

УДК 336.764.1

С.М. КАФКА, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу

НЕФІНАНСОВІ НЕОБОРОТНІ АКТИВИ: ОЦІНКА ТА ЗВІТНІСТЬ

Одним з основних принципів бухгалтерського обліку є грошова оцінка об'єктів обліку. Без цього не може бути бухгалтерського обліку. Але цей момент є обґрунтуванням того, що існує багато точок зору щодо методів оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу. Всі наявні в теорії бухгалтерського обліку і ті, що використовуються на практиці, методи оцінки, безумовно, мають право на існування, але їх використання в обліку, на наш погляд, є проблематичним. У статті розглядаються існуючі методи оцінки необоротних активів і сфера їх застосування.

Ключові слова: оцінка, необоротні активи, справедлива вартість, історична вартість, рахунки бухгалтерського обліку, звітність.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Основна мета всіх методів оцінок необоротних активів – показати їх справедливу вартість. Однак справедлива вартість одного й того об'єкта в різних ситуаціях може бути різною, що залежить від мети і обставин оцінки: для застави – одна, для продажу, для внеску до статутного капіталу, для обміну активами тощо – інша. Тому існують різні методи оцінки активів. Але на рахунках бухгалтерського обліку доцільно відображати необоротні активи за історичною вартістю з урахуванням зносу.

Існує багато рекомендацій, у тому числі і в нормативних матеріалах з бухгалтерського обліку, з приводу використання різних методів оцінки необоротних активів у бухгалтерському обліку. Але це не відповідає змісту бухгалтерського обліку та його меті. Однак відомі на цей час методи оцінки мають право на існування і повинні використовуватися в кожному конкретному випадку. Тому необхідно дослідити, які методи оцінки необоротних активів слід використовувати залежно від мети оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження пи-

тань оцінки в бухгалтерському обліку, на різних історичних етапах здійснили: італійські вчені – Б. Котрульї та Л. Пачолі, Ф. Беста – засновник венеціанської школи; французькі вчені – А. Гільбо та Е. Леоте; німецькі вчені – Г. Аугшпург, Б. Больцано, П. Гернстнер, Ф. Гюглі, В. Ле Кутре, І. Коверо, Г. Лейбніц, Ф. Ляйтнер, Г. Нікліш, Р. Пассов, Р. Райш, Г. Рем, Г. Сімон, А. Шеффле, І. Шер, Е. Шмаленбах, Р. Фішер, Г. Хольцер; російські вчені – К. Арнольд, І. Ахматов, І. Вавілов, І. Валицький, Л. Гомберг, О. Гуляев, Ф. Єзерський, Є. Мудров та ін.

Вагомий внесок у розвиток теорії оцінки в бухгалтерському обліку здійснили вчені – Н. Арінушкін, О. Галаган, В. Григор'єв, Н. Кіпарісов, М. Корінько, Н. Леонт'єв, Л. Ловінська, В. Макаров, Н. Малюга, П. Німчинов, О. Рудановський, Я. Соколов, С. Татур, Г. Тігаренко, З. Туякова, Н. Урбан та ін.

Незважаючи на вагомий внесок зазначених дослідників та цінність отриманих ними результатів, залишається низка невирішених питань щодо проблем оцінювання необоротних активів.

Мета статті – проаналізувати існуючі методи оцінки необоротних активів та сферу їх застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінка як економічна категорія завжди була і є складним та багатогранним об'єктом досліджень. На цей час в умовах, коли до фінансової інформації ставляться серйозні вимоги щодо її достовірності, проблема оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу набула ще більшої актуальності. Це потребує додаткових досліджень.

У бухгалтерському обліку від правильного вибору методів оцінки майна підприємства залежить його фінансове становище, фінансові результати та його інвестиційна привабливість. Оцінка будь-якого об'єкта необоротних активів залежить від мети, яку ставлять перед собою учасники господарського процесу, та від тих інструментів оцінювання, які вони обирають.

Інформація про оцінювання активів накопичується у формі сукупності ознак, що характеризують оцінку. Щоб відрізнити види оцінок одна від одної, не потрібно знати усі множини ознак, якими вона наділена, та й знати їх практично неможливо. Доцільно виокремити лише істотні властивості, що є характерними для цілей обліку за міжнародними та національними стандартами. Щоб правильно сформулювати поняття про оцінювання необоротних активів, потрібно з нескінченної кількості ознак оцінки визначити ті, що становлять її сутність, тобто істотні ознаки. Таке визначення в процесі дослідження здійснимо за допомогою логічних прийомів: порівняння, аналізу, синтезу, абстрагування та узагальнення, які часто використовуються при формуванні понять у науковій діяльності.

Результати аналізу змісту поняття «оцінка» такі:

- процес вираження господарських цінностей у грошовій формі, який здійснюється суб'єктом економічної діяльності або професійними оцінювачами, які мають на те владні повноваження;

- оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку та має грошове вираження об'єкта оцінки;

- метою оцінки є висловлювання думки про цінність або рівень значення об'єкта оцінки;

- способи оцінки залежать від цілей її проведення;

- інформація щодо оцінки підлягає розкриттю у фінансовій звітності;

- результати оцінювання використовують для задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності, і вони впливають на прийняття цими користувачами управлінських рішень.

Процес оцінки необоротних активів суб'єктів господарювання набуває великого значення. У першу чергу це пов'язано з тим, що оцінка майна, в тому числі необоротних активів, дозволяє встановити те, чим розпоряджається господарюючий суб'єкт, а також співвідношення між окремими групами майна підприємства. За допомогою оцінки можна, наприклад, визначити, чи достатньо підприємство забезпечене основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними активами, скільки є зайвих засобів, ступінь їх зношеності. По-друге, при оцінці майнових статей балансу визначається їх грошова вартість.

В економічній літературі розглядаються декілька підходів до визначення оцінки, серед яких основними виступають економічний і бухгалтерський. Економічний підхід передбачає оцінку за ринковими цінами, максимально наближену до реальності. Бухгалтерський підхід полягає в розрахунку оцінки на основі затратного способу. Економічний підхід є корисним для розуміння сутності оцінки, бухгалтерський – для розуміння логіки та порядку практичного обчислення [1].

Як самостійний вид оцінки в бухгалтерському обліку виступає експертна оцінка.

Експертна оцінка – це процес встановлення ринкової вартості майна станом на певну дату, здійснюваний професійним оцінювачем. Оцінка здійснюється відповідно до національних і міжнародних стандартів оцінки з використанням науково обґрунтованих підходів і методів [2, с. 165]. Характеристику підходів і методів експертної оцінки майна наведено в табл. 1.

Характеристика методів експертної оцінки майна*

| № з/п | Метод оцінки | Характеристика |
|-------|---|--|
| 1 | Доходний підхід (income approach to value) | Базується на теоретичному положенні, що поточна вартість майна дорівнює приведеній вартості очікуваних у майбутньому доходів від його експлуатації або продажу. При цьому враховується терміни і часова структура доходів, а також ризики, з якими пов'язане їх отримання |
| 2 | Порівняльний підхід (comparison approach to value) | Підхід до оцінки вартості конкретного об'єкта майна, при якому проводиться збір інформації про ціни, сплачені за нещодавно продані аналогічні об'єкти, а також розглядається ступінь подібності цих об'єктів з оцінюваним |
| 3 | Затратний підхід (cost approach to value) | Згідно з цим підходом вартість майна являє собою вартість землі плюс затрати на виробництво всіх поліпшень за вирахуванням суми зносу, спричинених всіма можливими факторами |
| 4 | Метод ринку капіталу (capital market method) | Метод оцінки бізнесу, базований на ринковій вартості акцій аналогічних компаній. Обирається підприємство, аналогічне оцінюваному, яке було недавно продане, потім розраховується співвідношення між ціною продажу і яким-небудь фінансовим показником підприємства-аналога |
| 5 | Метод ліквідаційної вартості (liquidation value method) | Грошова сума, яка може бути отримана від продажу майна в терміни, недостатні для проведення адекватного маркетингу відповідно до визначення ринкової вартості |
| 6 | Метод галузевих коефіцієнтів (industry ration method) | Метод розрахунку вартості бізнесу за формулами, отриманими на основі галузевої статистики |
| 7 | Метод угод (transaction method) | Метод оцінки бізнесу, базований на аналізі цін придбання контрольного пакета акцій подібних компаній |
| 8 | Метод чистих активів (net assets method) | Метод визначення ринкової вартості бізнесу. Величина вартості визначається як різниця між сумою ринкової вартості всіх активів підприємства і його зобов'язаннями |
| 9 | Капіталізація (capitalization) | Визначення вартості майна за формулою $V=I/R$, де I – річний чистий доход від використання майна, R – ставка капіталізації |
| 10 | Дисконтований грошовий потік (discounted cash flow) | Майбутня величина грошового потоку, розрахована в поточній грошовій одиниці, виходячи із очікуваного значення дисконтної ставки |

*Джерело: [3; 4].

Використання наведених у табл. 1 методів експертної оцінки здійснюється при підготовці угод купівлі-продажу, договорів страхування, для визначення бази оподаткування, заставної вартості, при підготовці фінансової звітності та в інших випадках.

Основною перевагою експертних оцінок, розрахованих сторонньою особою, є те, що вони виявляються більш об'єктивними, ніж отримані спеціалістами самої фірми. Головний недолік експертної оцінки зводиться до того, що вона може визначатися тільки періодично, отже, застаріває.

На цьому етапі розвитку господарських відносин широкої актуальності набуває процес формування цін на ринку. Проте на сьогодні ціна активів фактично відрізняється від вартості їх виробництва, не відображаючи реальних суспільних витрат. Значний вплив на процес ціноутворення мають обставини, які в основному не мають об'єктивного підґрунтя, зокрема кон'юнктура ринку, доступ до дефіциту й влади, інформаційний пресинг тощо. Щоб запобігти цьому, ціна товару повинна мати об'єктивний зміст, відображати весь комплекс суспільних витрат, по-

несених на їх виготовлення, а сфера дії попиту-пропозиції повинна бути обмежена суспільною доцільністю. Поряд з певною свободою, ціни повинні мати логіку, продуктивний зміст, виконувати цілком конкретні функції.

Протиріччя між теорією цін, яка за суджує неефективність системи, і господарською практикою, яка схвалюється і вважається ефективною, знімається, як тільки ціни розглядаються з точки зору їх ролі в промисловому плануванні і відповідності меті технологічної структури [5, с. 274].

Говорячи конкретно, промислове планування передбачає контроль над цінами. Сучасна техніка приводить до того, що ринок стає менш надійним, а також спричиняє збільшення часу і капіталу, витраченого на виробництві. З цієї причини не можна допустити, щоб оцінка залежала від цін неконтрольованого ринку.

Аналіз існуючих підходів до оцінки необоротних активів показує, що в кожному випадку залежно від мети оцінки має використовуватися відповідний метод. Що стосується оцінки основних засобів з метою відображення їх в бухгалтерському обліку, то, виходячи із сутності бухгалтерського обліку, вони, як і інші активи, мають обліковуватися за історичною собівартістю.

Ознакою, яка впливає на особливості обліку основних засобів, є те, що вони використовуються тривалий час, беруть участь у багатьох циклах господарської діяльності. Виходячи з цього, вартість основних засобів включається у витрати діяльності протягом строку корисної їх експлуатації, тобто у формі амортизації. Тривалий час експлуатації основних засобів є причиною того, що вартість їх може змінюватися, і не тільки внаслідок зношення, а й у зв'язку з впливом різних обставин, змінюються ціни на аналогічні нові об'єкти основних засобів, змінюється величина корисності від їх експлуатації та інше. Тому в момент введення в дію основні засоби оцінюються за собівартістю (первісна вартість), а в подальшому – на кожен дату звітності, оскільки

ки звітність має достовірно відображати стан суб'єкта господарювання – всі активи, в тому числі основні засоби, мають відображатися за їх реальною вартістю, яка враховує зміни ринкових цін на них і зміну корисності від їх експлуатації. Це впливає на облік основних засобів.

МСБО 16 «Основні засоби» передбачено дві моделі обліку основних засобів: за собівартістю і за переоціненою вартістю [6]. Розглянемо ці два методи з точки зору інформативності з врахуванням інтересів користувачів. Користувачам, а конкретно інвесторам, необхідна така достовірна інформація (що стосується основних засобів):

- скільки коштів вкладено в основні засоби;
- яка їх реальна вартість на звітну дату;

- яка частина, витрачена на основні засоби, вже компенсована через амортизацію (суму накопиченої амортизації).

Якщо враховувати ці інтереси, то жодна з прописаних в МСБО 16 «Основні засоби» моделей бухгалтерського обліку не задовольняє вимог користувачів. Якщо використовувати першу модель, тобто обліковувати основні засоби за собівартістю, то інвестор не буде знати реальну достовірну оцінку цих основних засобів на звітну дату.

Якщо обліковувати основні засоби за другою моделлю, тобто за переоціненою вартістю, користувач не буде мати інформації щодо витрачених коштів на основні засоби на підприємстві і щодо величини компенсованих через амортизацію коштів, витрачених на основні засоби, тому що переоцінка і зміна корисності відображається в бухгалтерському обліку з використанням рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Аналіз цієї ситуації дозволяє запропонувати такий порядок обліку основних засобів:

- на рахунку 10 «Основні засоби» обліковувати основні засоби тільки за собівартістю (первісною вартістю);

- на рахунку 13 «Знос (амортизація) основних засобів» обліковувати на-

раховану амортизацію первісної вартості основних засобів;

– для обліку всіх коригувань, пов'язаних з переоцінкою і зміною корисності, використовувати окремий рахунок, аналогічний рахунку 13 (або субрахунок до рахунку 13).

У звітності, а саме у «Балансі (Звіті про фінансовий стан)», після рядка 1002 додати окремий рядок з приблизно такою назвою: «Коригування залишкової вартості на суму переоцінки і зміни корисності». Цей рядок повинен включатися до підсумку балансу. У такому разі перелічені вище потреби користувачів в інформації щодо основних засобів будуть враховані.

Це дозволить отримати інформацію щодо:

– залишкової вартості основних засобів, оцінених за первісною вартістю;

– залишкової вартості основних засобів, оцінених за переоціненою вартістю (реальну вартість на звітну дату);

– суми накопиченої амортизації (зносу), перенесеної на собівартість продукції, послуг (без впливу коригувань внаслідок переоцінки).

До підсумку балансу буде включена реальна вартість основних засобів, що необхідна для забезпечення достовірності інформації щодо вартості активів.

Отже, при контролі правильності оцінки необоротних активів зазвичай основним з низки порушень є заниження їх вартості. Основними причинами таких порушень є недотримання керівниками та працівниками окремих підприємств чинних нормативних актів щодо обліку активів, своєчасного та якісного проведення інвентаризації майна. Тому сьогодні потріб-

но навчитися оцінювати як необоротні активи, так і інші активи чи пасиви балансу, використовуючи при цьому різноманітні методи до оформлення первинної документації з обліку необоротних активів [7].

Отже, вибір базової оцінки необоротних активів у бухгалтерському обліку є методологічною основою для визначення способів і підходів обчислення вартості даних об'єктів обліку, що, у свою чергу, здійснює вплив на зміст основних фінансових показників звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У статті на основі дослідження економічної сутності оцінки проаналізовано наявні методи оцінки та сферу їх застосування щодо оцінювання нефінансових необоротних активів та їх відображення у фінансовій звітності підприємства.

1. Аналіз існуючих методів оцінки необоротних активів показав, що всі відомі на цей час методи мають право на існування і повинні використовуватися залежно від обставин.

2. Виходячи із сутності бухгалтерського обліку, на його рахунках необоротні активи слід відображати за історичною вартістю з урахуванням зносу.

3. Для обліку всіх коригувань, пов'язаних з переоцінкою і зміною корисності, використовувати окремий рахунок аналогічний рахунку 13 (або субрахунок до рахунку 13).

4. Інформацію щодо справедливої вартості необоротних активів слід наводити у Звіті про фінансовий стан з обґрунтуванням доцільності застосування того чи іншого методу оцінки.

Список використаних джерел

1. Іщенко О.А. Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс] / О.А. Іщенко – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf>

2. Микерин Г.И. Международные стандарты оценки. (Кн. 1: Перевод, комментарии, дополнения; Кн. 2: Глоссарий) / Г.И. Микерин, М.И. Недужий, Н.В. Павлов, Н.Н. Яшина – М., 2000. – 312 с.

3. Міжнародні стандарти оцінки 2011: переклад з англійської УТО – К.: Аванпост-Прим, 2012. – 144 с.

4. Національні стандарти оцінки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.afu.com.ua/doc/National-standards-evaluation-01.pdf>

5. Гэлберт Дж. Новое индустриальное общество / Дж. Гэлберт. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2004. – 602 с.

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010

7. Замчевська Н.В. Проблеми при оцінці необоротних активів у проведенні контролю на державному підприємстві [Електронний ресурс] / Н.В. Замчевська. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=24310>.

References

1. Ishchenko O.A. *Sutnist otsinky ta yii znachennia v obliku neoborotnykh aktyviv biudzhetykh ustanov* [The nature of assessment and its importance in accounting for non-current assets of budgetary institutions]. Available at: from <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf> (Retrieved December 16, 2016).

2. Mykeryn H.I., Neduzhyy M.I., Pavlov N.V. & Yashyna N.N. (2000). *Mezhdunarodnie standarty otsenky* [International valuation standards]. Book 1. Translation, commentary, appendices. Book 2. Glossary Moscow, 312 p.

3. *Mizhnarodni standarty otsinky* [International valuation standards] (2012). Kyiv, Avanpost-Prym, 144 p.

4. *Natsionalni standarty otsinky* [National valuation standards]. Available at: <http://www.afu.com.ua/doc/National-standards-evaluation-01.pdf>

5. Helbert Dzh. (2004). *Novoe yndustryal'noe obshchestvo* [The new industrial society]. Moscow, ООО “Izdatel'stvo AST”, 602 с.

6. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti* [International financial reporting standards]. Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (Retrieved December 16, 2016).

7. Zamchevska N. *Problemy pry otsyntsi neoborotnykh aktyviv v provedenni kontroliu na derzhavnomu pidpriemstv* [Problems in the evaluation of fixed assets in the conduct of the state enterprise]. Available at: [dostupu://http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=24310](http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=24310) (Retrieved December 18, 2016).

Одним из основных принципов бухгалтерского учета является денежная оценка объектов учета. Без этого не может быть бухгалтерского учета. Но этот момент является обоснованием того, что существует много точек зрения относительно методов оценки активов, обязательств и собственного капитала. Все имеющиеся в теории бухгалтерского учета и те, что используются на практике, методы оценки, безусловно, имеют право на существование, но их использование в учете, на наш взгляд, является проблематичным. В статье рассматриваются существующие методы оценки необоротных активов и сфера их применения.

Ключевые слова: *оценка, необоротные активы, справедливая стоимость, историческая стоимость, счета бухгалтерского учета, отчетность.*

One of the basic principles of accounting is a monetary evaluation of accounting objects. Accounting cannot do without it. But this article is the argumentation of many view points on assessment methods of assets, liabilities and equity. All available evaluation methods in the accounting theory and those used in practice, certainly have the right to existence, but their use in accounting is problematic in our opinion. The existing evaluation methods of fixed assets and the fields of their application are under consideration in the article.

Key words: *evaluation, non-current assets, the fair value, historical cost, accounts, reporting.*

Одержано 09.10.2016.