

УДК 657

Єлісеєва О.К., д.е.н., професор

Яресько А.М.

Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара

МЕТОДИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

У статті досліджено законодавство та підходи науковців щодо оцінки об'єктів основних засобів на промислових підприємствах. Висвітлено критерії визнання об'єктів основних засобів в різних країнах світу. Узагальнено основні види оцінки основних засобів у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. Проведено порівняльний аналіз формування первісної вартості згідно до МСБО 16 та П(С)БО 7. Представлено критичний огляд методів оцінки первісного придбання основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, оцінки основних засобів, первісна вартість, справедлива вартість, історична собівартість.

Eliseeva O., Yaresko A.

METHODS OF ASSESSMENT OF KEY UNDER LEGISLATIVE CHANGES, NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

In the article the legislation and scientific approaches to evaluate fixed assets in the industry. Hallmark deals with the recognition of fixed assets in various countries. Overview main types of evaluation of fixed assets in domestic and foreign accounting practice. A comparative analysis of the formation of the original value in accordance with IAS 16 and NAS 77. presents a critical review of methods for assessing the initial purchase of fixed assets.

Keywords: fixed assets, estimation of fixed assets at cost, fair value and historical cost.

Елісеєва О. К., Яресько А.Н.

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УСЛОВИЯХ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

В статье исследованы законодательство и подходы ученых к оценке объектов основных средств на промышленных предприятиях. Освещены критерии признания объектов основных средств в различных странах мира. Обобщены основные виды оценки основных средств в отечественной и зарубежной учетной практике. Проведен сравнительный анализ формирования первоначальной стоимости в соответствии с МСБУ 16 и П (С) БУ 7. Представлены критический обзор методов оценки первоначального приобретения основных средств.

Ключевые слова: основные средства, оценки основных средств, первоначальная стоимость, справедливая стоимость, историческая себестоимость.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В умовах інфляційних процесів та падіння купівельної спроможності національної валюти, які охопили вітчизняну економіку останнім часом, важливо дати об'єктивну оцінку основних засобів що становлять основу при визначенні ринкової вартості підприємства загалом. Підходи до оцінки висвітлено у затверджених у вітчизняних та зарубіжних законодавчих та нормативних актах із бухгалтерського обліку. Вітчизняні суб'єкти господарювання поступово починають вести бухгалтерський облік відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) тому необхідно дати порівняльну оцінку вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Основні засоби, є основою господарської діяльності підприємства, одним із ключових елементів процесу виробництва продукції, а отже, одним із найважливіших об'єктів обліку і звітності, що характеризує загальний майновий стан підприємства, його економічний потенціал та інвестиційну привабливість. Дослідженням оцінки основних засобів займалися вітчизняні та зарубіжні науковці. Б. Джон, В.В. Качалин, Ф.Ч. Еванс у своїх працях приділили увагу класифікації видів оцінки основних засобів. В той час Л.М. Руденко, І.М. Івашенко, А.С. Воронцова більш детально досліджували засади формування первісної вартості основних засобів.

Цілі статті. Метою статті є порівняння та узагальнення національного та зарубіжного досвіду оцінки основних засобів промислових підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Облік основних засобів на будь-якому підприємстві знаходиться на одному з перших місць, що визначають розмір та напрямки діяльності підприємства. Основні засоби визначають стратегічні можливості діяльності підприємства. Рациональність та ефективність їх використання впливають на фінансові результати підприємства, та його здатність забезпечувати блага суспільства.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує 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, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1].

Визначивши сутність поняття «основні засоби» слід звернути увагу на критерії їх визнання в різних країнах (табл 1).

Таблиця 1

Критерії визнання основних засобів в різних країнах [1-4]

| Критерії \ Країна | Україна | Угорщина | Білорусь | МСФЗ |
|---|---------|----------|----------|------|
| Матеріально-речова форма | + | + | + | + |
| Використовуються більше 1 року | + | + | + | + |
| Вартість на дату введення в експлуатацію перевищує 30 базових величин | | | + | |
| Вартість може бути достовірно визначена | + | + | | + |
| Не передбачається перепродаж | + | | + | |
| Забезпечують діяльність безпосередньо чи опосередковано | | + | | |
| Використовується в основній та іншій діяльності | | | | + |
| Ймовірність економічних вигод | + | | | + |

Отже, одним з основних критеріїв визнання необоротних матеріальних активів є можливість достовірного визначення їх вартості, тому дослідження поняття оцінки активів в бухгалтерському обліку та методики її проведення для основних засобів є важливим.

У світовій практиці застосовують різні види й методи оцінки основних засобів. У табл. 2 узагальнено основні види оцінки, що використовуються в зарубіжній та вітчизняній практиці.

Таблиця 2

Класифікація оцінки основних засобів [5-7]

| № п/п | Вид оцінки | Метод оцінки |
|-------|---|--|
| 1 | Первісна вартість, або історична собівартість (original costs) | За сумою грошових коштів, затрачених на будівництво чи придбання активів. |
| 2 | Відновна вартість, або поточна собівартість (replacement value) | За сумою коштів, яка повинна бути заплачена в цей момент при необхідності придбання (створення) такого ж або аналогічного активу. |
| 3 | Залишкова (балансова) вартість | За різницею між первісною (відновною) вартістю й нарахованим зносом. Вона входить до валюти балансу |
| 4 | Ринкова вартість (market value) | За сумою коштів, яка може бути одержана при купівлі чи продажу наявних засобів на вільному ринку. |
| 5 | Поточна вартість, або вартість реалізації (current costs) | За ринковою продажною ціною аналогічних активів. |
| 6 | Чиста вартість реалізації (net realizable value) | За ціною реалізації без витрат, пов'язаних із реалізацією. |
| 7 | Справедлива вартість | За вартістю, за якою активи можуть бути обміняні між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. |
| 8. | Митна вартість | За вартістю імпортованих чи експортованих об'єктів для визначення мита, митних послуг. |
| 9 | Ліквідаційна вартість | За сумою коштів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). |

Оцінка основних засобів проводиться трьома способами: первинна оцінка, уцінка та дооцінка.[8] Первинна оцінка за обома положеннями має однаковий зміст щодо витрат, які до неї включаються, а також щодо обміну на подібні та неподібні основні засоби. Слід зазначити, що значення уцінки і дооцінки мають більш розширене поняття в П(С)БО 7. Згідно з даним положенням, уцінку основних засобів включають до складу витрат, а дооцінку – до додаткового капіталу. [1]

Більш детально зупинимося на первинній оцінці основних засобів. За МСБО 16 [9], як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довкілля [10].

Порівняння формування первісної вартості згідно до МСБО 16 та П(С)БО 7 наведено в таблиці 3.

Отже, незалежно від того, яким чином отримується об'єкт: купується на стороні, або будується (господарським способом чи підрядним), або виготовляється як продукт промисловості, капітальні витрати на його придбання складаються тільки з необхідних для цієї мети витрат.

Таблиця 3

Формування первісної вартості об'єкта основних засобів [1,9]

| МСБО 16 | П(С)БО 7 |
|--|------------------------|
| 1 | 2 |
| Оцінка об'єктів при їх будівництві | |
| Об'єкти, побудовані/споруджені компанією | Оцінюються аналогічно. |

| | |
|--|--|
| <p>(як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні.</p> | |
| <p>Оцінка об'єктів при їх обміні</p> | |
| <p>Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістовна і справедливу вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого.</p> | <p>Оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, обмінювалися подібні чи не подібні активи.</p> |
| <p>Придбання основних засобів за рахунок грантів</p> | |
| <p>Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.</p> | <p>Альтернативного порядку не передбачено. Тобто при первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів основних засобів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.</p> |
| <p>Придбання основних засобів за рахунок пайових інструментів</p> | |
| <p>Оцінку об'єктів основних засобів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції), регулює МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку таку операцію відображають за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних</p> | <p>Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. У національних П(С)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядають тільки у контексті виплат працівникам.</p> |

продовження таблиці 3

| 1 | 2 |
|--|---|
| Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту переведення його у стан й умови, в яких він стає придатним для експлуатації. | Подібних вимог не міститься, але з тексту П(С)БО 7 іншого не випливає. |
| Ремонт основних засобів, заміна деталей | |
| Якщо в процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою. Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується). | П(С)БО 7 не передбачає зміни вартості об'єкта у разі заміни старих деталей новими під час проведення поточного ремонту і/або регулярного техобслуговування. У таких випадках усі витрати, включаючи вартість нових деталей, однозначно розглядають як витрати поточного/звітного періоду. Вартість об'єкта згідно з П(С)БО 7 може збільшитися лише у результаті поліпшення основних засобів (реконструкції, модернізації тощо). |

Як свідчить практика оцінки та обліку, у більшості європейських країн в основу первісної облікової ціни при уведенні в дію основних засобів покладено фактичні витрати на придбання, будівництво, включаючи транспортування, монтаж й інші витрати з їх доведення до експлуатаційного стану. Тільки в Нідерландах і Великобританії дозволено ставити на облік такі активи за ринковою ціною, дооцінювати чи уцінювати їхню вартість у момент придбання. Законодавство Бельгії вимагає включати до балансу нововведені об'єкти за нижчим значенням показників первісної чи ринкової вартості (табл. 4).

Таблиця 4

Порівняльна характеристика оцінки основних засобів в обліку європейських країн

| Оцінка | За первісною вартістю | За поточною ринковою вартістю | За нижчим значенням первісної чи ринкової вартості |
|----------------|-----------------------|-------------------------------|--|
| Країна | | | |
| Бельгія | + | | + |
| Данія | + | | |
| Франція | + | | |
| Німеччина | + | | |
| Греція | + | | |
| Італія | + | | |
| Люксембург | + | | |
| Нідерланди | + | + | |
| Португалія | + | | |
| Іспанія | + | | |
| Швеція | + | | |
| Великобританія | + | + | |
| Україна | + | + | |

Під час первісного придбання основні засоби оцінюються за собівартістю, справедливою та залишковою вартістю, залежно від способу надходження об'єкта.

На практиці українськими підприємствами для оцінки використовується історична (фактична) собівартість, який є пріоритетною для цілей бухгалтерського обліку. Справедливої вартості застосовується досить рідко, що спричинено відсутністю чіткого алгоритму її розрахунку. Обираючи метод оцінки основних засобів суб'єкт господарювання повинен враховувати як переваги так і недоліки в їх застосуванні (табл. 5).

Таким чином, враховуючи переваги та недоліки оцінки за справедливою вартістю та історичною (фактичною) собівартістю, ми вважаємо, що зважаючи на глобалізацію бухгалтерської системи, українським підприємства слід поступове переходити на оцінку за справедливою вартістю. Адже саме вона забезпечує достовірність оцінки цінності активів, відображає реальну економічну ситуацію та дозволяє приймати управлінські рішення, навіть при високому ступені ризику.

Таблиця 5

Переваги і недоліки методів оцінки первісного придбання основних засобів [11]

| Переваги | Недоліки |
|---|---|
| Історична собівартість | |
| <ul style="list-style-type: none"> - простота використання; - високий рівень об'єктивності та надійності; - позбавляє систему обліку від прогнозних та ймовірних показників; | <ul style="list-style-type: none"> - неможливість адекватного відображення прибутку та вартості активів; - неможливість відобразити цінність активу на основі понесених витрат; - суперечність із принципом обачності. |
| Справедлива вартість | |
| <ul style="list-style-type: none"> - призводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації; - є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків; - дозволяє порівнювати показники звітності різних підприємств; | <ul style="list-style-type: none"> - має умовний характер; - відображає не реальні угоди, а певну умовну суму, що могла б бути отримана; - потребує додаткових витрат. |

Варто зазначити, що незважаючи на деякі недоліки, оцінка основних засобів за справедливою вартістю залишається обов'язковою відповідно до національних та міжнародних стандартів (табл. 6).

Таблиця 6

Випадки оцінювання основних засобів за справедливою вартістю [12]

| Випадок застосування справедливої вартості | МСБО 16 | П(С)БО7 |
|---|---------|---------|
| Безоплатне отримання основних засобів | - | п.10 |
| Внесення основних засобів до статутного капіталу | - | п.10 |
| Отримання об'єкта основних засобів в обмін на подібний об'єкт, якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість | п.24 | п.12 |
| Обмін об'єкта основного за особу (або частковий обмін на неподібний актив) | п.24 | п.13 |
| При застосуванні моделі переоцінки для визначення переоціненої вартості | п.31 | п.17 |

У законодавчій базі наведені більш повні за своїм змістом визначення справедливої вартості. Так, МСБО 16 визначає справедливу вартість, як суму, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [9].

Таким чином, оцінка основних засобів за справедливою вартістю зустрічається як на етапі придбання, так і в ході експлуатації основного засобу. Однак процес її розрахунку є досить складним, що пояснює обмеженість її використання.

Висновки. Отже, між вітчизняним і міжнародним законодавством щодо оцінки основних засобів є спільні положення, зокрема в питанні оцінки основних засобів при їх будівництві. Однак у аспекті визначення первісної вартості є ряд відмінностей, а саме визначення вартості основних засобів придбаних за рахунок грантів та пайових інструментів. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16, виникають тому, що вітчизняні стандарти визначені специфічністю національної економіки в той час як міжнародні мають більш загальний для багатьох країн характер. Чинна в Україні нормативно-законодавча база не дає повною мірою реалізувати всі пріоритети оцінки основних засобів. Система оцінки основних засобів підприємства, яка є одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку на сьогоднішній день є засобом досягнення стратегічних цілей підприємства, а також виступає інструментом формування інформаційної бази економічного аналізу. З вищесказаного, можна зробити висновок, що було б доречним почати удосконалювати національні стандарти з боку визначень термінів наведених в ньому, так і з боку сфери його дії. Вирішення цих проблем дозволить гармонізувати національну систему обліку основних засобів відповідно до міжнародного облікового стандарту, в результаті чого будуть подолані певні неузгодженості в обліку основних засобів щодо їх придбання, використання та оцінки.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. 2000 évi C. törvény „A számvitelről” (2000. szeptember 5.). [Електронний ресурс] / Magyar Pénzügyminisztérium. – Режим доступу : www.penzugyminiszterium.hu.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 № 118 (в ред. постановления от 26.12.2003 № 183, с изм. и доп. От 29.12.2007) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.levone vski.net/pravo/razdel8/num1/8d16264.html>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
5. Блейк Джон. Европейский бухгалтерский учет : справочник / Джон Блейк, Ориол Амад ; пер. с англ. – М. : ИИД «Филинь», 2001. – 400 с.
6. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – М. : Дело, 2007. – 400 с.
7. Эванс Ф. Ч. Оценка компаний при слиянии и поглощении / Френк Ч. Эванс, Девид М. Бишоп. – 3-е изд. – М. : Альпина, 2009. – 332 с.
8. Організація та шляхи вдосконалення обліку та контролю наявності та руху основних засобів [Електронний ресурс] // Бібліофонд. – Режим доступу: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=435009>.
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
10. Руденко Л. М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс] // Л. М. Руденко // Бизнес и налоги. – Режим доступу: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7>.
11. Івашенко І. М. Визначення справедливої вартості при перевірці необоротних активів на зменшення корисності [Електронний ресурс] / І. М. Івашенко // Науковий вісник ХДУ. – 2015. – № 13. – С. 142-145. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_13/120.pdf.
12. Воронцова А. С. Справедлива вартість необоротних активів: сутність та процедура оцінювання [Електронний ресурс] / А. С. Воронцова, І. О. Макаренко // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2013. – № 5.