

УДК 658.27-047.44

Ю. В. Гвоздєв,
пошукач, Білоцерківський національний аграрний університет
І. О. Герасименко,
к. е. н., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Білоцерківський національний аграрний університет

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Yu. Gvozdyev,
applicant, Bila Tserkva national agrarian University
I. Herasimenko,
Ph. D. in Economics, assistant professor of the Department of Finance, banking and insurance,
Bila Tserkva national agrarian University

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE VALUATION OF FIXED ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Реальність оцінки основних засобів відповідно до ринкової ситуації забезпечить формування необхідних обсягів амортизаційних відрахувань, які відображають витрати основного капіталу в процесі сільськогосподарського виробництва з метою їх відшкодування. Необхідність достовірної оцінки основних засобів відповідно до їх стану і ринкових цін зумовлена інформаційними потребами власників підприємств, інвесторів, державних органів щодо фінансово-майнового стану сільськогосподарських товаровиробників.

Встановлено, що нині існує потреба в об'єктивній оцінці основних засобів сільськогосподарських товаровиробників як на макро-, так і мікрорівнях. У макроекономічному вимірі оцінка галузевого основного капіталу необхідна для вироблення дієвої державної політики в частині технічного переоснащення аграрного виробництва. Оперування достовірною інформацією дасть можливість у національних масштабах визначити потребу в інвестиціях для формування сучасної матеріально-технічної бази сільського господарства в частині основних виробничих засобів.

Встановлено, що нині нормативно-правові акти, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та оподаткування діяльності суб'єктів господарювання потребують узгодження щодо регламентації переоцінки основних засобів у сільському господарстві на макрорівні для забезпечення об'єктивного виміру основного капіталу та його витрат у процесі аграрного виробництва на мікрорівні.

Доведено, що чинна нормативно-законодавча база України не дає повною мірою реалізувати всі переваги переоцінки необоротних активів, вже нині кваліфіковано проведено їх переоцінку, що дає змогу (особливо для прибуткових сільськогосподарських підприємств) отримати реальні й досить відчутні вигоди.

Проведення переоцінки дасть можливість привести у відповідність ведення обліку до вимог основних нормативно-правових актів, які регламентують його ведення, зокрема визначення справедливої їх вартості.

The reality of valuation of fixed assets according to the market situation will generate the necessary amounts of depreciation charges that reflect the cost of fixed capital in agricultural production with a view to their redress. The need for an accurate evaluation of fixed assets in accordance with their condition and market prices due to the information needs of owners, investors, government bodies on financial and property status of agricultural producers.

It is established that at present there is a need for an objective assessment of fixed assets of agricultural producers of both macro and micro levels. In the macroeconomic dimension assessment of industry fixed capital necessary to develop an efficient state policy in part of technical re-equipment of agricultural production. Operating with reliable information will enable a national level to determine the investment requirement for the formation of modern material and technical base of agriculture in part of fixed production assets.

It is established that at present normative-legal acts regulating accounting and taxation of business entities require approval for the regulation of revaluation of fixed assets in agriculture at the macro level to provide an objective measure of fixed capital and expenditure in the agricultural production process at the micro level.

It is proved that the existing normative-legislative base of Ukraine does not allow to fully realize all the benefits of the revaluation of non-current assets, now expertly conducted their reassessment gives you the opportunity (especially for a profitable agricultural enterprises) to obtain real and very tangible benefits.

Revaluation will help to align the accounting requirements of the main normative legal acts regulating its management, in particular the determination of their fair value.

Ключові слова: основні засоби, оцінка, переоцінка, сільськогосподарське підприємство, облік.

Key words: fixed assets, assessment, reassessment, agricultural enterprise, accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Формування реальних джерел простого та розширеного відтворення основних засобів передбачає здійснення відповідної економічної ситуації цінової, амортизаційної, кредитної й інвестиційної політики. При розробці дієвого механізму економічного регулювання з метою забезпечення умов для розширеного відтворення у сільськогосподарському виробництві доцільно враховувати об'єктивну оцінку основних засобів товаровиробників.

Реальність оцінки основних засобів відповідно до ринкової ситуації забезпечить формування необхідних обсягів амортизаційних відрахувань, які відображають витрати основного капіталу в процесі сільськогосподарського виробництва з метою їх відшкодування. Необхідність достовірної оцінки основних засобів відповідно до їх стану і ринкових цін зумовлена інформаційними потребами власників підприємств, інвесторів, державних органів щодо фінансово-майнового стану сільськогосподарських товаровиробників.

Отже, нині існує потреба в об'єктивній оцінці основних засобів сільськогосподарських товаровиробників як на макро-, так і мікрорівнях. У макроекономічному вимірі оцінка галузевого основного капіталу необхідна для вироблення дієвої державної політики в частині технічного переоснащення аграрного виробництва. Оперування достовірною інформацією дасть можливість у національних масштабах визначити потребу в інвестиціях для формування сучасної матеріально-технічної бази сільського господарства в частині основних виробничих засобів. Об'єктивна оцінка потреби в інвестиціях стане інформаційною основою для обґрунтування та реалізації амортизаційної, інвестиційної, кредитної й технічної політики в державі, які забезпечують умови відтворення й оновлення основних засобів в аграрному секторі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Вагомий внесок у розвиток теоретико-методологічних підходів щодо оцінки основних засобів зробили вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Л.В. Нападівська, Н.Ф. Огійчук, І.М. Павлюк та інші. Проте в більшості їхніх праць не враховувалися галузеві особливості обліку основних засобів, що вимагає пошуку оптимальних методів їх оцінки.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо проведення переоцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств метою реального відображення їх вартості.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

На мікрорівні реальна вартість основних засобів сільськогосподарських товаровиробників сприятиме об'єктивній оцінці авансового основного капіталу та його періодичних витрат у формі амортизаційних відрахувань з метою аналізу виробничої діяльності й визначення рівня беззбитковості.

Достовірність вартості основного капіталу надто важлива при оцінюванні фінансово-майнового стану підприємств, який є основою для прийняття рішень власниками, інвесторами й кредиторами.

Окрім цього, здійснення об'єктивної переоцінки основних виробничих фондів має дуже важливе значення, насамперед — для простого і розширеного відтворення. В умовах високої інфляції переоцінка основних фондів аграрних і промислових підприємств дозволяє: об'єктивно оцінювати реальну вартість виробничих фондів; більш точно визначити величину амортизаційних відрахувань, достатню для простого відтворення основних фондів; більш правиль-

но й точно визначати витрати на виробництво і реалізацію продукції; ефективно встановлювати продажні ціни на реалізовані підприємством основні фонди, а також плату в разі здачі їх в оренду. Проведення переоцінки основних засобів, у першу чергу, відбивається на показниках балансу.

При дооцінці основних засобів збільшується як їх залишкова вартість, так і показник власного капіталу підприємства. Відповідно до п. 6 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

У п. 34 розділу 7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів зазначено, як поріг суттєвості для проведення переоцінки може прийматися величина в розмірі 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Для обґрунтування періодичності переоцінок можна послатися на МСБО 16 "Основні засоби", де у п. 29 зазначено, що переоцінки повинні проводитися регулярно, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від справедливої вартості на дату оцінки, а п. 32 визначає, що частота проведення переоцінок залежить від змін у справедливій вартості основних засобів. Справедлива вартість деяких категорій основних засобів може досить відчутно коливатися, тому вони потребують щорічної переоцінки [1].

Відповідно до даних інвентарних карток та інвентарних списків у сільськогосподарських підприємствах досліджуваної області, облікова вартість основних засобів у кілька разів відрізняється від ринкової. Унаслідок такої ситуації розмір амортизаційних відрахувань не відповідає тій сумі, необхідній для простого відтворення основних засобів — придбання аналогічного об'єкта за поточними ринковими цінами.

Підтвердженням того, що переоцінка основних засобів у підприємствах не проводиться, є той факт, що аналогічні об'єкти в одному й тому ж підприємстві обліковуються за різною первісною (переоціненою) вартістю. Внаслідок цього навіть при застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації її розмір істотно різний по однакових об'єктах, що суперечить економічній суті амортизації.

Аналіз даних обліку сільськогосподарських підприємств, опитування керівників і бухгалтерів свідчать, що переоцінка основних засобів здійснюється зазвичай при створенні підприємства та на вимогу банків при передачі майна під заставу. Переоцінка основних засобів для внутрішніх потреб підприємства має характер індексації відповідно до норм Податкового кодексу України. За даними опитувань керівників сільськогосподарських підприємств, які є платниками податку 4 групи і на які не поширюється дія норм Податкового кодексу, облік, оцінка, переоцінка та амортизація основних засобів. Це пояснюється нестабільністю податкового законодавства й переважанням податкових органів як користувачів облікової інформації.

Як зазначає О. Леснікова, в результаті проведення дооцінки основних засобів відбувається наступне: по-перше, власники підприємства та інші користувачі фінансової звітності отримують адекватну інформацію про стан активів; по-друге, збільшується балансова вартість активів підприємства, що буде вигідно, якщо воно вирішить брати банківський кредит, оскільки при прийнятті рішення про надання кредиту аналізуються показники балансу, і якщо підприємство — платник податку 4 групи планує продавати об'єкти основних засобів, то в цьому випадку дооцінка об'єкта основних засобів вплине і на показник виручки [2].

У свою чергу проведення уцінки об'єкта основних засобів першої групи позитивно вплине на податкові наслідки в разі прийняття рішення про ліквідацію об'єкта або його переведення до групи невиробничих основних фондів. Відповідно до п. 4.9 Податкового кодексу така ліквідація чи переведення розглядаються для цілей податкового обліку як поставка. Податкові зобов'язання по ПДВ для основних фондів першої групи в цьому випадку визначаються виходячи із звичайних цін, але не нижче балансової вартості.

У працях С. Сивцева [3] підкреслюється, що для П(с)БО 7 характерним є недолік, що в ньому наведено досить укрупнену класифікацію груп, наприклад, група будівлі, споруди, передавальні пристрої. Якщо не виважено підходити до розуміння груп, то виходить, що за необхідності переоцінки, наприклад, адміністративних будівель, потрібно переоцінювати і всі виробничі будівлі, склади, а крім того, всі споруди та передавальні пристрої підприємства, отже, варто зробити висновок, що при переоцінці одного об'єкта основних засобів згідно з П(с)БО 7 потрібно переоцінювати й інші об'єк-

ти, що входять до цієї групи, однак групування основних засобів має бути проведено не за укрупненими групами Стандарту, а за більш детальною класифікацією, прийнятою в обліковій політиці підприємства.

Нині підходи до переоцінки основних засобів у сільському господарстві регламентують П(с)БО 7, Закони України "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про систему інженерно-технічного забезпечення агропромислового комплексу України" і "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні". Аналіз основних положень цих нормативно-правових актів свідчить про різні підходи до переоцінки основних засобів підприємств аграрного сектору.

По-перше, у нормативно-правових актах застосовуються різні терміни щодо вартості, яка є базою переоцінки: згідно з П(с)БО 7 — це справедлива вартість; за Законом України "Про систему інженерно-технічного забезпечення агропромислового комплексу України" — реальна ринкова вартість технічних засобів, ця категорія не регламентована.

По-друге, в нормативно-правових актах різні значення зміни вартості, що дають змогу проводити переоцінку основних засобів: бухгалтерські норми — при різниці справедливої та облікової вартості об'єктів у 10%, незалежно від періоду, впродовж якого відбулися ці зміни; податкові норми за основу для переоцінки встановлюють річний індекс інфляції понад 110%, ігноруючи зростання цін безпосередньо на певні види основних засобів упродовж усього періоду їх використання; Закон України "Про систему інженерно-технічного забезпечення агропромислового комплексу України" такої норми не передбачає.

По-третє, у названих документах рекомендовані різні підходи до порядку переоцінки: за П(с)БО 7 і Законом України "Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність" переоцінку основних засобів в основному здійснюють за результатами проведення незалежної експертної оцінки, згідно із Законом України "Про систему інженерно-технічного забезпечення агропромислового комплексу України" — шляхом поєднання щорічної індексації відповідно до рівня інфляції та періодичної централізованої систематичної переоцінки.

По-четверте, за П(с)БО 7 і Законом України "Про систему інженерно-технічного забезпечення" можливі як дооцінка, так і уцінка основних засобів, тоді як згідно із Зако-

ном України "Про оподаткування прибутку підприємств" проводиться лише їхня дооцінка.

Виходячи з вищевикладеного, названі нормативно-правові акти потребують узгодження щодо регламентації переоцінки основних засобів у сільському господарстві на макrorівні для забезпечення об'єктивного виміру основного капіталу та його витрат у процесі аграрного виробництва на мікрорівні.

Застосування опосередкованого індексу інфляції без урахування зростання споживчих цін на конкретний вид матеріально-технічних ресурсів призводить до викривлень у переоцінці основних засобів та їх необ'єктивної оцінки.

Більш економічно привабливими у частині переоцінки технічних засобів є положення Закону України "Про систему інженерно-технічного забезпечення агропромислового комплексу України". Статтею 17 передбачено розраховувати амортизаційні відрахування на основі реальної ринкової вартості технічних засобів, що визначається проведенням централізованої систематичної переоцінки (раз на 5—7 років) та щорічної її індексації відповідно до інфляції. Тобто передбачається щорічна індексація технічних засобів із використанням саме індексу інфляції, а не заниженого коефіцієнта [3]. Недоліком є те, що за основу приймається індекс інфляції як усереднений показник зміни споживчих цін у цілому, а не індекс зміни цін саме на сільськогосподарську техніку, який щороку визначається статистичними органами. Хоча це частково може компенсуватися в процесі централізованої систематичної переоцінки, яку рекомендується проводити раз у 5—7 років. Крім того, норми цього Закону поширюються лише на один вид основних засобів — машини та обладнання.

У частині переоцінки основних засобів досконалішими є норми П(с)БО 7. Із метою достовірності відображення інформації про основні засоби у звітності й визначення амортизаційних нарахувань, які б забезпечували їх відтворення, пунктом 16 передбачено переоцінку об'єктів основних засобів, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості. Критерій суттєвості для переоцінки основних засобів при порівнянні залишкової та справедливої вартості об'єктів визначені Методичними рекомендаціями щодо застосування суттєвості в бухгалтерському обліку [4]. Суттєвою різницею між справедливою і балансовою залишковою вартістю об'єкта основних засобів вважається різниця у 10%.

У цьому виявляється основна відмінність норм бухгалтерського і податкового законодавств у частині переоцінки основних засобів. Переоцінка за П(с)БО 7 здійснюється з урахуванням зміни цін на конкретний вид основних засобів, а не на основі узагальненого індексу інфляції. Індекс переоцінки основних засобів за П(с)БО 7 визначається як відношення справедливої вартості аналогічних об'єктів до їх поточної облікової вартості. На відміну від податкового законодавства, де за основу індексації приймається індекс, що відображає зміну споживчих цін між поточним та попереднім роками, П(с)БО 7 передбачає переоцінку, що враховує зміну цін на об'єкти основних засобів і за періоди більше року.

Позитивним моментом для підприємств у частині спрощення процедури переоцінки є те, що за П(с)БО 7 у разі переоцінки певного об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів відповідної групи, до якої належить даний об'єкт. Основою для переоцінки за П(с)БО 7 є справедлива вартість. Аналіз П(с)БО 7, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 191 й Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" дає підстави для висновку, що визначення справедливої вартості здійснюється шляхом експертної оцінки основних засобів. Для цього необхідно узгодити названі вище нормативно-правові акти на предмет категорії "справедлива вартість" і порядку її визначення.

Справедливою вартістю об'єктів, що встановлюється шляхом експертної оцінки, може бути ринкова, відновна й залишкова відновна вартість [5]. Економічна сутність, порядок, підходи і методи визначення цих видів вартості регламентовані нормативно-правовими актами з експертної оцінки: Законом України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні", Національним стандартом № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", Національним стандартом № 2 "Оцінка нерухомого майна".

ВИСНОВКИ

Отже, хоча чинна нормативно-законодавча база України не дає повною мірою реалізувати всі переваги переоцінки основних засобів, вже сьогодні кваліфіковано проведена їх переоцінка дає змогу (особливо для прибуткових сільськогосподарських підприємств) отримати реальні й досить відчутні економічні вигоди.

Нині сільськогосподарські підприємства повинні регулярно здійснювати переоцінку основних засобів з метою реального відображення витрат, які є основою для формування собівартості основної продукції сільськогосподарських підприємств, а також для формування об'єктивного інформаційного масиву даних для оцінки ефективності використання.

Література:

1. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: [монографія] / В.Б. Моссаковський. — К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. — 326 с.

2. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні — реалії сьогодення / В.В. Дяків // Економіка АПК. — 2010. — №8. — С. 76—80.

3. Сук П. Концепція побудови бухгалтерського обліку процесів виробництва і реалізації в сільськогосподарських підприємствах / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2009. — № 23 (248). — С. 16-23.

4. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія / О.В. Карпенко. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. — 341 с.

5. Ульянченко О.В. Економіко-екологічні засади раціонального формування та використання машинно-тракторного парку: монографія / [О.В. Ульянченко, М.І. Біденко, В.П. Пашченко]. — Х.: ХНАУ, 2010. — 214 с.

References:

1. Mossakovskiy, V.B. (2009), Stan ta perspektivy rozvytku bukhgalters'koho obliku v Ukraini [Status and prospects of accounting in Ukraine], Interpres LTD, Kyiv, Ukraine.

2. Diakiv, V.V. (2010), "Management Accounting in Ukraine — the realities of today", Ekonomika APK, vol. 8, pp. 76 80.

3. Suk, P. (2009), "Conception of building accounting of processes production and sales in the agricultural enterprises", Bukhhalteriiia v sil's'komu hospodarstvi, vol. 23 (248), pp. 16—23.

4. Karpenko, O.V. (2005), Upravlins'kyj oblik: orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka vykladannia [Managerial accounting: organization, methodology, teaching methodology], RVTs PUSKU, Poltava, Ukraine.

5. Ul'ianchenko, O.V. (2010), Ekonomiko-ekologichni zasady ratsional'noho formuvannia ta vykorystannia mashynno-traktornoho parku [Economic and environmental principles of rational formation and use of machine and tractor fleet], KhNAU, Kharkiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 09.11.2016 р.