

С.М. КАФКА

(Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
м. Івано-Франківськ, Україна)

Економічний і бухгалтерський підходи до оцінки необоротних активів

Метою статті є визначення та розкриття відмінностей між економічним і бухгалтерським підходами до оцінки необоротних активів. Проведено аналіз існуючих методів оцінки необоротних активів та розкрито їх взаємозв'язок зі змістом бухгалтерського обліку. Визначено місце оцінки в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання. Ідентифіковано фактори впливу на процес оцінювання активів і зобов'язань. Систематизовано види вартісної оцінки необоротних активів. Обґрунтовано методи оцінки основних засобів в залежності від шляхів їх надходження. Виявлено, що з економічної точки зору для оцінки необоротних активів можна використовувати будь-який з існуючих методів оцінки в залежності від мети та обставин. Однак відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів економічної переоцінки і змін корисності суперечить змісту бухгалтерського обліку і призведе до викривлення результатів обліку. Доведено, що необоротні активи на рахунках бухгалтерського обліку слід відображати за історичною вартістю за вирахуванням зносу.

Ключові слова: оцінка, методи оцінки, бухгалтерський облік, необоротні активи, основні засоби.

С.М. КАФКА

(Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
г. Івано-Франківск, Україна)

Экономический и бухгалтерский подходы к оценке необоротных активов

Целью статьи является определение и раскрытие различий между экономическим и бухгалтерским подходами к оценке необоротных активов. Проведен анализ существующих методов оценки необоротных активов и раскрыто их взаимосвязь с содержанием бухгалтерского учета. Определено место оценки в бухгалтерском учете предприятия. Идентифицированы факторы влияния на процесс оценки активов и обязательств. Систематизированы виды стоимостной оценки необоротных активов. Обоснованы методы оценки основных средств в зависимости от путей их поступления. Выведено, что с экономической точки зрения для оценки необоротных активов можно использовать любой из существующих методов оценки в зависимости от цели и обстоятельств. Однако отражения на счетах бухгалтерского учета результатов экономической переоценки и изменений полезности противоречат содержанию бухгалтерского учета и приведет к искажению результатов учета. Доказано, что необоротные активы на счетах бухгалтерского учета следует отражать по первоначальной стоимости за вычетом износа.

Ключевые слова: оценка, методы оценки, бухгалтерский учет, необоротные активы, основные средства.

S.M. KAFKA

(Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk, Ukraine)

Economic and Accounting Methods of Fixed Assets Evaluation

The aim of the article is to define and disclosure differences between economic and accounting approaches to evaluation of fixed assets. The existing methods for evaluation fixed assets were analyzed, and their relationship with the contents of accounting was disclosed. The place of evaluation in the accounting of a legal entity is determined. The factors influencing the evaluation of assets and liabilities were identified. There were systematized all evaluation types of fixed assets. The methods of evaluation of fixed assets were grounded depending on how they were received. It is

determined that from an economic standpoint any existing evaluation methods can be used for the evaluation of non-current assets depending on the aim and circumstances. However, display of results of economic reappraisal and utility changes on bookkeeping accounts is contrary to the content of bookkeeping and will lead to the distortion of accounting results. It is proved that non-current assets on bookkeeping accounts shall be displayed at depreciated historical cost.

Keywords: evaluation, methods for evaluation, accounting, non-current assets, fixed assets.

Постановка проблеми. Значну частку активів підприємства складають необоротні активи, правильна оцінка яких суттєво впливає на достовірність даних фінансової звітності суб'єкта господарювання. У зв'язку із цим, проблема оцінки необоротних активів є досить актуальною.

Прагнення вчених знайти спосіб достовірної оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу призвели до появи різних методів оцінки. Всі ці методи мають право на існування, але, виходячи з сутності бухгалтерського обліку, не кожен з них може бути широко вживаним в обліковій практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження питань оцінки в бухгалтерському обліку зробили Ф.Ф. Бутинець [1], А.В. Волчек [2], В.А. Замлинський [3], О.А. Іщенко [4], М.Д. Корінько [5], Н.П. Кузик [6], Л.Г. Ловінська [7], О.П. Рудановський [10], Я.В. Соколов [11, 12], Б.А. Успенський [13] та інші.

Як зазначає А.В. Волчек, «оцінка необоротних активів – це грошове вираження первісної (облікової, інвентарної) вартості об'єктів, які в результаті будуть прийняті в бухгалтерському обліку як основні засоби, в тому числі земельні ділянки та об'єкти природокористування, продуктивна і робоча худоба, а також нематеріальні активи» [2, с. 14].

Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна в процесі господарювання, при надходженні і вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як: купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка основних засобів. Вона є невід'ємним способом грошового вираження всіх об'єктів обліку, адже в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку [4]. Відтак процес оцінки об'єктів необоротних активів забезпечує створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та є джерелом інформації для проведення аналізу фінансового стану підприємства.

Незважаючи на вагомий внесок зазначених дослідників та цінність отриманих ними результатів,

залишається низка невирішених питань щодо проблем оцінювання необоротних активів.

Метою статті є визначення та розкриття відмінностей між економічним і бухгалтерським підходами до оцінки необоротних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінка – це елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого можна виміряти вартість об'єкта бухгалтерського обліку у грошовому виразі, тобто це науково обґрунтована думка суб'єкта обліку про вартість об'єкта бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що натуральні показники первинних документів переводяться в грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей [4].

Зв'язок оцінки із часом відмічає О.П. Рудановський: «... рахівництво кожне явище теперішнього приводить у зв'язок з його минулим і майбутнім – враховує його значення і назад і вперед; облікове дослідження володіє і глибиною і шириною, завдяки чому, рахівництво підіймається над випадковим явищем теперішнього і досягає їх у всій сукупності» [10].

Оцінка може характеризувати вартість майна в різні періоди часу і бути оцінкою минулого, теперішнього і майбутнього. Причому самі характеристики також носять тимчасовий характер і даються або в минулому, або в теперішньому, або в гіпотетичному майбутньому. Тому необхідно звернути увагу на те, що в бухгалтерському обліку час поділяється на: реальне, в якому виникають факти господарського життя, що потребують оцінки, і час, в якому бухгалтер веде облік, тобто реконструює реальний час. Отже, час оцінок приймає характер матриці, дев'ять елементів якої: минулі, теперішні і майбутні оцінки минулого, теперішнього і майбутнього (табл. 1). Кожен із часу оцінки знаходить своє застосування в обліку, а їх порівняльний аналіз дозволяє провести концептуальну реконструкцію фактів господарського життя [12].

Таблиця 1

Вплив часових факторів на вибір оцінок в бухгалтерському обліку

Фактор часу	Час економічних умов вимірювання (ціни, тарифи, купівельна спроможність грошової одиниці)		
	1. Минуле	2. Теперішнє	3. Майбутнє
Минуле	1.1. Первісна (історична) вартість	1.2. Відновлювальна вартість	1.3. Капіталізована рента
Теперішнє	2.1. Порівнювана вартість	2.2. Справедлива вартість	2.3. Реалізаційна вартість
Майбутнє	3.1. Залишкова вартість	3.2. Ліквідаційна вартість	3.3. Очікувана вартість

Джерело: [11, с. 55].

Всі часові періоди оцінок не є ізольованими один від одного, а взаємопов'язані: «теперішнє є майбутнім відносно минулого (яке тоді було теперішнім), рівноцінно теперішнє є минулим відносно ще не існуючого майбутнього [13]. Так, оцінки минулого,

наведені в звітності, складеній в теперішньому часі, будуються з урахуванням сучасних уявлень особи, яка складає дану звітність, та приносить до них сучасні знання.

Бухгалтерський облік

Таким чином, «минуле є переосмисленим з погляду зміненого теперішнього» [13, с. 19]. Власне, навіть оцінки теперішнього відображають не реальний, а гіпотетичний момент, фіксувати який неможливо, так як неможливо залишити час, тому що при зміні «ми свідомо відволікаємося від того, що насправді теперішнє вже реалізувалось в якій

конкретній формі, і обговорюємо, таким чином, не реальне, потенційно можливе (з точки зору минулого) теперішнього» [13, с. 34].

Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із завданнями обліку представлені в табл. 2.

Таблиця 2

Місце оцінки в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання

Завдання бухгалтерського обліку	Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку
1. Забезпечення збереження майна власника	Визначення вартості наявного майна в грошовому вимірнику
2. Формування повної, правдивої, достовірної інформації про діяльність суб'єкта господарювання та його фінансовий стан	Дозволяє об'єктивно відображати факти господарського життя
3. Контроль за доцільністю здійснення господарських операцій	Надання об'єктам спостереження кількісного та вартісного вираження, що забезпечує ефективний контроль
4. Формування облікової інформації для цілей управління	Формування звітності підприємства, де інформація узагальнюється у формі грошового вимірника

Джерело: розроблено автором.

Отже, за допомогою оцінки, разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку, забезпечується виконання основних його завдань. Завдання збереження власності господарюючого суб'єкта може бути виконане за допомогою простої реєстрації господарських операцій, але надання об'єктам спостереження вартісного вираження забезпечує більш ефективний контроль за наявністю та рухом цінностей; забезпечення інформацією управлінського персоналу передбачає складання звітності, в яких інформація узагальнюється у грошовому вимірнику. Оцінка займає важливе

значення не лише в обліку господарюючого суб'єкта, але й в системі бухгалтерського обліку в цілому, зокрема при співставленні балансів декількох підприємств за різні звітні періоди.

Вирішуючи на практиці конкретне завдання оцінки активів, бухгалтер, насамперед, керується своєю професійною логікою, а не формальним застосуванням правил. На рис. 1 відображені фактори, що впливають на порядок застосування тих чи інших прийомів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

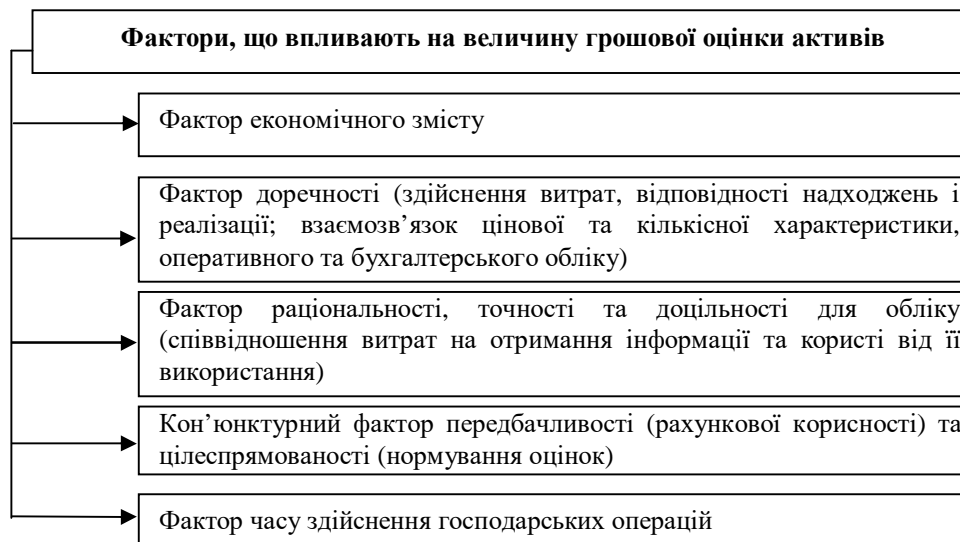


Рис. 1. Фактори впливу на процес оцінювання активів і зобов'язань

Джерело: сформовано автором.

Як свідчить світова практика, для того щоб управління підприємством було ефективним, необхідно навчитися управляти його вартістю, а для цього, в першу чергу, необхідно визначати вартість

об'єктів, що входять до цілісного майнового комплексу.

Оскільки кожен бухгалтер по-різному розуміє значення слова «оцінка», тому не дивно, що вартісна оцінка досить часто має суб'єктивний характер, а визначення вартості є досить суперечливим питанням. Відтак важливо, щоб сторони, що беруть участь у процесі, наприклад, передачі права власності, з самого початку розуміли, які цілі вони прагнуть досягти, і не тільки у зв'язку із внутрішнім суперечним характером цього заходу, але й у зв'язку з тим, що підходи до оцінки розрізняються в залежності від обставин. До числа найбільш розповсюджених підходів, які застосовуються окремо або в сукупності, відноситься оцінка за фактичною собівартістю, ліквідаційною вартістю, відновленою, балансовою та поточною вартістю.

Сьогодні світова бухгалтерська практика оперує двома найбільш поширеними підходами до оцінки вартості активів підприємств.

Перший підхід полягає у пооб'єктній (попредметній або індивідуальній) оцінці активів підприємства та його зобов'язань, а другий – в оцінці сукупної вартості активів (рис. 2), її ще називають оцінкою бізнесу або оцінкою підприємства як цілісного майнового комплексу. Цілісним майновим комплексом можуть бути структурні підрозділи підприємства (цехи, виробництва, дільниці тощо), які виділяються у встановленому порядку в самостійні об'єкти приватизації з подальшим складанням розподільчого балансу.

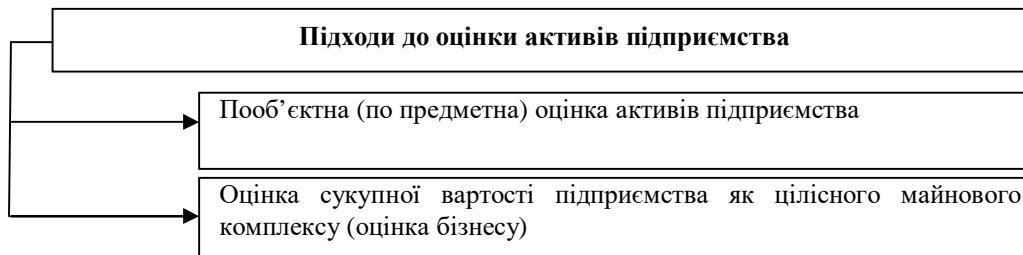


Рис. 2. Підходи до оцінювання активів підприємства

Джерело: сформовано автором.

При пооб'єктній оцінці активів підприємства важливе значення мають не загальні економічні погляди, а специфічні бухгалтерські методи оцінки:

- оцінка об'єктів, що формуються на рахунках бухгалтерського обліку, а не вартісне вимірювання абстрактних економічних категорій;
- розгляд об'єктів обліку в рамках балансу і поза ним, їх безпосередня оцінка шляхом особливих розрахунків, таких як калькуляційних, кошторисних, планових та стандартизованих;
- відображення результатів оцінювання на бухгалтерських рахунках і наступне їх балансування за визначеними сумами;

– підхід до оцінки в контексті «надходження на баланс», «перебування на балансі», «вибуття з балансу»;

– різниця оцінювання амортизованих і неамортизованих активів, понесених витрат в рамках звітного періоду.

Концептуальні підходи й методи оцінки об'єктів, що відображаються в активі балансу, можуть бути зведені до чотирьох типів оцінки (рис. 3): за собівартістю або сумою витрат; за сучасною (ринковою) вартістю; за експлуатаційною придатністю; на підставі капіталізації прибутку, що одержується. Кожен з цих підходів можна деталізувати.

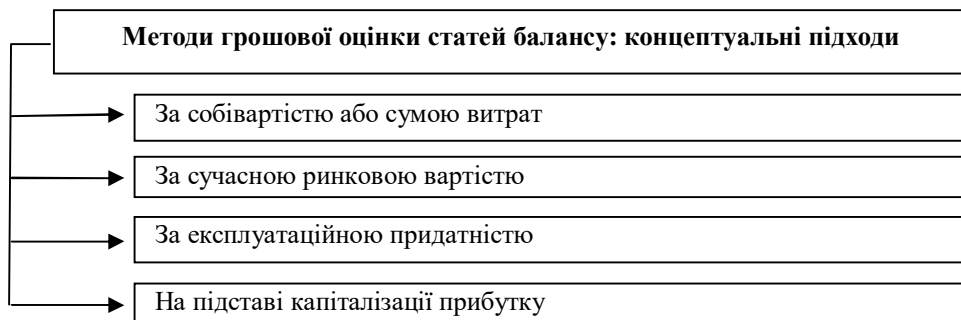


Рис. 3. Підходи до оцінювання активів підприємства

Джерело: сформовано автором.

При оцінці статей балансу за собівартістю або за сумою витрат слід розрізняти майнові цінності, що надійшли на підприємство ззовні, та предмети, створені в межах самого підприємства. В першому

випадку говорять про оцінку за купівельною вартістю (або вартістю придбання), в другому – про оцінку за вартістю виготовлення (рис. 4).

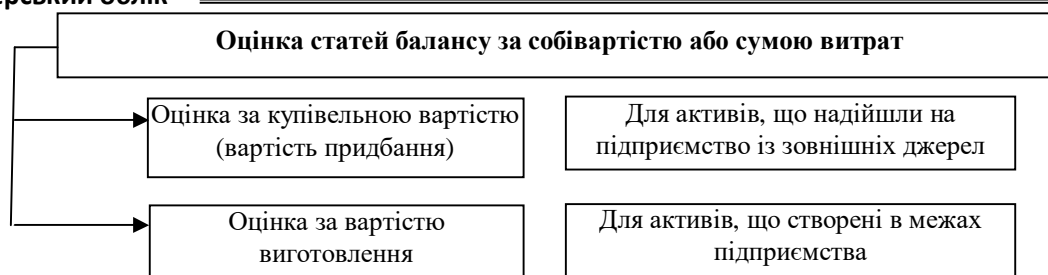


Рис. 4. Оцінка статей балансу за собівартістю або за сумою витрат

Джерело: сформовано автором.

Обидві ці оцінки є обліковими, оскільки дозволяють визначити вартість майнових цінностей за даними бухгалтерського обліку.

Оцінка за собівартістю придбання представляє собою суму грошових коштів або інших цінностей, переданих в оплату отриманих товарів чи послуг. Переваги оцінки за собівартістю придбання полягають в тому, що вона представляє собою ціну реальної угоди і може бути перевірена. Один із головних недоліків оцінки за собівартістю полягає в тому, що цінність активу для підприємства може змінитися з часом; по проходженні тривалого періоду вона може втратити значення міри вартості ресурсів підприємства, оцінки потенціалу або поточної ринкової ціни активу.

Оцінки за купівельною вартістю і за вартістю виготовлення використовуються в різних випадках.

Так, оцінка за купівельною вартістю в основному застосовується на торговельних підприємствах, головним чином, до товарів, а на промислових – до сировини, матеріалів, палива тощо. Оцінка за вартістю виготовлення застосовується для об'єктів, що створюються підприємством самостійно.

В основі оцінки за сучасною (ринковою) вартістю лежить прагнення врахувати господарську кон'юнктуру, не зупиняючись перед необхідністю облікових оцінок, що вже склалися за даними бухгалтерського обліку, якщо останні знаходять відхилення від тих або інших об'єктивних показників чи норм. Такими показниками можуть бути останні ціни ринку, реалізаційні (в тих випадках, коли ринок не дає достатніх вказівок, або дані предмети на ринку не котируються) і відновлені ціни (рис. 5).

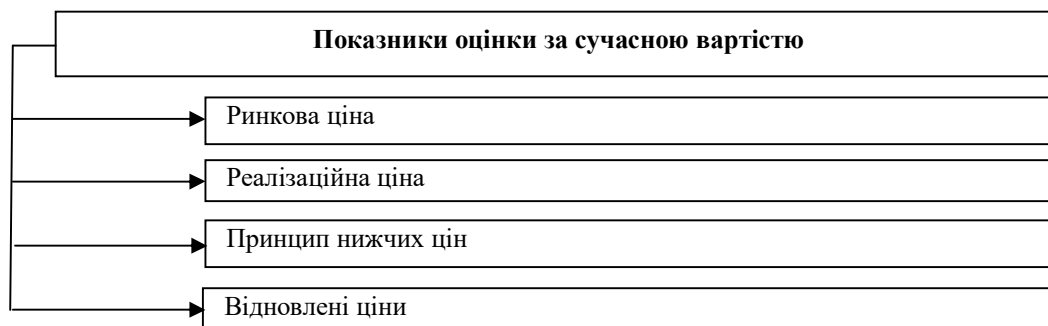


Рис. 5. Оцінка статей балансу за сучасною вартістю

Джерело: сформовано автором.

При оцінці за експлуатаційною придатністю майно відображається в балансі не за вартістю його придбання або виготовлення, а в тій сумі, що визначена спеціальною комісією, до складу якої входять спеціалісти з оцінки, яка вивчила стан майна на певний момент (наприклад, дату приватизації).

Слід відмітити, що всі методи оцінок мають однакове значення в практиці роботи підприємства. Так, найбільш розповсюдженими є оцінка за собівартістю і за справедливою вартістю. Оцінка за експлуатаційною придатністю в сучасних умовах набуває значення при приватизації або іншій зміні власності.

Визначення справедливої ринкової вартості активів на даному етапі є найбільш проблемним в бухгалтерському обліку. Міжнародні стандарти фінансової звітності визначають, що, як правило, усі

господарські операції оцінюються за первісною (історичною) вартістю. Проте даний вид оцінки не єдиний метод вимірювання, що використовується в міжнародній практиці.

В Україні методологічні засади оцінки основних засобів і нематеріальних активів при їх визнанні в обліку, відображені у фінансовій звітності та вибутті встановлені державою та закріплені на законодавчому рівні в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи» та інших нормативних актах [9].

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» сказано, що історична (фактична) собівартість пріоритетна в оцінці активів підприємства.

Залежно від того, що відбувається на даний час з активами: придбання, утримання на балансі чи вибуття, – а також від того, з якими активами

бухгалтер у тому чи іншому випадку має справу, оцінка активів здійснюється за видами вартостей представлених в табл. 3.

Таблиця 3

Види вартісних оцінок необоротних активів

№ з/п	Види вартісних оцінок	Документ, яким затверджено термін	Види активів	Обставини, за яких можлива відповідна оцінка
1	Первісна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби» П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Основні засоби, нематеріальні активи	Придбання, утримання, вибуття
2	Історична (фактична собівартість)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Всі види активів, крім дебіторської заборгованості та монетарних активів	Придбання, утримання, вибуття
3	Переоцінена вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби» П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Основні засоби, нематеріальні активи	Утримання, вибуття
4	Відновлювальна вартість	–	Основні засоби	Утримання, вибуття
5	Залишкова вартість	–	Всі необоротні активи	Утримання, вибуття
6	Справедлива вартість	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Всі види активів	Придбання, утримання, вибуття
7	Ліквідаційна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Основні засоби	Вибуття (в окремих випадках), а також для визначення суми вартості, що амортизується
8	Вартість, що амортизується	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Основні засоби	База нарахування амортизації

Джерело: розроблено автором на основі [9].

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість основних засобів та нематеріальних активів визначається у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених, переданих або витрачених для придбання чи їх створення. Історична (фактична) вартість складається з витрат, понесених підприємством у зв'язку з придбанням, що повинно бути зафіксовано у первинних документах. Суми в цих документах складають оцінку необоротних активів на етапі їх визнання.

Надалі, активи повинні бути оцінені за результатами амортизації або зменшення корисності, переоцінки та списання з балансу відповідно до правил, встановлених чинним законодавством та обліковою політикою підприємства.

МСБО 16 «Основні засоби» визначає, що оцінювати основні засоби необхідно: 1) під час їх визнання; 2) після визнання; 3) якщо відбувається припинення визнання [8]:

а) під час визнання об'єкт слід оцінювати за його собівартістю, тобто за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливої вартості, іншою формою компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення або, якщо прийнято, сумою, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ;

б) після визнання суб'єкт господарювання має обрати або модель собівартості, або модель переоцінки за своєю обліковою політикою, і йому слід застосовувати цю політику до всієї групи основних засобів;

в) припинення визнання настає після вибуття об'єкта або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття. У цьому разі визнають прибуток чи збиток.

Варто зазначити, що в міжнародній практиці бухгалтерського обліку переважають тенденції відображення майна не за вартістю придбання, що є основною формою оцінки, а за його поточною (ринковою) вартістю. В цілому нормативна база з бухгалтерського обліку в Україні щодо оцінки необоротних активів відповідає МСФЗ, оскільки П(С)БО розроблялися відповідно до них. При цьому у національних стандартах обліку досить детально визначено склад витрат, які включають до первісної вартості необоротних активів з метою дотримання принципу історичності. Проте, вдосконалення потреби питання – за якою оцінкою об'єкти бухгалтерського обліку мають оцінюватися після їх визнання та якими методами оцінки слід користуватися у інших господарських операціях з необоротними активами.

Суттєвою особливістю оцінки основних засобів відповідно до МСБО є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними

Бухгалтерський облік

державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається в МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Міжнародні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись у звітності за переоціненою вартістю [8].

У деяких країнах дозволено включати до первісної вартості основних засобів суму відсотків за позиками,

пов'язаних з придбанням об'єктів. У Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів лише тоді, коли існує тісний взаємозв'язок між засобами та позиковим капіталом [1].

Сьогодні суб'єкти господарювання використовують різні види оцінок в залежності від шляхів надходження основних засобів на підприємство (табл. 4).

Таблиця 4

Оцінка основних засобів в залежності від шляхів їх надходження

Шляхи надходження основних засобів на підприємство	Види оцінок, що використовуються
1. Придбання основних засобів за плату	За п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість придбаних об'єктів основних засобів складається з: – суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); – реєстраційних зборів, держмита та інших аналогічних платежів; – сум ввізного мита; – сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі); – витрат на страхування, ризиків доставки; – витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження; – інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні до використання. Фінансові витрати, зокрема, відсотки за кредитом, не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень. Виняток – фінансові витрати, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
2. Отримання основних засобів в обмін на подібний об'єкт	Тоді первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю буде справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами
3. Отримання основних засобів в обмін на неподібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана під час обміну
4. Безоплатне отримання основних засобів	Первісна вартість дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, наведених у п. 8 П(С)БО 7
5. Внесення основних засобів до статутного капіталу	Здійснюється за погодженою засновниками (учасниками) підприємства їх справедливою вартістю з урахуванням витрат, наведених у п. 8 П(С)БО 7
6. Переведення основних засобів з оборотних активів	Первісна вартість дорівнює собівартості таких активів, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: розроблено автором на основі [9].

Залежно від того, яким шляхом надходять основні засоби на підприємство, формується їх первісна вартість. Саме за первісною вартістю вони зараховуються на баланс підприємства. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, будова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від

використання об'єкта. Також первісна вартість зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Таким чином, 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 їх практичного обчислення [4].

Висновки. Виявлено, що з економічної точки зору для оцінки необоротних активів слід використовувати будь-який з існуючих методів оцінки в залежності від мети та обставин. Однак, відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів економічної переоцінки і змін корисності суперечить змісту бухгалтерського обліку і призведе до викривлення результатів обліку. Необоротні активи на рахунках бухгалтерського обліку слід відображати за історичною вартістю за вирахуванням зносу. Інформацію щодо справедливої вартості необоротних активів слід наводити в Звіті про фінансовий стан з обґрунтуванням доцільності застосування того чи іншого методу оцінки.

4 Список використаних джерел

1. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
2. Волчек, А. В. Основные средства, нематериальные активы, материальные ценности: учет и налогообложение [Текст] / А. В. Волчек. – Минск : Регист, 2010. – 236 с.
3. Замлинський, В. А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань [Текст] / В. А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 46-51.
4. Іщенко, О. А. Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ / О. А. Іщенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf>
5. Корінько, М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація [Текст] : Монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП Інформ-аналіт. агенство», 2007. – 429 с.
6. Кузик, Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів [Текст] / Н. П. Кузик, А. О. Боярова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 40-44.
7. Ловінська, Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : Монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
8. Міжнародні стандарти фінансової звітності (редакція на 12.03.2013 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010
9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Бухгалтер 911 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>
10. Рудановський, А. П. Теорія балансового учета [Текст] / А. П. Рудановський // Теорія балансового учета.

Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. – М. : Макиз, 1928, с. 163.

11. Соколов, Я. В. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии [Текст] / Я. В. Соколов. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 188 с.
12. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] : Монография / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
13. Успенский, Б. А. Historika sub specie. Этюды о русской истории [Текст] / Б. А. Успенский. – СПб. : Азбука, 2002. – 474 с.

4 References

1. Butynets, F. F. & Horetska, L. L. (2002). *Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh [Accounting in foreign countries]*. Zhytomyr: Ruta.
2. Volchek, A. V. (2010). *Osnovnyie sredstva, nematerialnyie aktivi, materialnyie tsemnosti: uchet i nalogooblazhenie [Fixed assets, intangible assets, material values: accounting and taxation]*. Minsk: Rehist.
3. Zamlynskyi, V. A. (2010). *Oblik osnovnykh zasobiv: pereosmyslennia pryntsyviv ta zavdan [Accounting for fixed assets: rethinking the principles and objectives]*. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 46-51.
4. Ishchenko, O. F. (n.d.). *Sumist otsinky ta yii znachennia v obliku neoborotnykh aktiviv biudzhetykh ustanov [The essence of the assessment and its role in accounting for fixed assets of budgetary institutions]*. Retrieved December 16, 2016, from <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf>
5. Korinko, M. D. (2007). *Kontrol ta analiz diialnosti subiektiv hospodariuvannia v umovakh yii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, dyversyfikatsiia [Control and analysis of business entities in terms of diversification: theory, methodology, diversification]*. Kviv: DP Inform-analit ahenstvo.
6. Kuzyk, N. P. & Boiarova, A. O. (2010). *Aktualni problemy obliku ta otsinky nematerialnykh aktiviv [Actual problems of accounting and valuation of intangible assets]*. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 40-44.
7. Lovinska, L. H. (2006). *Otsinka v bukhhalterskomu obliku [Evaluation in accounting]*. Kyiv: KNEU.
8. International Financial Reporting Standards (revised on 12.03.2013). Retrieved December 16, 2016, from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010
9. National Accounting Standards // Accountant 911. Retrieved December 16, 2016, from <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/>
10. Rudanovskiy, A. P. (1928). *Teoriya balansovoho ucheta [Theory of balance accounting]*. In *Otsenka kak tsel balansovoho ucheta. Schetnoe yschyslenye (p. 163)*. Moskva: Makyz.
11. Sokolov, Ya. V. (2006). *Teoreticheskie nachala (osnovy) dvoynoy bukhhalterii [Theoretical foundations of dual accounting]*. Moskva: Izd-vo SPbHUEF.
12. Sokolov, Ya. V. (2003). *Osnovy teorii bukhhalterskoho ucheta [Fundamentals of Accounting Theory]*. Moskva: Finansy i statistika.
13. Uspenskiy, B. A. (2002). *Historika sub specie. Etyudy o russkoy istorii [Etudes about Russian history]*. Sankt-Peterburh: Azbuka.