

І.Л. ЦЮЦЯК*(Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького,
м. Івано-Франківськ, Україна)*

Сучасний стан та удосконалення порядку облікового відображення капіталу в дооцінках

У статті висвітлено внесені зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування в частині порядку облікового відображення результатів дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних й нематеріальних активів і фінансових інструментів. Розкрито сутність та висвітлено порядок обліку переоцінки господарських засобів, а також її значення у приведенні балансової вартості таких об'єктів до їх справедливої вартості, сформованої на активному ринку.

Акцентовано увагу на тому, що зміна величини об'єктів довгострокових нефінансових активів у результаті їх переоцінки залежить від інституціонального середовища та спроможності окремих інститутів здійснювати контроль за порядком оцінки (переоцінки) активів на рівні господарських товариств. Обґрунтовано доцільність наділення професійних оцінювачів з оцінки майна виключним правом стосовно визначення справедливої вартості довгострокових необоротних активів, що підлягають переоцінці. Запропоновано понесені витрати на оплату вартості послуг, наданих професійними оцінювачами спеціалізованих установ трактувати витратами координації операцій.

Ключові слова: оцінка, переоцінка, капітал у дооцінках, справедлива вартість, основні засоби, нематеріальні активи, фінансові інструменти, витрати координації операцій.

І.Л. ЦЮЦЯК*(Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького,
г. Івано-Франківск, Україна)*

Современное состояние и совершенствование порядка учетного отражения капитала в дооценке

В статье освещены внесенные изменения в План счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению в части порядка учетного отражения результатов дооценки (уценки) необоротных материальных и нематериальных активов и финансовых инструментов. Раскрыта сущность и освещен порядок учета переоценки хозяйственных средств, а также ее значение в приведении балансовой стоимости таких объектов к их справедливой стоимости, сложившейся на активном рынке.

Акцентируется внимание на том, что изменение величины объектов долгосрочных нефинансовых активов в результате их переоценки зависит от институциональной среды и способности отдельных институтов осуществлять контроль за порядком оценки (переоценки) активов на уровне хозяйственных обществ. Обоснована целесообразность наделяния профессиональных оценщиков по оценке имущества исключительным правом в отношении определения справедливой стоимости долгосрочных необоротных активов, которые подлежат переоценке. Предложено понесенные расходы на оплату стоимости услуг, предоставляемых профессиональными оценщиками специализированных учреждений толковать затратами координации операций.

Ключевые слова: оценка, переоценка, капитал в дооценке, справедливая стоимость, основные средства, нематериальные активы, финансовые инструменты, расходы координации операций.

I.L. TSYUTSYAK*(Ivano-Frankivsk University of Law named after King Danylo Galician, Ivano-Frankivsk, Ukraine)*

Current Status and Enhancing Revaluation Capital Accounting

The article covers the changes made to the Chart of Accounts and Instructions for its use concerning the accounting of non-current tangible and intangible assets and financial instruments revaluation (markdown). The concept and order of economic resources revaluation accounting have been substantiated, as well as its importance in bringing the book value of such objects to their fair value available in the active market.

The focus has been made on the fact that the change of long-term nonfinancial assets objects value as a result of the revaluations depends on the institutional environment and the ability of individual institutions to control the order of assets valuation (revaluation) at the economic entities level. The appropriateness of vesting professional property evaluators with the exclusive right to determine the fair value of long-term fixed assets to be revaluated has been grounded. As to the expenses incurred as the payment for the services rendered by professional valuers from specialized agencies it has been proposed to identify them as the operation coordinating costs.

Keywords: valuation, revaluation, revaluation capital, fair value, fixed assets, intangible assets, financial instruments, operation coordination costs.

Постановка проблеми. В сучасних умовах ведення бізнесу на діяльність суб'єктів підприємництва неабиякий вплив справляють інфляційні процеси, результати яких відбиваються на оцінці фінансових та нефінансових активів. Зокрема виникають ситуації, коли вартість відображуваних у фінансовій звітності господарських засобів може суттєво відрізнятись від ціни, сформованої на активному ринку. Відтак виникає необхідність проведення переоцінки виробничих ресурсів. При цьому, слід врахувати, що проведення переоцінки основних засобів є складним і багаторівневим процесом, який підтверджується значними затратами праці на усіх етапах його здійснення: від обґрунтованості прийняття рішення про проведення переоцінки до визначення її кінцевих результатів [12, с. 174].

З метою приведення вітчизняної облікової системи у відповідність до міжнародних правил ведення бухгалтерського обліку Наказом Міністерства фінансів України № 627 від 27.06.2013 року [9] внесено зміни до порядку облікового відображення результатів переоцінки об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів і фінансових інструментів. Зазначимо, що згідно діючого раніше порядку результат переоцінки об'єктів основних засобів відображався шляхом коригування, з одного боку, балансової вартості таких активів, а з іншого – розміру додаткового капіталу. Внесеними змінами до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування передбачено результат дооцінки (уцінки) довгострокових нефінансових активів відображати на рахунку 41 «Капітал у дооцінках». Внаслідок таких змін капітал у дооцінках виділено як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку, інформація про який наводиться окремим показником у фінансовій звітності підприємства.

Відповідно до норм зазначеного вище Наказу результат переоцінки необоротних активів та фінансових інструментів підлягає відображенню у бухгалтерському обліку, починаючи із 31 грудня 2013 року. Саме тому, висвітлення питань, пов'язаних з обліковим відображенням результатів дооцінки (уцінки) таких активів, у контексті внесених змін є актуальним на науковому та практичному рівнях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження сутності переоцінки необоротних активів та порядку облікового відображення її результатів здійснили такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, П.І. Гайдуцький, В.М. Жук [1], С.Ф. Голов, І. Дерун [2], Г.Г. Кірейцев [4],

К.Ю. Меркушева [5], А.В. Озеран [6], І.В. Супрунова [12], Н.М. Ткаченко [13] та інші.

У роботах зазначених науковців висвітлено методику обліку операцій, зумовлених переоцінкою довгострокових активів і фінансових інструментів із врахуванням вимог нормативних актів до офіційного опублікування Наказу Міністерства фінансів України № 627. Враховуючи недостатність наукових публікацій щодо облікового відображення результатів переоцінки об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів, сьогодні потребують додаткового дослідження питання порядку ведення бухгалтерського обліку капіталу в дооцінках за новими правилами.

Метою статті є аналіз внесених змін до Національних стандартів бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування у частині облікового відображення результатів переоцінки довгострокових нефінансових активів, а також формування методичних підходів з удосконалення порядку узагальнення в системі рахунків бухгалтерського обліку капіталу в дооцінках.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розкриваючи у фінансовій звітності інформацію про величину господарських засобів важливо достовірно оцінити вартість таких активів. Г.Г. Кірейцев зазначає, що центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції [4, с. 7]. У вітчизняній обліковій практиці придбані активи зараховуються на Баланс за історичною (фактичною) собівартістю, за якою такі об'єкти обліку оцінюються, виходячи з понесених витрат на їх придбання чи створення. Водночас, на дату складання Звіту про фінансовий стан довгострокові нефінансові активи відображаються за первісною (переоціненою) та залишковою вартістю, а оборотні – за найменшою з двох оцінок (первісною вартістю або чистою вартістю реалізації). Зазначимо, що в умовах інфляції оцінка господарських засобів за історичною (фактичною) собівартістю призводить до заниження реальної вартості активів і, як наслідок, зумовлює зниження значення показників, які характеризують фінансову стійкість та інвестиційну привабливість суб'єкта підприємства.

Цілком очевидно, що застосування переоцінки активів підприємства є обґрунтованим, через те, що вчасне її застосування здатне забезпечити як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів інформацією про дійсну вартість активів [5]. Така інформація формує достовірне і повне уявлення про

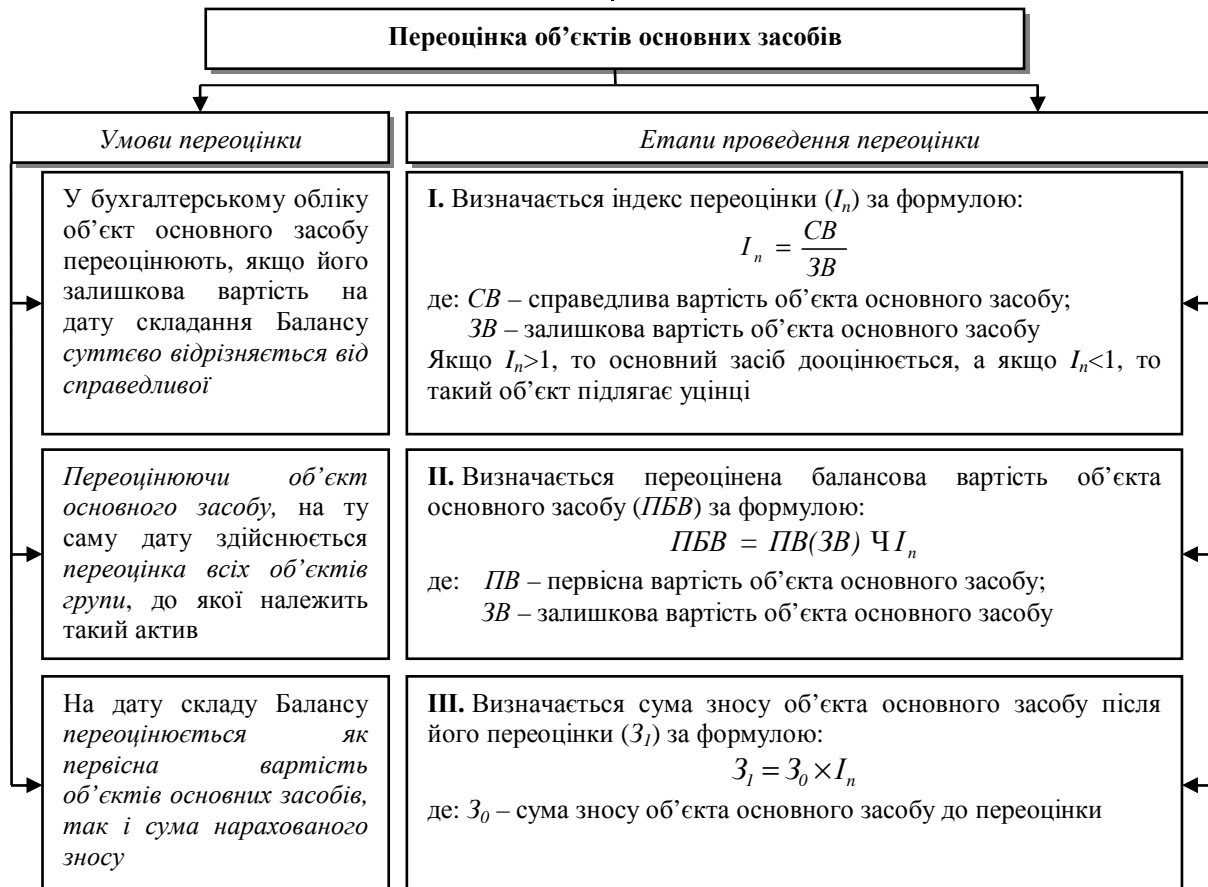
реальну вартість господарських засобів, відображених в активі Балансу, а відтак є частиною належного інформаційного забезпечення прийняття виважених управлінських рішень.

Для облікового відображення результату дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів Інструкцією № 291 передбачено використовувати рахунок 41 «Капітал у дооцінках». З метою деталізації інформації про результат переоцінки зазначених активів до рахунка 41 «Капітал у дооцінках» відкриваються наступні субрахунки: 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів», 414 «Інший капітал у дооцінках».

Насамперед вважаємо за доцільне висвітлити чинну методику переоцінки необоротних матеріальних й нематеріальних активів. Такою методикою не передбачено обов'язковість здійснення переоцінки необоротних матеріальних активів, а визначено, що вона проводиться за умови, якщо балансова вартість таких активів суттєво відрізняється від їх ринкової вартості. При цьому, для проведення переоцінки об'єктів основних засобів визначається поріг суттєвості, значення якого фіксується в Наказі про облікову політику підприємства.

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів критерієм суттєвості є величина, значення якої може відповідати або одному відсотку суми чистого фінансового результату (прибутку/збитку) суб'єкта господарювання, або десятивідсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів довгострокових матеріальних активів від їх справедливої вартості. Чинним законодавством передбачено, що справедлива вартість переоцінених активів визначається або підприємством самостійно, або за допомогою спеціалізованої організації чи професійних оцінювачів. У першому випадку вся відповідальність за достовірність визначення справедливої вартості переоцінених активів лягає на власника або особу, на яку покладено обов'язки керівника підприємства.

Одним із методичних підходів здійснення переоцінки об'єктів основних засобів може бути вивчення ринкових цін на аналогічні об'єкти з тим же рівнем зношення і з тим же рівнем готовності до експлуатації та дооцінки об'єктів на основі прейскурантів виробників, рахунків постачальників, каталогів, прайс-листів тощо [6, с. 148]. Основні етапи та послідовність проведення переоцінки об'єктів основних засобів наведено на рисунку 1.



Джерело: Розроблено автором [13, с. 350]

Рис. 1. Умови та етапи проведення переоцінки об'єктів основних засобів

Як видно із рис. 1 на дату переоцінки конкретного об'єкта основного засобу підприємство повинно переоцінити всі об'єкти групи, до якої належить

такий актив. Зазначена вимога передбачена нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» задля унеможливлення вибіркового підходу до зміни вартості

Бухгалтерський облік

довгострокових матеріальних активів у результаті їх переоцінки. Погоджуємось із твердженням, що така умова є суперечливою, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів [2, с. 40]. Саме тому, вважаємо за доцільне переоцінювати необоротні матеріальні активи не прив'язуючи їх до відповідної групи, а виходячи із економічної доцільності.

Пунктом 19 П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено суму збільшення балансової вартості об'єктів основних засобів, отриману внаслідок дооцінки, включати до складу капіталу у дооцінках із визнанням іншого сукупного доходу, а суму уцінки таких активів спрямовувати на рахунки витрат інвестиційної діяльності. Водночас, пунктом 20 даного нормативного документа визначено винятки із наведеного правила, які у бухгалтерському обліку на дату проведення поточної (чергової) переоцінки підлягають врегулюванню за таким порядком.

1. Під час дооцінки раніше уцінених об'єктів основних засобів, за умови перевищення сум попередніх уцінок (включених до складу витрат іншої звичайної діяльності та відображених за дебетом субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій») над сумами попередніх дооцінок балансової (залишкової) вартості таких активів, *визначена сума поточної дооцінки спрямовується на збільшення:* 1) доходу іншої звичайної діяльності (кредит субрахунка 746 «Інші доходи») – виключно у межах суми попередньо проведеної уцінки; 2) капіталу в дооцінках (кредит субрахунка 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів») – у сумі позитивної різниці між поточною дооцінкою та попередньою уцінкою.

2. Під час уцінки раніше дооцінених об'єктів основних засобів, за умови перевищення сум попередніх дооцінок над сумами попередніх уцінок балансової (залишкової) вартості таких активів, *визначена сума поточної уцінки включається:* 1) на зменшення капіталу в дооцінках (дебет субрахунка 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів») – у сумі сформованого капіталу у дооцінках за такими активами; 2) до складу витрат іншої звичайної діяльності (дебет субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій») – у сумі перевищення поточної уцінки над сумою сформованого капіталу в дооцінках.

Відображаючи на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції, зумовлені вибуттям раніше переоцінених об'єктів основних засобів, за умови перевищення сум попередніх дооцінок над сумами попередніх уцінок балансової (залишкової) вартості таких активів, одержана різниця підлягає списанню у дебет субрахунка 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» із одночасним збільшенням значення нерозподіленого прибутку (кредит рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»).

Вимогами пункту 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» до складу об'єктів основних засобів також віднесено інші необоротні матеріальні активи. А тому, результат переоцінки таких об'єктів обліку доцільно

відображати на субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів». Водночас, з метою побудови належного аналітичного обліку пропонуємо у Робочому плані рахунків бухгалтерського обліку суб'єктам господарювання передбачити відкриття до субрахунка 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» наступних аналітичних рахунків: 1) 4111 «Результат переоцінки об'єктів основних засобів»; 2) 4112 «Результат переоцінки об'єктів інших необоротних матеріальних активів».

Результат переоцінки інших необоротних матеріальних активів відображається у системі рахунків аналогічно до порядку облікового відображення операцій, зумовлених дооцінкою (уцінкою) об'єктів основних засобів. При цьому, необхідно врахувати, що переоцінці не підлягають такі активи, як малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди за умови, що вони амортизуються за одним із наступних методів, зокрема:

– або 50-ти відсоткового списання їх вартості під час передачі в експлуатацію (використання) із наступним списанням балансової (залишкової) вартості таких об'єктів у момент їх вилучення зі складу активів;

– або 100-та відсоткового списання їх вартості під час передачі в експлуатацію (використання).

Розглядаючи порядок облікового відображення операцій, зумовлених дооцінкою (уцінкою) нематеріальних активів зазначимо, що пунктом 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» суб'єкту господарювання надано можливість на дату Балансу доводити вартість об'єктів нематеріальних активів до справедливої вартості за умови наявності активного ринку на такі об'єкти обліку. Новою редакцією П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедливу вартість визначено як суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [8]. Наведене трактування справедливої вартості якнайкраще характеризує наявність активного ринку. При переоцінці конкретного об'єкта інтелектуальної власності необхідно переоцінити всі активи, належні до групи такого нематеріального активу.

Здійснюючи дооцінку (уцінку) нематеріальних активів, необхідно зважати на те, що вимогами податкового законодавства платникам податку на прибуток у системі податкових розрахунків не дозволено проводити зміну вартості таких активів у результаті їх переоцінки. Тому, необхідно врахувати вимогу п. 152.10 Податкового кодексу України за якою, якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку, – така уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів [7]. При цьому, у фінансовому обліку переоцінку об'єктів нематеріальних активів можна здійснювати незважаючи на те, що податкова індексація таких активів не проводиться.

Вплив результатів переоцінки необоротних матеріальних й нематеріальних активів на розмір власного капіталу, а також порядок відображення

такого процесу в системі рахунків бухгалтерського обліку наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків, субрахунків з обліку переоцінки об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків, субрахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Сформований залишок субрахунка 423 «Дооцінка активів» перенесено на рахунок 41 «Капітал у дооцінках» у розрізі наступних необоротних активів:		
	– основних засобів	423	4111
	– інших необоротних матеріальних активів	423	4112
	– нематеріальних активів	423	412
2	Залишок, утворений у результаті перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єктів довгострокових активів (за умови вибуття таких ресурсів) віднесено на збільшення суми нерозподіленого прибутку	41	44
<i>Дооцінка об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів</i>			
1	Відображено суму дооцінки первісної вартості об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів	10, 11, 12	4111, 4112, 412
2	Відображено дооцінку суми нарахованого зносу об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів	4111, 4112, 412	131, 132, 133
<i>Уцінка раніше недооцінюваних об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів</i>			
1	Відображено суму уцінки балансової вартості об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів	975	10, 11, 12
2	Відображено уцінку суми нарахованого зносу об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів	131, 132, 133	10, 11, 12
<i>Уцінка раніше дооцінених об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів</i>			
1	Відображено уцінку раніше дооцінених об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів:		
	– у сумі нарахованого зносу	131, 132, 133	10, 11, 12
	– у межах суми попередніх дооцінок шляхом зменшення капіталу у дооцінках	4111, 4112, 412	10, 11, 12
	– у сумі перевищення поточної уцінки над сумою сформованого капіталу у дооцінках	975	10, 11, 12
<i>Дооцінка раніше уцінених об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів</i>			
1	Відображено дооцінку раніше уцінених об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів:		
	– у сумі нарахованого зносу	10, 11, 12	131, 132, 133
	– у межах суми попередньої уцінки шляхом визнання доходу іншої звичайної діяльності	10, 11, 12	746
	– у сумі перевищення поточної дооцінки залишкової вартості об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів над сумою попередньої їх уцінки шляхом збільшення капіталу у дооцінках	10, 11, 12	4111, 4112, 412

Висвітливши методику облікового відображення сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних та нематеріальних активів, розкриємо порядок обліку результатів переоцінки фінансових інструментів, які змінюють значення капіталу в дооцінках. Перш за все, на такий капітал впливає дооцінка (уцінка) фінансових інструментів за умови:

– зміни балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8 – 1,25. У бухгалтерському обліку сума дооцінки такого фінансового інструмента відображається за кредитом субрахунка 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів», а уцінка – за дебетом зазначеного субрахунка. Якщо обчислений коефіцієнт більший (менший) наведених меж, то зміна балансової

вартості об'єкта хеджування грошових потоків відноситься до інших доходів (інших витрат) звітного періоду відповідно;

– зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, результат якої був раніше відображений в складі капіталу в дооцінках. Така зміна впливає, з одного боку, на збільшення первісної вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань, а з іншого – на зменшення суми капіталу в дооцінках (дебет субрахунка 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»);

– одержання прибутків чи збитків (які в бухгалтерському обліку визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду відповідно) від операцій, пов'язаних з інструментом хеджування, що був первісно визнаним елементом

власного капіталу, якщо прогнозована угода або операція за твердим контрактом не відбудеться.

Також розглянемо порядок відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій, зумовлених формуванням та використанням коштів іншого капіталу в дооцінках. Нормативними документами не зазначено, результат переоцінки яких активів підлягає відображенню на субрахунок 414 «Інший капітал у дооцінках». Разом з тим, Інструкцією № 291 передбачено, що рахунок 41 «Капітал у дооцінках» кореспондує із рахунком 15 «Капітальні інвестиції», відтак можна припустити, що на субрахунок 414 «Інший капітал у дооцінках» буде відображатися результат переоцінки незавершених капітальних інвестицій, вкладених у створення об'єктів необоротних матеріальних активів. Однак, Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України на запит щодо проведення переоцінки незавершених капітальних інвестицій надано роз'яснення, що такі активи не є об'єктами основних засобів, обліковуються в окремій групі, а тому їх вартість не підлягає переоцінці та амортизації [15]. Вважаємо, що наведена позиція Міністерства фінансів України є цілком обґрунтованою, адже незавершені капітальні інвестиції за своєю економічною сутністю та технічними характеристиками, до дати введення в експлуатацію окремих об'єктів обліку, не можуть вважатися основними засобами. Саме тому, з Інструкції № 291 необхідно вилучити положення про те, що рахунок 41 «Капітал у дооцінках» кореспондує за дебетом і кредитом із рахунком 15 «Капітальні інвестиції».

Із вищенаведеного випливає, що нова методика переоцінювання активних статей Балансу не усуває існуючих проблем дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів, а виключно змінює порядок облікового відображення результатів переоцінки.

П.І. Гайдучий та В.М. Жук зазначають, що раніше, при розкритті вченими змісту облікової оцінки, розглядалися лише окремі її сторони. Сьогодні посилюються дослідження більш вагомою якісною характеристикою оцінки – її здатності виражати інституціональний інтерес [1, с. 74]. На переоцінку об'єктів довгострокових активів впливає інституціональне середовище, адже зміна величини таких ресурсів у результаті їх дооцінки чи уцінки, як правило, залежить від певних інститутів (регуляторні, контролюючі, формальні/неформальні тощо). Не викликає сумнівів той факт, що достовірність відображення в обліково-звітних показниках суб'єктів підприємництва інформації про вартість ресурсів залежатиме від встановлених інститутами норм та від спроможності таких інститутів здійснювати контроль за встановленою системою оцінки (переоцінки) активів на рівні господарських товариств.

Існуюча ліберальна система оцінки довгострокових нефінансових активів призвела до необґрун-

товано завищених цін на об'єкти нерухомості та фінансові інвестиції. Зазначене пояснюється тим, що сучасний бізнес реалізує своє прагнення до максимізації прибутку не тільки в результаті збільшення обсягів виробництва благ та послуг, що спостерігалось в епоху розвитку промислового капіталу, а часто за рахунок спекулятивних операцій і розвитку трансакційного сектору [11, с. 23]. Нездатність державних інститутів своєчасно зреагувати, а відтак адекватно вплинути на інституціональні трансформації, що відбулися на активному ринку нерухомості, стало одним із чинників поглиблення економічної кризи та призвело до зниження реальної вартості об'єктів довгострокових активів. Падіння цін на житло викликало скорочення ліквідності та в цілому породило кризу довіри на фінансовому ринку, що привело до істотних втрат у першу чергу в інвестиційних інститутів й іпотечних компаній [3, с. 6].

Отже, з метою розв'язання наведеної проблеми доцільно на макрорівні удосконалити нормативно-правове забезпечення, що регулює порядок оцінки активів й фінансових інвестицій та визначає облікове відображення результатів переоцінки довгострокових активів. На наше переконання, дієвими заходами запобігання невиправданих витрат іншої звичайної діяльності, визнаних у зв'язку з уцінкою об'єктів довгострокових активів є:

по-перше, вилучення із нормативно-правових документів норми, за якою засновникам господарських товариств надано право самостійно визначати вартість нефінансових активів, внесених в обмін на корпоративні права. Такими повноваженнями доцільно наділити виключно професійних оцінювачів спеціалізованих установ. Зазначений підхід нівелює, з одного боку, можливість формування завищеної вартості переданих ресурсів, а з іншого – фіктивного розміру статутного капіталу, що створює передумови відображення у фінансовій звітності довгострокових активів за оцінкою максимально наближеною до справедливої вартості. Окрім того, послугами професійних оцінювачів варто користуватися й під час переоцінки об'єктів необоротних активів. Зазначене пояснюється тим, що визначена оцінювачем вартість активів відповідатиме їх справедливій вартості, оскільки така особа несе відповідальність за недостовірність чи необ'єктивність оцінки майна, відповідно до умов договору й Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [10].

Вважаємо, що понесені суб'єктом господарювання витрати, на оплату вартості послуг професійних оцінювачів з оцінки майна є витратами координації операцій, які є окремими об'єктами обліку та виступають інформаційною базою для прийняття управлінських рішень;

по-друге, з метою оптимізації процедури приведення балансової вартості необоротних активів до справедливої, вбачаємо за виправдане у вітчизняну облікову практику ввести систему резервування для подальших уцінок таких об'єктів управління і, як

наслідок, недопущення невиправданого збільшення витрат іншої звичайної діяльності [14, с. 253-254]. Формування такого резерву зумовлене необхідністю складання фінансової звітності відповідно до принципу обачності, за яким активи і доходи відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх отримання (визнання), а витрати та зобов'язання – в момент їх здійснення (утворення) або при ймовірності їх виникнення в майбутньому. Метою формування резерву переоцінки є прагнення уникнення несприятливих факторів, зумовлених зміною вартості необоротних матеріальних й нематеріальних активів та фінансових інструментів у результаті їх дооцінки (уцінки).

Результати проведеного нами дослідження дозволяють сформулювати наступні **висновки і пропозиції**:

1) Задля мінімізації наслідків, зумовлених інфляційними процесами, вважаємо виправданим об'єкти необоротних матеріальних й нематеріальних активів відображати у фінансовій звітності за справедливою вартістю, що забезпечить формування повної, достовірної та обґрунтованої інформації про об'єкти бухгалтерського обліку в грошовому вираженні;

2) Виходячи з економічної доцільності, пропонуємо результат переоцінки об'єктів необоротних матеріальних й нематеріальних активів та фінансових інвестицій відображати у складі резервного капіталу шляхом формування резерву переоцінки, що забезпечить підвищення фінансової стійкості емітента корпоративних прав;

3) На наш погляд, повноваження із визначення справедливої вартості довгострокових нефінансових активів (при внесенні засновниками таких активів в обмін на корпоративні права та при зміні їх вартості в результаті переоцінки) доцільно передати виключно у компетенцію професійних оцінювачів спеціалізованих установ, що забезпечить відображення в обліково-звітних показниках суб'єктів підприємництва реальної вартості господарських засобів;

4) Враховуючи те, що витрати, які виникають у зв'язку з визначенням справедливої вартості довгострокових нефінансових активів, зумовлені функціонуванням інститутів, то пропонуємо такі витрати ідентифікувати як витрати координації операцій.

4.Список використаних джерел

1. *Гайдуцький П.І.* Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 72-82.

2. *Дерун І.* Удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів на основі його гармонізації / І. Дерун // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – Вип. 4(50). – С. 40-42.

3. *Ершов М.* Кризис 2008 года: «Момент истины» для глобальной экономики и новые возможности для России / М. Ершов // Научно-практический журнал. Вопросы экономики. – 2008. - № 12 – С. 4–26.

4. *Кірейцев Г.Г.* Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3-10.

5. *Меркушева К.Ю.* Облік переоцінки основних засобів / К. Меркушева // Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: зб. тез і матер. наук.-тех. конф. (Миколаїв, 19.05.2011 – 20.05.2011) / Національний університет кораблебудування. – Миколаїв: 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail.jsessionid=3fdf1a8f2b3fd862ce5f0d1e4210?lectureId=7118&conferenceId=2585&isProjectorView=false>.

6. *Озеран А.В.* Переоцінка основних засобів підприємств житлово-комунального господарства та її вплив на достовірність фінансової звітності / А. Озеран, Н. Озеран // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4(54). – С. 144-152.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

9. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.

10. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page>.

11. *Пустовійт Р.Ф.* Інституціональні засади зміни економічної парадигми на сучасному етапі / Р. Пустовійт // Міжнародний науково-практичний журнал. Фінансовий простір. – 2012. – № 3(7). – С. 18-25.

12. *Супрунова І.В.* Переоцінка основних засобів як інструмент зміни вартості активів підприємства / І. Супрунова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 3(57). – С. 170-174.

13. Фінансовий облік 2: [Навчальний посібник] / Н.М. Ткаченко, О.В. Борович, І.Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк; за заг. ред. Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2014. – 456 с.

14. *Цюцяк І.Л.* Вплив переоцінки об'єктів необоротних й оборотних активів на складові власного капіталу: обліковий аспект / І. Цюцяк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4(62). – С. 253-255.

15. Щодо ведення бухгалтерського обліку: Лист Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України від 15.04.2013 р. № 31-08410-07-29/12008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.spd-info.com.ua/ua/view/regulations/one/9>.