РОЗРОБКА АЛГОРИТМУ ОЦІНКИ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ПРИ ПЕРВИННІЙ СТАДІЇ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

DEVELOPING OF THE ALGORITHM ACCORDING TO THE FAIR VALUE OF NONFINANCIAL ASSETS DURING THE INITIAL STAGE OF THE LIFE CYCLE OF THE MAIN METHODS

УДК 657.42

Слуцький Є.В.
аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Одеський національний економічний університет

Інтеграція національної моделі бухгалтерського обліку до міжнародного бухгалтерського обліку спонукає працювати наукове співтовариство у двох напрямках: вирішення проблемних інтеграційних питань та тих проблем які існують у самій міжнародній моделі бухгалтерського обліку. Однією з проблем міжнародної бухгалтерської спільноти є саме алгоритм оцінки основних засобів за справедливою вартістю. Широке використання оцінки за справедливою вартістю надає відкритість і прозорість фінансовій звітності, що в свою чергу призводить до поліпшення інвестиційного клімату країни в цілому. Нами було розроблено блок схему алгоритму оцінки за справедливою вартістю нефінансових активів, а також картку аналітичного обліку визначення справедливої вартості нефінансових активів на основі існуючої нормативної бази, що значно полегшує і оптимізує роботу бухгалтерських органів підприємств і організацій, а також надає можливість зекономити кошти на послугах з оціночної діяльності.

Ключові слова: *модель бухгалтерського обліку, оцінка, переоцінка, нефінансові активи, справедлива вартість, основні засоби.*

Интеграция национальной модели бухгалтерского учета к международному бухгалтерскому учету побуждает работать научное сообщество в двух направлениях: решение проблемных интеграционных вопросов и тех проблем, которые существуют в самой международной модели бухгалтерского учета. Одной из проблем международного бухгалтерского сообщества является именно алгоритм оценки основных средств по справедливой стоимости. Широкое использование оценки по справедливой стоимости предоставляет открытость и прозрачность финансовой отчетности, что в свою очередь приводит к улучшению инвестиционного климата страны в целом. Нами была разработана блок-схема алгоритма оценки справедливой стоимости нефинансовых активов, а также карточка аналитического учета определения справедливой стоимости нефинансовых активов на основе существующей нормативной базы, что значительно облегчает и оптимизирует работу бухгалтерских органов предприятий и организаций, а также предоставляет возможность сэкономить средства на услугах по оценочной деятельности.

Ключевые слова: *модель бухгалтерского учета, оценка, переоценка, нефинансовые активы, справедливая стоимость, основные средства.*

Integration of the national model of accounting to the international accounting urges the scientific community to work in two ways: solving the problems of the integration issues and solving the problems that exist in just the international model of accounting. One of the problems of the international financial community is just the estimation algorithm of the main methods according to the fair value. The widespread using of the fair value provides openness and transparency of financial reporting, which in its turn leads to better investment climate in general. We have developed a block of the diagram of the algorithm of the fair value of non-financial assets, and the card of the analytical account to determine the fair value of financial assets on the basis of the existing regulatory framework that actually facilitates and optimizes the accounting of enterprises and organizations, and provides an opportunity to save money on servicese valuation.

Key words: *a model of accounting, evaluation,, revaluation, non-financial assets, fair value, capital (main) assets.*

Постановка проблеми. Початок інтеграції національної моделі бухгалтерського обліку до міжнародного бухгалтерського обліку спонукає працювати наукове співтовариство у двох напрямках: вирішення проблемних інтеграційних питань та тих проблем які існують у самій міжнародній моделі бухгалтерського обліку. Однією з проблем міжнародної бухгалтерської спільноти є саме алгоритм оцінки основних засобів за справедливою вартістю. Оскільки вона залежить і від активності ринку на якому оцінюється, і від методу розрахунку який використовується. І хоча активність ринків країн які застосовують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не викликає сумніву, але навіть там є такі активи для яких активного ринку не існує.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розглядом оцінки за справедливою вартістю приділялась увага в наукових роботах таких науковців, як: Н.В. Гуцаленко, В.А. Замлінський, З.М. Левченко, Н.В. Семенишина, В.В. Чепорова, Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Кіндрацька, Ю. Кузьмінський, М. Кужельний, Л. Ловінська, В. Макаров, Н. Малюга, П. Німчинов, В. Палій, В. Петрова, М. Пушкар, Я. Соколов, В. Сопко, Л.В. Гончар, В.В. Ковальова, І.М. Іващенко, І.С. Тиванюк, Т. Гоголь та ін.

Постановка завдання. Вивчення особливостей оцінки за справедливою вартістю на прикладі стандартів бухгалтерського обліку які застосовуються у бухгалтерському обліку України; роз-

робка дієвого алгоритму визначення справедливої вартості на прикладі об'єкту обліку – основні засоби та розробка регістрів аналітичного обліку оцінки не фінансових активів за справедливою вартістю.

Методи. Нами були застосовані такі методи для досягнення поставленої мети, як дедукція, аналіз, систематизація, індукція при визнанні, експлуатації та ліквідації основних засобів при оцінці та переоцінці їх за справедливою вартістю в Українській бюджетній моделі бухгалтерського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Одним із головних спірних питань при веденні бухгалтерського обліку на різних етапах життєвого циклу основних засобів це є саме оцінка їх за справедливою вартістю. Наявність дієвого і чіткого алгоритму оцінки за справедливою вартістю в нормативній базі України значно би полегшало роботу працівників бухгалтерії та як наслідок вирішило розбіжності суб'єктивних підходів під час здійснення оцінки за справедливою вартістю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Справедлива вартість як метод оцінки бухгалтерського обліку досить часто фігурує у нормативних документах з бухгалтерського обліку в Україні, але нажаль складність її використання полягає у тому, що для здійснення оцінки за справедливою вартістю треба використовувати спеціальні знання або залучати експертів.Законодавчий орган не дає чіткої методики розрахунку справедливої вартості, а тільки зазначає шляхи надходження та випадки при яких оцінка нефінансових активів може розраховуватись за справедливою вартістю.

У науковій спільноті не одноразово підіймалось питання і самої сутності поняття «справедлива вартість» і проблемних питань безпосередньо пов'язаних із здійсненням оцінки за справедливою вартістю.Економічна категорія «справедлива вартість» складається з двох досить абстрактних елементів.Вартість, її сутність і методи розрахунку є досить дискусійним питаннями в економічній теорії, в свою чергу філософська категорія «Справедливість» є не менш дискусійним питанням. Квінтесенція вартості полягає в попиті і пропозиції певного ринку та активності при їх взаємодії. В свою чергу філософська категорія «справедливість» навіть при двох учасниках ринку має як мінімум два варіанти справедливості, справедливість покупця і справедливість продавця. Отже, справедлива вартість на різних ринках і за різних економічних умовах буде відрізнятись, а як наслідок бухгалтерська звітність за міжнародними і за національними стандартами також буде відрізнятись. Для більш чіткого розуміння та розробки алгоритму оцінки справедливої вартості основних засобів в нашому дослідженні необхідно проаналізувати національні та міжнародні стандарти бухгалтерського, які регулюють оцінку основних засобів за справедливою вартістю, на предмет визначення справедливої вартості.

Ґрунтовне дослідження економічної категорії справедлива вартість основних засобів викладено у таблиці 1.

На думку Гончар Л.В. Справедлива вартість – це поточна (ринкова) вартість основних засобів. Така оцінка використовується для того, щоб

Таблиця 1

Визначення терміну справедлива вартість основних засобів у різних стандартах бухгалтерського обліку

Нормативний документ	Визначення
НСБОДС 121«Основні засоби» [6]	Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
НСБО 7«Основні засоби» [7]	Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
МСБО 16«Основні засоби» [8]	Справедлива вартість –це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
МСБОДС 17«Основні засоби» [9]	Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погаситизобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними інезалежними сторонами
МСБОДС 16 «Інвестицій на нерухомість» [13]	Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погаситизобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними інезалежними сторонами
МСБО 40«Інвестицій на нерухомість» [10]	Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [11]	Справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання
ПСБО 19 – «Об'єднання підприємств» [12]	Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами

Джерело: систематизовано автором на підставі [6–13]

оцінити, скільки коштують активи підприємства в момент визначення їх вартості [1, с. 1–4].

В свою чергу актуальність оцінки активів можлива лише за умови активності ринку на якому працює це підприємство з метою здійснення якихось бізнес операцій.

Підтримуємо позицію В.В. Ковальова, який вважавщо обов'язковою умовою справедливої вартості єнаявність активного ринку. За відсутності активного ринку буде застосовуватись метод оцінки за умовною вартістю [2, с. 377].

Іващенко І.М. аналізуючи МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» підсумовує, що визначення справедливої вартості є орієнтованим на активний ринок [3, с. 142–145]. Не погоджуємося з виділеними перевагами справедливої вартості науковцем. Оскільки на наш погляд оцінка за справедливою вартістю не відображає майбутні економічні вигоди, а прогнозує їх за сучасних умов активного ринку. Також не можемо погодитись із таким недоліком справедливої вартості, як «складність визначення справедливої вартості, якщо відсутній активний ринок» [3, с. 144], оскільки за умови відсутності активного ринку, на наш погляд, слід використовувати оцінку нефінансових активів саме за умовною вартістю. Досить цікавим є підхід до ієрархії визначення справедливої вартості ринкового підходу.Але такі рівні як (Модифікована) ринковаціна аналогічного об'єкту та Ринкова ціна, встановленана основі моделі визначенняпотребують практичного алгоритму дій при здійснені оцінки.

Із позиції Тиванюк І.С., справедлива вартість – цеціна, яка була б отримана під час продажу активу або сплачена під час передачізобов'язання на поточних ринкових умовах на організованому ринку між учасниками ринку на дату складання фінансовоїзвітності [4, с. 51].

Що також підтверджує нашу гіпотезу, що застосування справедливої вартості можливо лише за умови активного ринку.

Слід зазначити, що локомотивом до основних змін в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку є саме країни з ринковою економікою для яких притаманний активний ринок.

Гоголь Т. наголошувала на тому, що метод оцінки за справедливою вартістю насамперед було запроваджено для визначення ринкової вартості майна саме для надання об'єктивної інформації зовнішнім користувачам, які оцінюють реальний фінансовий стан підприємства та приймають економічні рішення щодо співпраці з цим підприємством [5; с. 36].

При розробці алгоритму оцінки об'єктів основних засобів за справедливою вартістю треба спиратись на такі фактори, як шлях надходження основних засобів, оскільки на законодавчому рівні встановлено перелік господарських операцій в яких застосовується оцінка за справедливою вартістю, та можливість віднесення не фінансових активів до аналітичної групи основних засобів, оскільки такі синтетичні групи як машини та обладнання, інструменти прилади та інвентар, інші основні засоби спочатку оцінюються, а потім за системою логічних питань відносяться до певної синтетичної групи. Складність оцінки за справедливою вартістю пов'язана із аналізом великої кількості інформації, творчім підходом до виокремлення основних ознак та характеристик об'єкту оцінки та великим обсягом часу необхідного для здійснення всіх процедур наслідком яких стане саме справедлива вартість.

Наявність ідентичного за всіма характеристиками об'єкту значно спрощує процес оцінки за справедливою вартістю. Справедлива вартість оцінюваного об'єкту буде розраховуватись за формулою:

$$\text{СВ} = \frac{\sum_{i=m}^{n} a_i}{\sum_{i=m}^{n} b_i} \quad (1)$$

де, СВ – справедлива вартість, $\sum_{i=m}^{n} a_i$ – сума ринкових вартостей всіх ідентичних об'єктів, $\sum_{i=m}^{n} b_i$ – кількістьвсіх ідентичних об'єктів

Алгоритм, оцінки за справедливою вартістю нефінансових активів зображено на рисунку 1.

В свою чергу подібні за всіма характеристиками об'єкти, схожі за деякими характеристиками об'єкти потребують більш складних порівняльних розрахунків та розробки методики проведення оцінки за справедливою вартістю.

На законодавчому рівні нажаль відсутня картка аналітичного обліку визначення справедливої вартості не фінансових активів, а існуюча інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 не відповідає вимогам в частині первинної оцінки основних засобів за справедливою вартістю, що також перешкоджає активізації процесу оцінки за справедливою вартістю та аудиту проведеної оцінки. Використання інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів можливо лише в розрізі документування переоцінки основних засобів за справедливою вартістю, а не відображення порядку здійснення всього процесу переоцінки. При вибутті об'єктів основних засобів також виникає проблема відображення порівняння історичної вартості та справедливої вартості на дату вибуття. Виокремленні проблеми можна розв'язати за допомогою простих відсотково-розрахункових таблиць та за допомогою розрахункових таблиць які б стали підтвердними документами до картки аналітичного обліку визначення справедливої вартості основних засобів або були взагалі частиною цієї картки.Приклад такої картки зображено на рисунку 2.

Об'єкт оцінки подібний за всіма ознаками, що його характеризують до об'єкта або групи об'єктів

які мають вартісне відображення на активному ринку розпочинається із виділення серед групи об'єктів які мають вартісне відображення на активному ринку еталонного об'єкта. Еталонним об'єктом в цьому випадку стає об'єкт із найкращими або найвищими ознаками, що його характеризують. При виокремлення його унікальних ознак слід спиратись на такі ознаки, які надають йому економічне значення. Наступним етапом при здійснені оцінки стає призначення кожній ознаціеталонного об'єкта вагового значення, тобто суттєвості ознаки в економічних вигодах від його використання і ступені їх впливу. Після цього до таблиці заноситься назва ознаки, вага ознаки еталонного об'єкта і натуральні показники характеристик еталонного об'єкту, а також натуральні показники характеристик об'єкта оцінки. Порівнюючи натуральні показники характеристик еталонного об'єкту натуральні показники характеристик об'єкта оцінки заповнюється стовпчик ваги ознаки об'єкта, що оцінюється, по відношенню до еталонного об'єкту або розрахункового еталонного об'єкту. Абсолютного відношення підсумку ваги характеристики еталон-

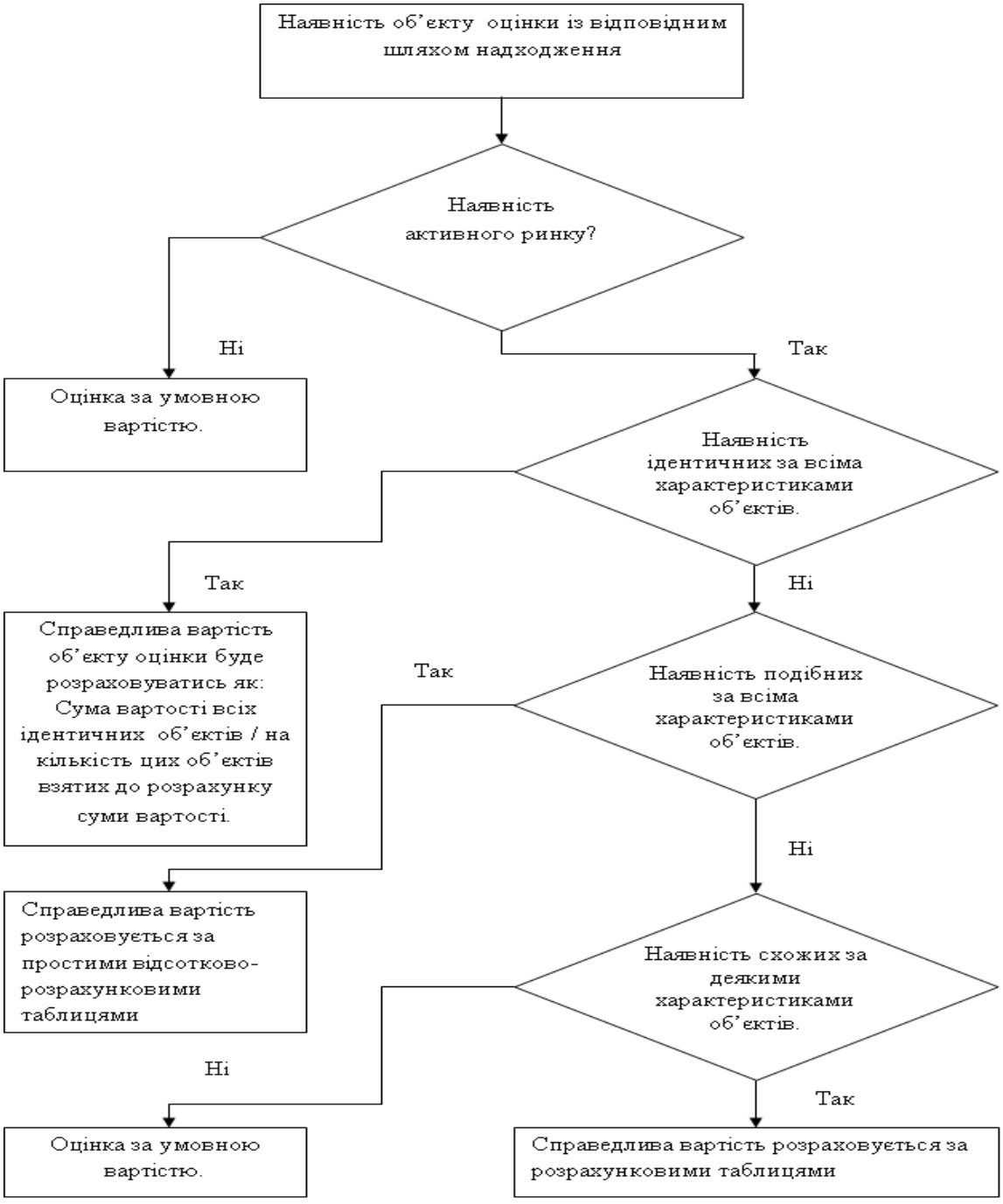

Рис. 1. Блок схема алгоритму оцінки за справедливою вартістю нефінансових активів

Джерело: розроблено автором

_____
(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційнийкод за ЄДРПОУ

Картка аналітичного обліку визначення справедливої вартості нефінансових активів №

_____
(повна назва об'єкта)

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта, що оцінюється:

Паспорт, модель, тип, марка	Заводський номер	Шлях надходження об'єкта	Дата, номер акта введення в експлуатацію	Ознаки, що характеризують об'єкт	Пристосування і приладдя, що належать до об'єкта оцінки	Примітка

Коротка індивідуальна характеристика еталонного об'єкта:

Модель, тип, марка	Пристосування і приладдя, що належать до об'єкта	Ознаки, що характеризують об'єкт	Рік випуску	Ринкова вартість об'єктів	Середня ринкова вартість еталонного об'єкту	Примітка

Коротка індивідуальна характеристика розрахункового еталонного об'єкта:

Модель, тип, марка	Пристосування і приладдя, що належать до об'єкта	Ознаки, що характеризують об'єкт	Ознаки, що беруться до розрахункового еталонного об'єкту	Рік випуску	Розрахункова ринкова вартість характеристики	Середня ринкова вартість еталонного об'єкту	Примітка

Ознаки, що характеризують об'єкт	Вага ознаки об'єкта	Характеристика в натуральних показниках Еталонного об'єкта	Характеристика в натуральних показниках об'єкта, що оцінюється	Вага ознаки об'єкта, що оцінюється, по відношенню до еталонного об'єкту або розрахункового еталонного об'єкту

Справедлива вартість об'єкта оцінки:

Картку заповнив _____ _____ «____»_____ 20 ___ р.
(підпис) (посада,ініціали та прізвище)

Рис. 2. Приклад карткианалітичногооблікувизначеннясправедливоївартостінефінансовихактивів

**Джерело: розроблено автором*

ного об'єкта до підсумку ваги характеристик об'єкта оцінки є відсотковим відображенням справедливої вартості об'єкта оцінки до ринкової вартості еталонного об'єкта. Зазначена послідовність дає можливість за допомогою дедуктивних методів максимально точно встановити ринкову вартість об'єкта та зекономити кошти на послугах оцінки незалежних оцінювачів.

Об'єкт оцінки схожий за деякими характеристиками до групи об'єктів які мають вартісне відображення на активному ринку розпочинається із розрахунку серед групи об'єктів які мають вартісне відображення на активному ринку розрахункового еталонного об'єкта. Розрахунковим еталонним об'єктом в цьому випадку стає комбінований об'єкт із найкращими або найвищими характеристиками.Комбінований об'єкт приймає найкращі характеристики ізгрупи об'єктів які мають вартісне відображення на активному ринку. При виділенні найкращих характеристик із натуральних показниківгрупи об'єктів які мають вартісне відображення на активному ринкупропорційно їх вазі у вартості об'єктів, частки вартості складають вартість розрахункового еталонного об'єкту.Наступні етапи оцінкиоб'єктівсхожих за деякими характеристикамианалогічні до оцінки об'єктів подібний за всіма характеристиками.Тільки в упадку оцінки об'єктів схожих за деякими характеристиками порівняння відбувається із розрахунковим еталонним об'єктом. Труднощі цього методу пов'язані в першу чергу із аналізом об'єкту оцінки на предмет його характеристик та аналізу ринку на предмет пошуку схожих об'єктів. Всі ці дії потребують великої кількості часу та надають можливість отримання результату оцінки за справедливою вартістю. На законодавчому рівні для впровадження запропонованих алгоритмів оцінки необхідна розробка типових характеристик синтетичних груп основних засобів.

Слід також зазначити, що запропонований нами алгоритм надає можливість розрахунку втрати корисності основних засобів. Втрата корисності на наш погляд повинна розраховуватись за формулою:

$$ВКОЗ = БВОЗ – А – СВ \quad (2)$$

де ВКОЗ – втрата корисності основних засобів, БВОЗ – балансова вартість основного засобу, А – нарахована амортизація, СВ – справедлива вартість основного засобу

Висновки з проведеного дослідження.

Широке використання оцінки за справедливою вартістю надає відкритість і прозорість фінансовій звітності, що в свою чергу призводить до поліпшення інвестиційного клімату країни в цілому. Нами було розроблено блок схему алгоритму оцінки за справедливою вартістю нефінансових активів, а також картку аналітичного обліку визначення справедливої вартостінефінансових активів на основі існуючої нормативної бази, що значно полегшує і оптимізує роботу бухгалтерських органів підприємств і організацій, а також надає можливість зекономити кошти на послугах з оціночної діяльності. Перспективним для подальших досліджень, на наш погляд, є розробка типових ознак синтетичних груп основних засобів та впровадження справедливої вартості під час здійснення розрахунку втрати корисності нефінансових активів. Також було підтверджено гіпотезу, що здійснення оцінки за справедливою вартістю можливо лише на активному ринку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СИПИСОК:

1. Гончар Л.В. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління [Електронний ресурс] / Л.В. Гончар, С.О. Гарна // статистика, облік, аналіз та аудит. –2013.

2. Ревуцкий Л.Д. Фундаментальнаяценность, фундаментальнаястоимость и справедливаястоимостьпредприятия: понятия, показатели и методыихопределения // «Аудит и финансовыйан ализ». –2012. –№ 4.

3. Іващенко І.М. Визначення справедливої вартості при перевірці необоротних активів на зменшення корисності [Електронний ресурс] / І.М. Іващенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. –2015. – Режим доступу до ресурсу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_13/120.pdf.

4. Тиванюк І.С. Організація бухгалтерського обліку із застосуванням оцінки за справедливою вартістю / І.С. Тиванюк // Академічний Огляд. –2014. – С. 51–56.

5. Гоголь Т. Концепція справедливої вартості в бухгалтерському обліку: наслідки для підприємств молого бізнесу / Тетяна Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. –2012. –№ 6. – С. 32–39.

6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2010 р. № 1202. [Елек-тронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017–10.

7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288–00

8. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

9. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 "Оцінка справедливої вартості" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/

control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єдання підприємств”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499–99.

13. Інвестиційна нерухомість: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

14. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списаннясновнихзасобів суб’єктами державного сектору та порядку їх складання» від13.09.2016 р. № 818. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336–16