

УДК 657.2.016

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-1-39>**Кудласва Н.В.**кандидат економічних наук, асистент кафедри обліку і оподаткування
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича**Kudlaeva Natalia**

Yuri Fed'kovych Chernivtsi National University

ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ**REVALUATION OF FIXED ASSETS: TAX AND ACCOUNTING ASPECTS**

У статті розкрито основні критерії визнання основних засобів як об'єктів бухгалтерського обліку, такі як матеріальність, підконтрольність, строк корисного використання, призначення, вартісна межа, можливість достовірної оцінки, отримання в майбутньому економічної вигоди. Розглянуто проблемні аспекти визнання та оцінювання основних засобів в умовах існування значної кількості нормативних актів, які регулюють облік основних засобів в Україні. Запропоновано для оцінювання основних засобів формувати спеціальну оціночну комісію, яка буде застосовувати певний алгоритм дій, що передбачає визначення цілей та завдань оцінювання, складання плану проведення оцінювання, збирання необхідної інформації, здійснення аналізу рівня використання основних засобів, виявлення надлишкових одиниць обладнання, вибір найбільш оптимальних методів оцінювання, здійснення відповідних розрахунків, аналіз отриманих результатів, визначення найбільш ймовірної вартості об'єкта на дату оцінки.

Ключові слова: основні засоби, оцінка, визнання, первісна вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, справедлива вартість.

В статье раскрыты основные критерии признания основных средств как объектов бухгалтерского учета, такие как материальность, подконтрольность, срок полезного использования, назначение, стоимостная граница, возможность достоверной оценки, получение в будущем экономической выгоды. Рассмотрены проблемные аспекты признания и оценивания основных средств в условиях существования значительного количества нормативных документов, регулирующих учет основных средств в Украине. Предложено для оценивания основных средств формировать специальную оценочную комиссию, которая будет использовать определенный алгоритм действий, предусматривающий определение целей и заданий оценивания, составление плана проведения оценивания, сбор необходимой информации, осуществление анализа уровня использования основных средств, выявление избыточных единиц оборудования, выбор наиболее оптимальных методов оценивания, осуществление соответствующих расчетов, анализ полученных результатов, определение наиболее вероятной стоимости объекта на дату оценки.

Ключевые слова: основные средства, оценка, признание, первоначальная стоимость, ликвидационная стоимость, остаточная стоимость, справедливая стоимость.

The purpose of the article is to develop and substantiate theoretical positions, practical recommendations for clarifying the procedure for recognition of fixed assets and to improve the methodology for their valuation. The relevance of the chosen topic is explained by the fact that, fixed assets play an important role in the accounting process of any individual. Problems in accounting of fixed assets due modern management conditions are especially relevant, which is caused by the needs of different stakeholders in opportune, authentic and truthful information about financial – proprietary status of the enterprise. Thereby, there is a need for proper recognition and evaluation of existing fixed assets. The article describes the main criteria for recognizing fixed assets as accounting objects, such as materiality, controllability, useful life, purpose, cost limit, the possibility of reliable assessment and obtaining future economic benefits. The problematic aspects of recognition and valuation of fixed assets are considered in the conditions of existence of a significant number of normative acts regulating the accounting of fixed assets in Ukraine. It is proposed to create a special valuation commission for the evaluation of fixed assets, which will apply a certain algorithm of actions, which involves the definition of goals and objectives of evaluation, the preparation of the assessment plan, the collection of necessary information, the analysis of the level of use of fixed assets, the identification of surplus equipment units, the selection of the most optimal methods of evaluation, implementation of the corresponding calculations, analysis of the results and determination of the most probable value of the object on the valuation date. The combination of all the above criteria will allow accounting workers to determine the received asset as an object of fixed assets and evaluate it correctly. Correct estimation and observance of recognition criteria for the sale of certain objects of fixed assets will further limit the negative impact on the final financial result through the mechanism of depreciation.

Key words: fixed assets, valuation, recognition, initial value, liquidation value, residual value, fair value.

Постановка проблеми. Результати ведення бухгалтерського обліку як складової інформаційної системи впливають на якість прийняття управлінських рішень. Однак різні групи користувачів залежно від потреб мають різні інтереси, тому від якості інформації бухгалтерського обліку частково залежать наслідки прийнятого управлінського рішення. Складність роботи облікових працівників полягає в тому, що сучасне законодавство передбачає наявність альтернатив під час вибору варіантів обліку окремого об'єкта. В таких умовах вони повинні самостійно, тобто на власний розсуд, вибрати конкретну методику обліку із зазначенням інформації в Положенні про облікову політику. У зв'язку з цим проблема визнання та вибору методу оцінювання основних засобів залишається актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних основ та методологічних підходів до оцінювання й визнання основних засобів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти, зокрема В.В. Галасюк [1], Р.В. Гончар [2], Л.В. Городянська [3], Т.І. Єфіменко [4], А.О. Касич [5], Л.Г. Ловінська [7], А.А. Макурін [8]. Проте висвітлені українськими вченими результати досліджень щодо оцінювання та визнання основних засобів потребують подальшого вдосконалення та уточнення. Насамперед це пов'язане з необхідністю розроблення методики визначення ліквідаційної вартості, яка безпосередньо впливає на кінцевий фінансовий результат через механізм амортизації. Крім цього, потребують уточнення наявні критерії визнання окремих об'єктів основних засобів, наприклад земельних ділянок. Саме тому сьогодні питання визнання та оцінювання основних засобів набуває все більшої актуальності та потребує пошуку варіантів вирішення поставленої проблеми.

Метою статті є розробка та обґрунтування теоретичних положень, практичних рекомендацій щодо уточнення порядку визнання основних засобів та вдосконалення методики їх оцінювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перехід на нові принципи та методи ведення обліку з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зумовив появу суттєвих змін в організації та веденні обліку основних засобів. П(С)БО 7 «Основні засоби» загалом розкриває питання оцінювання цих об'єктів обліку, оскільки саме ці об'єкти використовуються в діяльності підприємств тривалий час, а на їхнє оцінювання впливає низка факторів, зокрема інфляція, знос (фізичний і моральний). Отже, проблема визнання та реального, достовірного оціню-

вання основних засобів є однією з основних проблем бухгалтерського обліку, а застосування принципу єдності та реальності оцінювання основних засобів – це визначальний фактор організації обліку будь-якого підприємства. Однією з умов правильного обліку основних засобів є застосування принципу їх грошового оцінювання. Як відзначають М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, оцінка є присвоєнням числових значень об'єктам і подіям за визначеними правилами. Вона включає три такі елементи:

- об'єкт чи подія;
- властивість (якість, ознака, характеристика), що підлягає кількісній оцінці;
- шкала виміру чи сукупність одиниць, де можна відбити властивість [10, с. 270].

Сьогодні в Україні під час проведення оцінювання майна та майнових прав суб'єктами оціночної діяльності обов'язковим є застосування норм Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»» від 10 вересня 2003 року № 1440 [11].

Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» регламентує, що «об'єкти оцінки – майно та майнові права, які підлягають оцінці. Об'єкти оцінки класифікують за різними ознаками, зокрема, об'єкти оцінки в матеріальній та нематеріальній формі, у формі цілісного майнового комплексу» [11]. При цьому зазначається, що «об'єкти оцінки у матеріальній формі – нерухоме майно (нерухомість) та рухоме майно» [11].

Згідно з вищевказаним нормативним документом такий об'єкт обліку, як основні засоби, фактично можна вважати об'єктом оцінювання. Під час оцінювання майна та майнових прав за НС № 1 застосовуються такі види оцінювання (табл. 1).

Отже, дані табл. 1 свідчать про існування різних видів оцінки, які застосовуються під час оцінювання майна (зокрема, оцінювання основних засобів) суб'єктами оціночної діяльності. Перелік вищенаведених видів оцінки майна значно ширший, ніж той, який передбачено для досягнення цілей бухгалтерського обліку.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності регламентують П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, які визначають, що до основних засобів відносять «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг тощо, очі-

**Оцінювання майна за Національним стандартом № 1
«Загальні засади оцінки майна і майнових прав»**

Вид оцінки	Характеристика
Поточна вартість	Вартість, приведена у відповідність до цін на дату оцінювання шляхом дисконтування або використання фактичних цін на дату оцінювання.
Ціна	Фактична сума грошей, сплачена за об'єкт оцінювання або подібне майно.
Ринкова вартість	Вартість, за яку є можливим відчуження об'єкта оцінювання на ринку подібного майна на дату оцінювання за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна зі сторін діяла зі знанням справи, розсудливо й без примусу.
Ліквідаційна вартість	Вартість, яка може бути отримана за умови продажу об'єкта оцінювання в строк, що є значно коротшим, ніж строк експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продане за ціною, яка дорівнює ринковій вартості.
Вартість ліквідації	Вартість, яку очікується отримати за об'єкт оцінювання, що вичерпав корисність відповідно до своїх первісних функцій.
Спеціальна вартість	Сума ринкової вартості та надбавки до неї, яка формується за наявності нетипової мотивації чи особливої заінтересованості потенційного покупця (користувача) в об'єкті оцінювання.
Інвестиційна вартість	Вартість, визначена з урахуванням конкретних умов, вимог та мети інвестування в об'єкт оцінювання.
Вартість у використанні	Вартість, яка розраховується з огляду на сучасні умови використання об'єкта оцінювання та може не відповідати його найбільш ефективному використанню.
Оціночна вартість	Вартість, яка визначається за встановленими алгоритмом та складом вихідних даних.
Прямі збитки	Поточна вартість витрат на відтворення, заміщення або відшкодування ринкової вартості об'єкта оцінювання без урахування неотриманих майбутніх вигід.
Дійсна вартість майна для цілей страхування	Вартість відтворення (вартість заміщення) або ринкова вартість майна, визначена відповідно до умов договору страхування.

куваний термін корисного використання яких більше за один рік (операційний цикл, який довший за рік)» [9; 16].

Визнання основних засобів, їх зарахування на баланс насамперед передбачають визначення критеріїв та моменту їх визнання. Критерії визнання основних засобів визначають основні вимоги, яких необхідно дотримуватись під час визнання тих чи інших об'єктів. Для того щоб визначити те, за якими критеріями визнаються об'єкти основних засобів, необхідно вивчити зміст поняття «основні засоби» за чинними нормативними актами в Україні.

Аналіз чинних нормативно-правових актів [9; 14; 16; 17] свідчить про те, що критерії визнання основних засобів збігаються з критеріями визнання всіх інших видів активів. Для потреб бухгалтерського обліку об'єкт основних засобів визнається активом, коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, а його вартість може бути достовірно визначена [9; 16]. Доречно зауважити, що термін «основні засоби» передбачає ще низку

специфічних критеріїв їх визнання, таких як матеріальна форма, призначення та термін корисного використання.

Отже, під час визнання основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку такої критерій, як вартість, у жодному нормативному акті не зазначається. Фактично цей критерій використовується лише для задоволення потреб податкового обліку під час відокремлення такої групи основних засобів, як малоцінні необоротні матеріальні активи. Порушення норм його використання приведе до викривлення даних фінансової звітності стосовно розподілу витрат на амортизацію між звітними періодами. Таким чином, можна здійснити порівняння податкового та бухгалтерського законодавства стосовно такого об'єкта обліку, як основні засоби (табл. 2).

Дані табл. 2 свідчать про те, що такі ознаки основних засобів, як матеріальність та строк корисного використання, в бухгалтерському та податковому законодавстві є повністю тотожними. Водночас доцільно звернути увагу на такий об'єкт основних засобів, як земельні

Порівняльна характеристика податкового та бухгалтерського законодавства щодо визнання основних засобів

Ознака	Бухгалтерський облік	Податковий облік
Матеріальність	«Основними засобами є лише матеріальні активи» [16].	«Основними засобами є лише матеріальні активи» [14].
Підконтрольність	«Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [17].	Платник податку на прибуток фактично є власником основних засобів.
Строк корисного використання	«Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)» [16].	«Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)» [14].
Призначення	«З метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій» [16].	«До основних засобів відносять лише ті об'єкти, які суб'єкт господарювання планує використовувати у власній господарській діяльності» [14].
Вартісна межа	Не передбачена.	«Основні засоби – матеріальні активи <...>, вартість яких перевищує 6 000 гривень» [14].

ділянки. Вищевказаному об'єкту основних засобів притаманна уречевлена форма, він виступає в ролі фактору виробництва, який має свої специфічні особливості, такі як здатність до відтворення, територіальна обмеженість, родючість. У своїй сукупності вони забезпечують їх цінність для суб'єкта господарювання, тобто для цього об'єкта основних засобів така ознака, як строк корисного використання, фактично не застосовується.

Щодо такої ознаки, як використання в господарській діяльності, то тут спостерігаються певні відмінності. Так, відповідно до пп. 14.1.36 ПКУ, під господарською діяльністю розуміють діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) і/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу та проводиться такою особою самостійно і/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення й агентськими договорами [14]. Таким чином, низку об'єктів основних засобів, які не використовуються в господарській діяльності платника податку на прибуток, називають невикористаними основними засобами відповідно до пп. 138.3.2 Податкового кодексу України. При цьому такі об'єкти не вважають основними засобами, а витрати на їх придбання (створення) в податковому обліку не амортизують. До невикористаних основних засобів

належать необоротні матеріальні активи, які підприємство утримує винятково для задоволення особистих потреб своїх працівників або засновників.

Необхідно звернути увагу на те, що національні стандарти бухгалтерського обліку не поділяють основні засоби на виробничі та невикористані. Таким чином, будь-які об'єкти необоротних матеріальних активів, які використовуються «у виробництві чи постачанні товарів, наданні послуг, для здавання в оренду чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій» [16], у системі бухгалтерського обліку вважаються основними засобами та підлягають подальшій амортизації.

Таким чином, основними критеріями визнання основних засобів можна вважати матеріальність, підконтрольність, строк корисного використання, призначення та вартісну межу. Крім цього, П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає ще такі два критерії, як можливість достовірної оцінки та отримання в майбутньому економічної вигоди.

Одним з головних питань під час ведення бухгалтерського обліку основних засобів є їх своєчасне та правильне оцінювання, оскільки воно характеризує вартість капіталу підприємства, її цінність як загального майнового комплексу. А.А. Макурін вважає, що «оцінка основних засобів – це грошове вираження вартості основних засобів, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку»

[8, с. 10]. Для забезпечення об'єктивності та достовірності облікової інформації ведення обліку на підприємствах та складання фінансової звітності мають ґрунтуватись на визначених принципах.

Е. Хендриксен та М. Ван Бреда під час оцінювання майна розділили всіх дослідників на «істориків» та «футуралістів». Перші віддають перевагу оцінюванню активів за собівартістю, що краще відображає минуле компанії. Другі вибирають оцінювання за поточними витратами, оскільки воно дає змогу виявити перспективи фірми. «Історики» нерідко, хоча й не завжди в основу ставлять оцінювання прибутку. Баланс для них – це не більш, ніж реєстр сальдо рахунків, що переходить на майбутній період. «Футуралісти» на перше місце ставлять баланс, вважаючи рівень прибутку похідним від діяльності фірми. Інші фахівці визначають ці два підходи як «доходи/витрати фірми» й «активи/кредиторська заборгованість» [20, с. 306].

Вважаємо, що однією з основних умов достовірного обліку та оцінювання основних засобів є застосування принципів єдиного грошового вимірника та історичної (фактичної) собівартості. Сьогодні в Україні існують такі види оцінки об'єктів основних засобів, як первісна, залишкова, справедлива, переоцінена, ліквідаційна, а також оцінка вартості, яка амортизується. Застосування кожної з вищеперерахованих видів оцінки залежить від конкретних операцій, моменту оцінювання, джерела надходження та порядку оприбуткування.

У табл. 3 наведено перелік діючих видів оцінювання основних засобів, передбачених у Податковому кодексі України, П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів.

Суб'єкти господарювання під час формування фінансової звітності використовують, як правило, первісну та залишкову вартість основних засобів.

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає, що «придбані або створені основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю» [16]. При цьому облікові працівники повинні керуватись принципами історичної (фактичної) собівартості та обачності. Однак необхідно зауважити, що з 1 січня 2018 року остання редакція Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не передбачає в переліку наявних принципів саме принципу обачності. Водночас вищевказаний нормативний акт не відкидає інші принципи. Так, ст. 4 передбачає, що бухгалтерський облік та фінансова звітність можуть ґрунтуватись на «інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством» [17].

Склад первісної вартості оприбуткованих основних засобів насамперед залежить від способу їх надходження (придбання за плату, самостійне виготовлення (створення), внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання тощо). Погоджуємося з думкою Н.Й. Радіонової про те, що під час оцінювання основних засобів в умовах інфляційних процесів застосування первісної вартості може призвести до негативних наслідків. Навіть за умов незмінних цін потенціал основних засобів не є незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими [19]. Як відомо,

Таблиця 3

Характеристика видів оцінювання основних засобів за П(С)БО 7 «Основні засоби»

Види оцінювання основних засобів	Визначення
Первісна вартість	«Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [9; 16].
Справедлива вартість	«Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [9; 20].
Переоцінена вартість	«Вартість необоротних активів після їх переоцінки» [9; 16].
Вартість, яка амортизується	«Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [9; 16].
Ліквідаційна вартість	«Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [9; 20].
Залишкова вартість	«Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)» [9; 16].

сьогодні в Україні законодавчо не врегульовані питання амортизації основних засобів саме у зв'язку з моральним зносом.

Іноді чинним законодавством передбачено регулювання складу первісної вартості. Водночас Л.В. Гончар та С.О. Гарна звертають увагу на випадки відмови від оцінювання об'єктів основних засобів за собівартістю (табл. 4).

Також Л.В. Гончар та С.О. Гарна відзначають, що «від оцінки об'єктів за собівартістю можна відмовлятися в період гіперінфляції, коли виникає необхідність переоцінки всіх активів, що підтверджено у П(С)БО 7 «Основні засоби» [2, с. 303].

Через складність оцінювання активів у майбутньому одним з найбільш дискусійних питань залишається методика визначення ліквідаційної вартості основних засобів. У попередніх дослідженнях Н.В. Кудлаєва та В.С. Кравчук стверджували, що із запровадженням Податкового кодексу України в новій редакції, П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендацій з обліку основних засобів частково зменшились розбіжності щодо методики обчислення первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, порядку здійснення їх переоцінки. Значно скоротилась трудомістка і паперова робота облікових працівників, оскільки не потрібно визначати балансову вартість та вартість, яка амортизується одночасно з метою обчислення амортизації [6, с. 186]. Водночас так і залишається не розв'язаною проблема достовірного визначення ліквідаційної вартості, що суттєво впливає на кінцеві результати суб'єктів господарювання через механізм нарахування амортизації на основні засоби.

Аналіз використаних джерел інформації свідчить про те, що українські науковці вивчають поняття ліквідаційної вартості, проте єдиний підхід до його визначення сьогодні все ж таки відсутній. В.В. Галасюк акцентує увагу на таких визначеннях:

– «ліквідаційна вартість – це вартість, за якою може бути реалізований актив після закінчення строку його корисної експлуатації»;

– ліквідаційна вартість – це вартість об'єкта в умовах пришвидшеної чи вимушеної реалізації» [1].

Автор відзначає, що на засадах першого визначення, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», ліквідаційна вартість визначається як «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [1].

На засадах другого визначення, згідно з Національним стандартом оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майнових прав», «ліквідаційна вартість – це вартість, яка може бути отримана за умови продажу об'єкта оцінки у строк, що є значно коротше від строку експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продане за ціною, яка дорівнює ринковій вартості» [11].

Таким чином, розмір ліквідаційної вартості одних і тих же об'єктів може суттєво різнитися залежно від причини та дати її визначення. Так, виходячи з трактування за НСО № 1, бачимо, що ліквідаційна вартість буде визначатися під час здійснення операцій з продажу об'єктів основних засобів, а за П(С)БО 7 – під час введення об'єкта в експлуатацію задля обчислення в подальшому вартості, яка амортизується. При цьому стає зрозумілим, що вартість, обчислена за вимогами П(С)БО 7, буде значно меншою, оскільки вона повинна враховувати, що об'єкт основних засобів буде використовуватися впродовж всього строку корисного використання, фактично об'єкт буде повністю зношений та амортизований.

Т.І. Єфіменко відзначає, що для визначення ліквідаційної вартості «використовуються

Таблиця 4

Випадки відмови від оцінювання активів за собівартістю [2, с. 303]

Суб'єкти господарювання	Причина відмови
Малі підприємства	На підприємствах, що ведуть фінансовий облік за схемою «витрати – випуск», тобто визначають фінансові результати за даними рахунків класів 7 і 8, не передбачено обчислення незавершеного виробництва (перехідні залишки відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» оцінюються за чистою ціною реалізації, тобто за цінами продажу за винятком витрат на збут і на доведення об'єктів до стану, що відповідає умовам постачання).
Бюджетні установи	Відповідно до Інструкції з обліку основних засобів у бюджетних установах до складу витрат на їх будівництво чи придбання включають лише витрати, пов'язані з послугами сторонніх організацій, а витрати на роботи, що виконані власними силами (послуги автотранспорту, власних майстерень тощо), не належать до витрат на спорудження об'єктів.

оцінки не минулих подій (суми грошових коштів, сплачених, переданих, витрачених), а майбутні очікування – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації)» [4]. Отже, перша сума визначається за фактичною (історичною) собівартістю активу, а друга сума має визначатися за дисконтованою (приведеною) вартістю майбутніх грошових потоків, що передбачає отримати підприємство під час вибуття основного засобу. Крім цього, Т.І. Єфіменко звертає увагу на те, що у визначенні П(С)БО 7 ліквідаційна вартість розуміється як така, яку «підприємство очікує отримати (суму коштів) від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Отже, суми, що знадобляться для ліквідації або іншого вибуття, не враховуються в ліквідаційній вартості» [4].

С.Є. Пиріжок зазначає, що «фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього в багатьох господарствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних засобів, що не відповідає вимогам національного стандарту бухгалтерського обліку» [13, с. 12].

Я.В. Орлов зазначає, що практична діяльність підприємств свідчить про те, що в обліку застосовують два основні методи розрахунку ліквідаційної вартості, а саме прямий та непрямий. Прямий метод здійснюється шляхом порівняння об'єкта, що продається, з аналогічним або через статичне моделювання. Непрямий метод заснований на розрахунку ліквідаційної вартості через ринкову, тобто від ринкової вартості віднімається так звана знижка на вимушений характер продажу об'єкта (визначається індивідуально, зазвичай перебуває в рамках 20–50% від реальної ціни). Найбільш точного результату буде досягнуто під час застосування двох методів. Якщо навіть прямий метод не дасть бажаних результатів, то ринок буде проаналізовано, отже, другий метод (непрямий) буде більш об'єктивним [12]. Однак описані вище методи визначення ліквідаційної вартості автор пропонує використовувати саме під час ліквідації об'єкта основних засобів, як відомо, для цілей бухгалтерського обліку за П(С)Б 7 «Основні засоби» ліквідаційна вартість має визначатись під час введення об'єкта в ек-

сплуатацію задля обчислення в подальшому вартості, яка амортизується, для достовірного нарахування амортизації.

Отже, вченими-економістами рекомендуються до застосування такі методи розрахунку ліквідаційної вартості:

1) встановлення ліквідаційної вартості на рівні нуля;

2) взяття за базу визначення ліквідаційної вартості ліквідаційної вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, у яких передбачається використовувати придбаний об'єкт;

3) залучення фахівців-експертів, які, виходячи з власного досвіду та становища на ринку, будуть вносити пропозиції щодо встановлення розміру ліквідаційної вартості;

4) взяття за основу вартості матеріальних цінностей, утворених та оприбуткованих у результаті ліквідації основного засобу.

В умовах економічної невизначеності реальність оцінювання ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів насамперед залежить не тільки від рівня професійної підготовки фахівців, які мають досвід оцінювання аналогічних об'єктів, але й від законодавчого регулювання процесу ліквідації основних засобів з урахуванням податкового аспекту.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, сьогодні не існує єдиного універсального методу оцінювання, який би не мав недоліків та повністю задовольняв всіх користувачів фінансової звітності. Саме тому вибір методу оцінювання основних засобів насамперед передбачає ґрунтовне вивчення цілей оцінювання в бухгалтерському та податковому обліку. Для отримання достовірних показників щодо оцінювання об'єктів основних засобів необхідно дотримуватись такого алгоритму дій: визначити цілі та завдання оцінювання; окреслити план проведення оцінювання; зібрати необхідну інформацію; здійснити аналіз рівня використання виробничого обладнання, яке оцінюється; виявити надлишкові одиниці обладнання; вибрати найбільш оптимальні методи оцінювання; здійснити відповідні розрахунки; проаналізувати отримані результати та визначити найбільш ймовірну вартість об'єкта на дату оцінювання; підготувати управлінський звіт з рекомендаціями. Задля оцінювання об'єктів основних засобів доцільно сформувати оціночну комісію, до складу якої входять керівник підприємства, головний бухгалтер, юрист та особа, яка компетентна в питаннях, що пов'язані з використанням об'єкта оцінювання.

Список використаних джерел:

1. Галасюк В.В. Незалежна експертна оцінка як засіб забезпечення необхідного рівня ліквідності об'єктів застави (практичні аспекти). URL: <http://galasyuk.com.ua/downloads/publications/expert.pdf>.
2. Гончар Л.В., Гарна С.О. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7 (45). С. 302–305. URL: file:///C:/Users/User/Downloads/inek_2013_7_71.pdf.
3. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 224 с.
4. Єфіменко Т.І. Методологічні аспекти визначення вартості, яка амортизується. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 2 (26). URL: <http://www.irbisnbuv.gov.ua>.
5. Касич А.О., Черевик Н.В. Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів в Україні. *Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського. Серія: Економічні науки*. 2013. Вип. 3. С. 79–88. URL: <http://nbuv.gov.ua>.
6. Кудлаєва Н.В., Кравчук В.С. Проблеми обліку основних засобів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2015. Вип. 2. С. 178–188. URL: <http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2015/v2/23.pdf>.
7. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 253 с.
8. Макурін А.А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вугледобувних підприємствах. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6180>.
9. Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 11 грудня 2006 року № 1176. URL: www.rada.gov.ua.
10. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета : учебник / пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Москва, 1999. 663 с.
11. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 року № 1440. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.
12. Орлов Я.В. Оцінка ліквідаційної вартості об'єктів нерухомості в період фінансової нестабільності. URL: <http://www.ufin.com.ua>.
13. Пиріжок С.Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2013. 20 с.
14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // База даних «Законодавство України». URL: www.rada.gov.ua.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
18. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 року № 2658-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
19. Радіонова Н.Й. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. *Ефективна економіка*. 2015. № 9. URL: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=4548>.
20. Хендриксен Э., Ван Бреда М. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. Москва, 1997. 576 с.