

Отже, можна зробити висновок, що більшість методів оперативного аналізу дають можливість зафіксувати стан процесу у певний момент часу. На відміну від них, метод контрольних карт дозволяє відслідковувати стан процесу в часі та більше того – впливати на процес до того, як він вийде за межі керованості.

Тобто, саме застосування з метою оцінки негативних змін рівня рентабельності реалізації готельних послуг кумулятивних карт дозволить заздалегідь (у нашому прикладі майже за два тижні до настання негативних тенденцій) приймати ефективні управлінські рішення та попереджувати проявити кризових тенденцій у фінансово-господарській діяльності підприємств готельного господарства.

#### **Список використаних джерел:**

1. Контрольні карти кумулятивних сумм: ДСТУ ISO/TR 7871:2004 – ДСТУ ISO/TR 7871:2004 . – [Чинний від 2006-01-01]. – К.: 2006. – (Національні стандарти України).
2. Контрольні карти Шухарта: ДСТУ ISO/TR 8258:2001 – ДСТУ ISO/TR 8258:2001. – [Чинний від 2001-01-01]. – К.: 2001. – (Національні стандарти України).

УДК 330.142.211

**І.В.Мустеца,**  
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

### **ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ТА ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ГОТЕЛЬНИХ ГОСПОДАРСТВ**

У статті розглянуто проблеми оцінки та визнання основних засобів готельних господарств, проведено аналіз публікацій та досліджено невирішені раніше частини проблеми.

В статье рассмотрены проблемы оценки и признания основных средств гостиничных хозяйств, проведен анализ публикаций и исследованы нерешенные ранее части проблемы.

The article deals with the considered problems of estimation and confession of the fixed assets of hotel economies, the analysis of publications is conducted and unsolved earlier part problems are investigational.

**Ключові слова:** основні засоби, оцінка основних засобів, види вартості основних засобів, умови визнання основних засобів, переоцінка.

Набуття нашою державою статусу країни з ринковою економікою вплинуло на політичний, економічний і соціальний розвиток української економіки в бік демократизації та соціальної орієнтації. Готельне господарство є основною складовою туризму та однією з найбільш прибуткових галузей економіки. Для Чернівецької області, враховуючи її природно-рекреаційний, історико-культурний потенціал та традиційну гостинність місцевого населення, розвиток готельного бізнесу відіграє винятково важливе значення.

Теоретичні і практичні засади обліку основних засобів знаходять відображення в працях зарубіжних та вітчизняних науковців, зокрема: Я.Соколова та В.Соколова [9], В.Ковальова [11], О.Бланка [6], О.Гудзинського, Г.Кірейцева, В.Савчука [8], С.Голова [7].

Проте питання визнання та оцінки основних засобів готельних господарств, особливо після впровадження Податкового кодексу України, залишається

проблематичним, що і визначило необхідність подальших досліджень. Основні засоби є необхідним фактором будь-якого готельного господарства. Їх стан та ефективне використання прямопропорційно впливає на кінцеві результати господарської діяльності підприємства.

Метою даної статті є дослідження проблем визнання та оцінки основних засобів готельних господарств.

Прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку викликало зміни в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком основних засобів. Після прийняття П(С)БО термін «основні фонди» був виключений, і в положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» було затверджено таку економічну категорію, як «основні засоби».

Як показали дослідження між Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2] відповідно Міжнародному (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [3] існують певні відмінності, над якими з метою уніфікації та стандартизації працюють багато науковців і практиків. Дослідження С.Голова відносно практичних підходів до визнання основних засобів, які застосовуються в Україні, показали, що існують певні розбіжності в П(С)БО щодо МСБО, що вимагає численних корегувань при проведенні трансформації та перевірці звітності [7, с.3]. Причину такого протиріччя слід шукати на рівні фундаментальних основ українського бухгалтерського обліку, що пов'язаний з спадщиною радянської системи.

Головна сучасна проблема обліку основних засобів залишається такою, якою вона була століття назад – це колосальний об'єктивний розрив між витратами на одержання і відновлення основних засобів та одержання вигоди від їх використання, особливо це стосується інвестування готельного бізнесу. Ціль міжнародних стандартів, що регулюють облік основних засобів, сформовано так: визначення бухгалтерських підходів до визначення основних засобів таким чином, щоб користувачі фінансової звітності могли отримати інформацію про інвестиції організації в основні засоби та зміни в цих інвестиціях. Визначивши ціль, стандарт називає в якості головних питань обліку основних засобів наступне: визнання активів; визначення балансової вартості активів; визначення амортизаційних відрахувань та збитків від знецінення основних засобів, що підлягають визнанню.

Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», як і більшість стандартів, мають обмеження у сфері застосування. Так, МСБО 16 слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає чи дозволяє застосування іншого облікового підходу. Так, інші стандарти можуть вимагати визнання об'єкта основних засобів, що базується на підході, який відрізняється від підходу зафіксованому в МСБО 16.

Міжнародний (стандарт) 17 «Оренда» вимагає від суб'єктів господарювання оцінювати визнання об'єкта орендованих основних засобів на основі передачі ризиків і винагород: при об'єднанні бізнесу первісно оцінювати основні засоби

за справедливою вартістю [4]. Проте у таких випадках МСБО 16 визначає інші аспекти облікового періоду до таких активів, включаючи амортизацію. Згідно з МСБО 16 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних потреб та які, як очікується, використовуватимуться протягом більш ніж одного року (або операційного циклу).

Таким чином згідно вимог МСБО 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби» для визнання активу основним засобом існує один основний критерій – термін корисного використання.

Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом при умові:

✓ існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;

✓ собівартість об'єкта можна достовірно оцінити [2].

Під економічною вигодою розуміють отримання підприємством грошових коштів від використання основних засобів.

Для підприємств готельного господарства розуміння поняття «економічна вигода» дуже важливе, оскільки основні засоби, які знаходяться на балансі готелів, носять невиробничий характер. Чинне законодавство, на жаль, конкретних роз'яснень, щодо застосування терміну «економічні вигоди» не дає.

Наступною умовою визнання об'єктів основних засобів активами є можливість достовірної оцінки їх вартості.

Основні підходи до оцінки вартості основних засобів, що склалися у вітчизняній практиці господарювання, О.Бланк поділяв на такі критерії:

1) вартість необоротних активів визначається характером їх використання в господарській діяльності підприємства;

2) вартість необоротних активів залежить від стадії їх життєвого циклу та чинника часу;

3) вартість необоротних активів залежить від чинника інфляції [6].

Згідно першого критерію, за характером використання в господарській діяльності необоротні активи можуть мати операційну та інвестиційну вартість необоротних активів.

Розглядаючи операційну вартість необоротних активів, проводиться оцінка корисності для конкретного суб'єкта господарювання. Принцип корисності, на якому ґрунтується така оцінка, полягає в тому, що будь-який актив володіє вартістю лише в тому випадку, якщо він корисний суб'єкту господарювання в процесі операційної діяльності для реалізації певної функції.

Розглядаючи інвестиційну вартість, слід сказати, що це оцінка реального інвестиційного проекту, окремих видів необоротних активів з урахуванням очікуваного рівня дохідності, ризику, ліквідності та інших показників їх інвестиційної привабливості для конкретного інвестора.

Залежно від стадії життєвого циклу та чинника часу необоротні активи беруть участь в операційному циклі та перебувають у постійному русі, тому їх вартість може бути визначена лише на певний конкретний період часу.

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» для обліку операцій з основними засобами застосовують шість різновидів вартості:

✓ первісна вартість – це «історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів»;

✓ вартість, яка амортизується, – це «первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості»;

✓ ліквідаційна вартість – це «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)»;

✓ залишкова вартість – визначення в стандартах не наведено;

✓ переоцінена вартість – це «вартість необоротних активів після їх переоцінки»;

✓ справедлива вартість – це «сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [2].

Діючим стандартом передбачено, що придбання (створення) основних засобів зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Згідно діючого стандарту під час надходження на підприємство основних засобів їх первісна вартість складається з таких витрат: суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт, реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству, витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів, інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Внаслідок інфляційних процесів виникає невідповідність між справедливою вартістю основних засобів та їх первісною вартістю, а оскільки основні засоби є об'єктами тривалого багаторічного користування, ця невідповідність з плином часу посилюється. В цілому це призводить до виникнення таких проблем, які актуальні в Україні: викривлення вартісної оцінки майна (активів) підприємства, що ставить в складне становище потенційних інвесторів та ускладнює проведення інвестиційної політики підприємства; штучне зниження

собівартості та витрат виробництва, що викривлює інформацію при здійсненні політики ціноутворення; збільшення бази оподаткування прибутку за рахунок зменшення суми амортизаційних відрахувань.

Для оцінки основних засобів після їх первісного визначення передбачені дві альтернативні моделі: собівартість або переоцінка за справедливою вартістю. Щодо основних засобів модель собівартості означає, що вони обліковуються за собівартістю з вирахуванням накопиченої суми амортизації та накопиченого збитку від зменшення корисності.

Така тенденція обумовлена тим, що справедлива вартість має певні переваги над історичною собівартістю, оскільки не залежить від: дати та витрат, пов'язаних із виникненням зобов'язання та придбання активів; конкретного підприємства; намірів підприємства, щодо розміщення активів і зобов'язань. Проте застосування справедливої вартості в умовах ринків, що тільки зароджуються, пов'язане з певними труднощами та висуває нові вимоги до якості менеджменту, аудиту, кваліфікації тощо.

Я.Соколов та В.Соколов зазначають, що введення в облік поняття «справедлива вартість» рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні [9, с.137], а В.Ковальов розглядає це, як ознаку революції в обліку [11, с.62].

Поряд з тим наводяться різні тлумачення справедливої вартості.

О.Гудзинський, Г.Кірейцев і В.Савчук вважають, що нормативне закріплення в міжнародних та національних стандартах поняття «справедлива вартість» означає відмову від етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину [8, с.11].

На думку В.Соколова, в основу справедливої вартості покладено ідеї Р.Чамберса, а справедлива вартість – це вартість предмета на момент складання балансу [10, с.53].

На наш погляд, розбіжності в підходах до тлумачення поняття «справедлива вартість» обумовлені насамперед відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовують у бухгалтерському обліку, та різноманітністю видів оцінок, які вживають у тексті Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно принципів бухгалтерського обліку, визначених в П(С)БО 1 [1], а саме принципу обачності, в обліку повинні застосовуватись методи оцінки, які упереджують занижені оцінки зобов'язань та витрат і завищені оцінки активів та доходів підприємства.

Тому, якщо вартість об'єкту основних засобів, згідно з якою він відображається в обліку, відрізняється від його реальної вартості, то вартість таких основних засобів необхідно привести у відповідність з їх справедливою вартістю. Найпопулярнішою процедурою коригування активів балансу в бухгалтерському обліку є переоцінка основних засобів.

Проведення переоцінки проводиться добровільно, відповідно рішення підприємства і визначається в Наказі про облікову політику готелів. Така точка

зору відповідає вимогам МСБО 16 «Основні засоби»[3], яким передбачено використання двох методів оцінки активів: з проведенням і без проведення переоцінки. Порядок переоцінки встановлений п.16 П(С)БО 7 «Основні засоби» [2]: «Якщо залишкова вартість об'єкту основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, то підприємство має право переоцінювати об'єкт основних засобів». Однак визначення порогу суттєвості в П(С)БО 7 не затверджено. Детальніше питання визначення суттєвості висвітлено в Листі №04230-04108[5]. У ній відмічено, що суттєвість – це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Поріг суттєвості по кожному підприємстві встановлюється самостійно в Наказі на облікову політику.

Проведене дослідження дало змогу зробити такі висновки:

- 1) положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» необхідно уніфікувати під вимоги Міжнародного (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», при проведенні корегування фінансової звітності;
- 2) нами визначено, що головною проблемою обліку основних засобів готельних господарств є розрив між витратами на одержання і відновлення основних засобів і одержання вигоди від їх використання;
- 3) для обліку операцій з основними засобами застосовують шість видів вартості, при застосуванні яких виникають численні проблеми;
- 4) поняття «справедлива вартість» по різному трактується науковим світом;
- 5) при переоцінці основних засобів поріг суттєвості самостійно визначається підприємством у Наказі на облікову політику, однак існують розбіжності у визначенні порогу суттєвості в нормативній базі України.

#### **Список використаних джерел:**

1. П(С)БО 1-Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87. [Електронний ресурс].– Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
2. П(С)БО 7- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. [Електронний ресурс].– Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
3. М(С)БО 16-Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс].– Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
4. М(С)БО 17- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
5. Лист № 04230-04108-Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р.№ 04230-04108 «Щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку».
6. Бланк І.А. Управление активами / А.И.Бланк – К.: Ника-Центр, 2000. – 720 с.
7. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4 – С.3-18.
8. Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К., Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера // Вісник КНУ.Економіка. – Вип.53. – С.9-12.
9. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы // Проблемы учета и анализа: Сб.статей, посвященных 100-летию со дня рождения П.И.Савичева / Под.ред. А.Д.Ларионова. – СПб, 2001. – С.135-145.
10. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости // Бухгалтерский учет. – 2006. – №1. – С.50-54.
11. Ковальов В. Методологический совет по бухгалтерскому учету // Бухгалтерский учет. – 2002. – №2. – С.62.