

Олійничук В.М.,
кандидат економічних наук, ст. викладач
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільський національний економічний університет

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ФОРМУВАННІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Анотація. В статті висвітлено особливості проведення оцінки основних засобів, враховуючи норми національного законодавства та зарубіжний досвід, окреслено суттєві проблеми, що виникають у процесі оцінки основних засобів згідно формування облікової політики та варіанти їх вирішення.

Annotation. The features of conducting of estimation of basic facilities are reflected in the article, taking into account the norms of national legislation and foreign experience, substantial problems, which arise up in the process of estimation of basic facilities in obedience to forming of registration policy and variants of their decision, are outlined.

Ключові слова: майновий стан підприємства, оцінка активів, оцінка основних засобів, історична собівартість, справедлива вартість, облікова політика, бухгалтерська фінансова звітність.

Постановка проблеми. Перехід на принципи і методи ведення обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зумовив суттєві зміни у веденні обліку основних засобів. Найбільшу питому вагу у структурі активів підприємства, як правило, мають основні засоби, тому їх вартість великою мірою впливає на показники діяльності підприємства. Адже, формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства і його майновий стан, яка необхідна для внутрішніх і зовнішніх користувачів, – одне із головних завдань бухгалтерського обліку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів, як відомо, регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Одним із найскладніших і кропітливих для виконання вимог П(С)БО 7 є розділ, де викладено порядок проведення оцінки та переоцінки основних засобів [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема вибору методу оцінки основних засобів стає для українських підприємств всіх форм власності досить актуальною. Свідченням цього є дослідження таких вітчизняних науковців, як І. Назарбаєва, А. Білоусова, Ф. Бутинця, В. Собка, О. Бойка, В. Пархоменка, а також зарубіжних вчених Л. Кулікової, М. Джангірової та ряду інших. Однак проведені ними дослідження потребують подальшого розвитку і вдосконалення.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є висвітлення особливостей проведення оцінки основних засобів, враховуючи норми національного законодавства та зарубіжний досвід, аналіз різних підходів до проблем оцінки основних засобів, окреслення суттєвих проблем, що виникають в процесі оцінки основних засобів, та варіанти їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінка як спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. Оцінка – це «присвоєння числових значень об'єктам і подіям за певними правилами». Вона охоплює три елементи: об'єкт або подію; властивість, що підлягає кількісній оцінці (якість, ознаку, характеристику); шкалу виміру чи сукупність одиниць, в яких можна виразити властивість [6, с. 270-271].

За допомогою оцінки у бухгалтерському обліку визначають вартість об'єктів обліку. Вартість дає змогу узагальнити облікову інформацію, порівняти об'єкти обліку, результати господарської діяльності. Одним із критеріїв визнання об'єктів обліку є можливість їх достовірної оцінки. Тому проблема оцінки основних засобів є однією з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності та реальності оцінки основних засобів – визначальний фактор в організації бухгалтерського обліку підприємства.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і Концепція бухгалтерського обліку в ринковій економіці виділяють чотири методи оцінки активів за: фактичною собівартістю придбання; відновною вартістю; можливою ціною продажу; дисконтованою вартістю. Перший метод оцінки ґрунтується на оцінці активу за історичною собівартістю. При оцінці активу за методом дисконтованої вартості активи відображаються за дисконтованою вартістю майбутнього надходження грошових коштів, які, як очікується, створюватимуться даним активом при нормальній

господарській діяльності. Інші два методи оцінки ґрунтуються на поточній ринковій вартості активів [5].

Основна складність оцінки полягає у виборі ціни, за допомогою якої слід вимірювати об'єкти бухгалтерського обліку. При виборі методу оцінки основних засобів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки основних засобів, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Відповідно до норм П(С)БО 7 підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості основних засобів: за історичною собівартістю та справедливою вартістю. Історична собівартість – первісна вартість, тобто фактична сума грошових коштів або справедлива вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Такий вид оцінки активів має ефективне значення при проведенні аналізу фінансового стану, тобто він сприяє правильній оцінці. Цей метод оцінки особливо цікавить адміністрацію, власників підприємства та фінансових аналітиків. Однак цей метод оцінки основних засобів має і недоліки, які за певних умов можуть стати досить суттєвими. Як відомо, цінність основних засобів, їх економічне призначення змінюється з часом. Навіть якщо ціни залишаються без змін, потенціал основних засобів змінюється, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально і фізично застарілими. Тому економістам, бухгалтерам, аналітикам слід пам'ятати, що цей вид оцінки неминуче призведе до викривлення фінансового стану, тому що основні засоби, які мають однакові характеристики, але були придбані в різний час, будуть мати і різну вартість. Принцип оцінки за собівартістю найкраще захищає інтереси держави в особі податкових органів: забезпечуючи більш точне обчислення прибутку, він сприяє збільшенню доходів державного бюджету за рахунок податків.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Іншими словами – це поточна (ринкова) вартість основних засобів. Цей вид оцінки використовується для того, щоб оцінити, скільки насправді коштують активи підприємства.

Вперше поняття «справедлива вартість» з'явилась на початку 90-х років в американських стандартах, які визначали правила розкриття інформації про справедливую вартість фінансових інструментів, які у бухгалтерських книгах і звітах відображалися за фактичними витратами. В Україні поява терміну «справедлива вартість» пов'язана з прийняттям П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163.

Оцінку основних засобів за справедливою вартістю доцільно використовувати при аналізі платоспроможності підприємства. Така оцінка дає можливість відносно точно показати майнове становище, але, в свою чергу, викривлює фінансові результати.

До проблем визначення справедливої вартості можна віднести такі:

- справедлива вартість відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а деяку умовну суму, яка могла б бути отримана у випадку, якщо актив був би проданий на певну дату;
- метод обліку за справедливою вартістю потребує додаткових витрат;
- використання справедливої вартості порушує «принцип обачності», згідно з яким при підготовці фінансової звітності слід мінімізувати різного роду невизначеності, які неминуче виникають у зв'язку з використанням справедливої вартості [4].

Незважаючи на перелічені проблеми оцінка основних засобів за справедливою вартістю має переваги, а саме:

- є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів, тобто основних груп зовнішніх користувачів;
- це краща основа для зіставності інформації в процесі аналізу;
- використовується у фінансовому менеджменті, який орієнтується на реальну вартість активів і зобов'язань.

Однією з причин оцінки основних засобів за справедливою вартістю є їх купівля-продаж. Також важливою причиною розвитку справедливої оцінки є розширення сфери заставного кредитування. В зв'язку з тим, що в більшості випадків величина вартості основних засобів у бухгалтерській звітності за нинішніх умов різко відрізняється від їх фактичної вартості, потрібна їх достовірна оцінка. Підвищення ризику, який характерний для ринкової економіки, веде до подальшого розвитку страхування, в процесі якого виникає потреба у визначенні вартості основних засобів в очікуванні можливих втрат. Потреба в справедливій оцінці виникає при вирішенні питання про те, в яку нерухомість вкладення інвестицій будуть більш прибутковими. Справедлива оцінка основних засобів необхідна і для обґрунтованого визначення орендних платежів. Справедливої оцінки основних засобів потребує і держава, передусім з метою оподаткування.

Для того, щоб отримати достовірні результати оцінки основних засобів, обліково-аналітичній службі підприємства слід дотримуватись певної послідовності у прийнятті управлінських рішень (певного алгоритму): визначити цілі та конкретні завдання оцінки, намалювати план проведення

оцінки, підготувати необхідну інформаційну базу, проаналізувати ступінь використання машин і обладнання, які оцінюються, виявити надлишкові одиниці обладнання, вибрати найбільш оптимальні методи оцінки, зробити відповідні розрахунки, проаналізувати отримані результати і визначити найбільш ймовірну вартість об'єкта на дату оцінки, скласти звіт з необхідними рекомендаціями.

Проаналізувавши даний алгоритм вибору оцінки основних засобів і враховуючи суть Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», треба вибрати найдоцільніші варіанти його застосування і обов'язково відобразити їх у наказі про облікову політику підприємства. В разі потреби у корегуванні облікової політики треба внести відповідні зміни до наказу. Наказ видається на підставі рішення комісії, створеної на підприємстві для визначення строків корисної експлуатації об'єктів основних засобів, вибору для кожної їх групи методу оцінки та нарахування амортизації.

Висновки з даного дослідження. Проаналізувавши різні підходи до оцінки основних засобів та проблеми, що виникають при цьому, можна зазначити:

1. Основні засоби в ринковій економіці – це товар, тому виникає потреба в його оцінці.
2. Від вибору того чи іншого варіанту оцінки основних засобів залежать і вартість майна, і фінансовий результат, а отже, і розмір податків, які сплачує підприємство.
3. Не існує універсального методу оцінки, який би не мав недоліків та забезпечував би всіх без винятку користувачів фінансової звітності. Тому вибір методу оцінки основних засобів передбачає досконале вивчення цілей оцінки у бухгалтерському обліку та обов'язкове їх відображення з попереднім багатоплановим аналізом в наказі про облікову політику підприємства.

Використана література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зі змінами та доповненнями, внесеними до нього згідно з наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. № 304 і від 25.11.2002 р. № 989.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 10.
3. Белоусова Л.И. Учетная политика предприятия – основа составления финансовой отчетности // Вісник СНУ ім. В. Даля. – 2003. – № 1 (59). – С. 14-15.
4. Джангирова М.Э. Выбор метода оценки активов при формировании показателей финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2003. – № 8 (56). – С. 20-24.
5. Куликова Л. И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. – Казань, 2000. – 308 с.
6. Метью М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерського учета: Учебник / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М., 1999. – 663 с.
7. Назарбаєва І. Визнання, класифікація, оцінка – три кити, на яких тримається облік // Основні засоби на підприємстві: бухгалтерський та податковий облік. – Зб. систематизованого законодавства. – 2003. – Вип. 11. – С. 10-16.
8. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 3