;
- можливу ціну продажу (вартість погашення)

(ВС 6.8) [5, с. 12].

Відповідно до положень п. 15 МСБО 16, основні засоби під час їх первісного визнання оцінюються за собівартістю. Для оцінки основних засобів після їх первісного визнання в балансі передбачено дві моделі оцінки:

- за фактичною вартістю (cost model);
- за переоціненою вартістю (revaluation model) (п. 29 МСБО 16) [6].

Модель обліку за фактичною вартістю виходить з первісно визнаної вартості основних засобів, а модель переоцінки – з періодичних переоцінок основних засобів до справедливої вартості, а відтак, може застосовуватися до всіх об'єктів основних засобів, справедлива вартість яких, згідно п. 29 МСБО 16, «може бути надійно оцінена» [6].

Переоцінка об'єктів основних засобів проводиться за групами основних засобів. МСБО 16 «Основні засоби» наводить такі класи основних засобів (тобто груп активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання), як: земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання [6]. За основу такої класифікації основних засобів з метою їх відображення у системі бухгалтерського обліку взято їх натурально-функціональне призначення. Оскільки при переоцінці основного засобу певної групи підприємство має переоцінити всі об'єкти, які входять до цієї групи, виникає необхідність в удосконаленні підходу до класифікації основних засобів у системі бухгалтерського обліку за різними критеріями, що враховують їх корисність, інтенсивність використання та ліквідність (табл. 1).

Переоцінка основних засобів проводиться з метою визначення їх справедливої вартості. Для визначення справедливої вартості основних засобів законодавством України передбачено використання незалежної професійної оцінки для потреб бухгалтерського обліку. Також ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» передбачено такі випадки обов'язкового проведення оцінки [9]. Така оцінка проводиться професійним оцінювачем.

Вітчизняним законодавством здійснення оцінки основних засобів регулюється Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [8], Національним стандартом № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [9], Національним стандартом № 2 «Оцінка нерухомого майна». Згідно із ст. 9 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну

Таблиця 1. Класифікація основних засобів за критеріями використання

№ з/п	Класифікаційна ознака	Група основних засобів	Характеристика
1	Рівень участі у виробничій (операційній) діяльності	Операційні	активи, необхідні для діяльності підприємства
		Надлишкові	активи, що знаходяться у власності підприємства, але вважаються надлишковими у процесі виробництва товарів або надання послуг
2	Спеціалізація	Спеціалізовані	майно, яке у силу своєї специфіки володіє корисністю лише в обмеженій сфері його використання або для обмеженого кола конкретних користувачів і яке рідко продається на відкритому ринку інакше як у складі бізнесу або підприємства у володінні
		Неспеціалізовані	активи, які характеризуються наявністю розвиненого ринку, наявністю цінової інформації щодо здійснюваних трансакцій, відсутністю специфічних обмежень щодо використання поза бізнесом підприємства

Джерело: сформовано авторами на основі [7]

оціночну діяльність в Україні» [8] розроблюються нормативно-правові акти з оцінки майна на засадах міжнародних стандартів оцінки.

Визначена професійними оцінювачами справедлива вартість основних засобів зазначається у Звіті про оцінку майна, який з метою відображення її результатів в бухгалтерському обліку відповідно до МСФЗ повинен містити комплексну інформацію, необхідну для підготовки фінансових звітів компанією-замовником, які відповідають вимогам МСФЗ 16, зокрема: дата переоцінки; застосовані методи і суттєві припущення; межі, в яких вартості були визначені безпосереднім наглядом за цінами на активному ринку або за цінами недавніх ринкових угод, або були розраховані з використанням інших способів оцінки; строк корисної експлуатації активів.

Строком корисної експлуатації активів, як визначено у п. 6 МСБО 16 «Основні засоби», це:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу [6].

Оціночне поняття «ринкова вартість» та термін «справедлива вартість», який використовується в стандартах фінансової звітності, в цілому сумісні, хоча вони не у всіх випадках є еквівалентними. Відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», справедлива вартість – це ринкова вартість, а не оцінка з урахуванням специфіки об'єкта господарювання [10]. Водночас у МСБО 16 «Основні засоби» зазначено, що справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [6]. Згідно МСБО 16, активи включаються в баланс за їх справедливою вартістю на підставі наступних правил:

«Справедливу вартість землі та будівель, як правило, визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі. Справедливою вартістю

машин та обладнання є, як правило, їхня ринкова вартість, визначена за допомогою експертної оцінки» (МСБО 16, п. 32) [6].

«Якщо немає ринкового свідчення щодо справедливої вартості через вузькоспеціалізований характер об'єкта основних засобів, а також через те, що такий об'єкт рідко продається (за винятком випадків, коли він є складником бізнесу, що триває), тоді суб'єктові господарювання, можливо, буде треба попередньо оцінити справедливу вартість, застосовуючи підхід за доходом або за амортизованою відновлюваною собівартістю» (МСБО 16, п. 33) [6].

Відтак, при оцінці спеціалізованих основних засобів використовується метод амортизованої відновлювальної собівартості (перерахунок здійснюється пропорційно до зміни валової балансової вартості активу, так що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює переоціненій сумі. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюється за допомогою індексу, щоб визначити його амортизовану відновлювану собівартість (ч. а) п. 35 МСБО 16)) [6]. Для оцінки неспеціалізованих основних засобів застосовують методичний інструментарій визначення справедливої вартості (витратний, дохідний, порівняльний (п. 38 Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [9]). Варто зазначити, що та при наявності активного ринку для спеціалізованих основних засобів визначення їх справедливої вартості також стає можливим.

Висновок. Сучасні вимоги до складання фінансової звітності підприємств передбачають використання змішаної моделі оцінки основних засобів, яка дозволяє застосовувати різні види вартостей для різних активів, що дозволяє відображати вплив зміни цін на активному ринку на немонетарні активи. Досягти цього можливо завдяки розробці такої класифікації груп основних засобів, за якої стане можливим здійснювати поліваріантність в оцінці, завдяки групуванню основних засобів за різними класифікаційними групами, що враховують їх корисність, інтенсивність використання та ліквідність.

1. Статистична інформація Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 21.06.2019).

2. Корягін М.В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку: монографія. Львів. ТОВ «НВП «Інтерсервіс». 2012. 261 с.

3. Легенчук С., Королюк Н. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці? Вісник ТНЕУ. 2011. № 2. С. 139-150.

4. Историческая стоимость vs. справедливая стоимость: не так далеки, как кажутся. URL: <https://gaap.ru/news/145204/> (дата звернення: 21.06.2019).

5. Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf> (дата звернення: 21.06.2019).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 21.06.2019).

7. Павлюковець М.П. Удосконалення організації та методика оцінки у клауд-комп'ютерній формі обліку. Економіка. Управління. Інновації. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_81 (дата звернення: 21.06.2019).

8. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» 12.07.2001 № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення: 21.06.2019).

9. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: затверджений Постановою КМУ від 10.09.2003 р. № 1440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> (дата звернення: 21.06.2019).

10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 01.01.2013 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068 (дата звернення: 21.06.2019).

1. Statystychna informatsiia Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Statistical information of the State Statistics Service of Ukraine]. Retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 21 June 2019).
2. Koriahin M.V. (2012). Otsiniuvannia vartosti pidpriemstva v systemi bukhhalterskoho obliku : monohrafiia [Estimation of the value of the enterprise in the system of accounting : monograph]. Lviv. TOV «NVP «Interservis».
3. Lehenchuk S., Koroliuk N. (2011). Pryntsyv istorychnoi vartosti v bukhhalterskomu obliku: buty chy ne buty v postindustrialnii ekonomitsi? [The principle of historical value in accounting: to be or not to be in the post-industrial economy?]. Visnyk TNEU, No. 2, pp. 139-150.
4. Ystorycheskaia stoykost vs. spravedlyvaia stoykost: ne tak daleky, kak kazhutsia [Historical cost vs. fair value: not so distant as it seems]. Retrieved from: <https://gaap.ru/news/145204/> (accessed 21 June 2019).
5. Conceptual Framework for Financial Reporting. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf> (accessed 21 June 2019).
6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 (MSBO 16) «Osnovni zasoby»: Standart, Mizhnarodnyi dokument vid 01.01.2012 r. [International Accounting Standard 16 (IAS 16), Fixed Assets: Standard, International Document from 01.01.2012]. Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (accessed 21 June 2019).
7. Pavliukovets M.P. (2014). Udoshkonalennia orhanizatsii ta metodyka otsinky u kloud-kompiuternii formi obliku [Improvement of the organization and methodology of evaluation in the computer-aided computer accounting form]. Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii, 1. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_81 (accessed 21 June 2019).
8. Zakon Ukrainy «Pro otsinku maina, mainovykh prav ta profesiinu otsinochnu diialnist v Ukraini» 12.07.2001 № 2658-III [Law of Ukraine "On evaluation of property, property rights and professional appraisal activity in Ukraine" dated July 12, 2001, No. 2658-III]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (accessed 21 June 2019).
9. Natsionalnyi standart № 1 «Zahalni zasady otsinky maina i mainovykh prav»: zatverdzhenyi Postanovoiu KMU vid 10.09.2003 r. № 1440 [National Standard No. 1 "General Principles of Appraisal of Property and Property Rights": approved by the CMU Decree No. 1440 of September 10, 2003]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> (accessed 21 June 2019).
10. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka spravedlyvoi vartosti» vid 01.01.2013 r [International Financial Reporting Standard 13 "Fair Value Measurement" as of 01.01.2013]. Retrieved from: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068 (accessed 21 June 2019).

E-mail: aramis271@ex.ua

E-mail: martyniv.irina@gmail.com