

УДК 338

*І. Я. Погрібний,  
д. е. н., зав. кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту, ВФЕУ*

## ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ОБЛАДНАННЯ ПРИ ПЕРЕОЦІНЦІ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*I. Ya. Pogribniy,  
d. e. n., zav by the department of record-keeping and audit, VFEU*

### A QUESTION OF DETERMINATION OF FAIR VALUE OF EQUIPMENT IS AT THE OVERVALUE OF ASSETS OF ENTERPRISE FOR THE AIMS OF RECORD-KEEPING

*У статті розглянуті потреби у наближенні бухгалтерського обліку підприємств до міжнародних стандартів. Опрацьовані питання визначення справедливої вартості обладнання при переоцінці активів підприємства для цілей бухгалтерського обліку.*

*Показані недоліки існуючого бухгалтерського обліку в аспекті відповідності вартості основних засобів.*

*Розроблені рекомендації по визначенню справедливої вартості обладнання при переоцінці активів підприємства для цілей бухгалтерського обліку.*

*Визначена необхідність встановлення справедливої вартості основних засобів, в тому числі обладнання і устаткування, як важливий етап переходу бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти, що в свою чергу потребує розробки необхідних методик і алгоритмів оцінки.*

*In the article the considered requirements are in approaching of record-keeping of enterprises to the international standards. The worked out questions of determination of fair value of equipment are at the overvalue of assets of enterprise for the aims of record-keeping.*

*The rotined lacks of existent record-keeping are in the aspect of accordance of cost of the fixed assets. Developed recommendations on determination of fair value of equipment at the overvalue of assets of enterprise for the aims of record-keeping.*

*Certain necessity of determination of fair value of the fixed assets, in a that number equipment and equipment, as the important stage of transition of record-keeping on international standards, that in same queue needs development of necessary methods and algorithms of estimation.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, міжнародні стандарти, інтеграція, вартість активів, переоцінена вартість, справедлива вартість.

**Keywords:** record-keeping, international standards, integration, cost of assets, over-estimated cost, fair value.

**Постановка проблеми:** Необхідність удосконалення бухгалтерського обліку за умови розвитку ринкових відносин та інтеграції України у світову економіку та наближення бухгалтерського обліку підприємств до міжнародних стандартів.

**Аналіз останніх досліджень:** Проблеми сучасного підходу до організації і здійснення обліку і аудиту в Україні з використанням світового і європейського досвіду досліджувалися такими фахівцями, як Й.Я.Даньків, М.Р.Лучко, М.Р.Остап'юк, та ін.

**Мета дослідження:** Опрацьовані питання визначення справедливої вартості обладнання при переоцінці активів підприємства для цілей бухгалтерського обліку. Визначена необхідність встановлення справедливої вартості основних засобів, в тому числі обладнання і устаткування, як важливий етап переходу бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти.

#### Результати дослідження.

Бухгалтерський облік в економіці України піддається удосконаленню, мета якого – наближення до світових стандартів. Міжнародні бухгалтерські стандарти є цілісною, гнучкою системою бухгалтерського обліку, яка постійно удосконалюється і виникла внаслідок інтеграційних процесів в економіці та спрямована на зближення обліку і звітності в різних країнах світу.

В статті показані потреби у наближенні бухгалтерського обліку підприємств до міжнародних стандартів. Показані недоліки існуючого бухгалтерського обліку в аспекті відповідності вартості основних засобів. Розроблені рекомендації по визначенню справедливої вартості обладнання.

Одним із головних напрямків в економіці України на сьогодні є створення економіки відкритого типу, тобто відкритої для співпраці із зарубіжними партнерами, взаємного інвестування та кредитування з боку зарубіжних та міжнародних фінансових організацій. Розвиток ринкових відносин та інтеграція України у світову економіку викликають необхідність якнайшвидшого наближення бухгалтерського обліку підприємств до міжнародних стандартів.

Потреба в цьому виникає, зокрема, при створенні спільних підприємств, внесках в статутний фонд, залученні інвестицій тощо.

На сьогодні при застосуванні старих норм бухгалтерського обліку у багатьох випадках використовується прямолінійний метод нарахування зносу основних засобів, не здійснюється їх індексація відповідно до темпів інфляції. Це призводить до спотворень відображення в бухгалтерській документації підприємств реальної вартості активів та викривлення показників діяльності, вартість майна згідно бухгалтерського обліку значно відрізняється від справедливої вартості.

Попередній аналіз обліку основних засобів на багатьох підприємствах показує наступне:

- 1) залишкова вартість окремих основних засобів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу,
- 2) значна кількість основних засобів підприємств повністю амортизовані, мають значний термін експлуатації і відповідно нульову залишкову вартість.

Однак це абсолютно не відповідає реальному стану справ, оскільки навіть при списанні з подальшою здачею на брухт майно має певну вартість, яка для матеріалоемного обладнання може досягати доволі значних величин. (П. 24 Національного стандарту №1: «Вартість ліквідації розраховується як сума валових доходів, які очікується отримати від реалізації об'єкта оцінки як єдиного цілого або його складових частин виходячи з принципу найбільш ефективного використання за вирахуванням очікуваних витрат, пов'язаних з такою ліквідацією. У разі коли за результатами розрахунків вартість ліквідації становить від'ємну величину, її значення встановлюється у розмірі 1 гривні.»

Тому виникає завдання визначення справедливої вартості майна, тобто переоцінки основних засобів.

Згідно «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»»: «...Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні пункту 27 Положення (стандарту) 7...».

Згідно п. 33 Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", "Оцінка майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік, проводиться з урахуванням того, що:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому цим та іншими національними стандартами;

- справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості заміщення (відтворення);

- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з цим Стандартом (вартість ліквідації - вартість, яку очікується отримати за об'єкт оцінки, що вичерпав корисність відповідно до своїх первісних функцій);

- надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення.

Результати проведення оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку вважаються їх переоціненою вартістю».

Згідно п.22 Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна та майнових прав"... :

"Залишкова вартість заміщення (відтворення) як база оцінки визначається із застосуванням витратного підходу і використовується для проведення оцінки спеціалізованого майна, у тому числі для ведення бухгалтерського обліку з метою визначення його справедливої вартості згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку"

Значну частину майна підприємств складає обладнання та устаткування..

Дуже часто таке обладнання - це переважно високотехнологічне спеціалізоване обладнання, яке випускалося обмеженими партіями або взагалі одиничними зразками, яке проектувалося під підприємства, для відповідних виробництв. Природно, що знайти аналоги такого устаткування для проведення розрахунків за допомогою підходу аналогів продажів вельми складно.

Крім того, існують й інші причини, що ускладнюють використання цього підходу, а саме:

- 1) наявність на підприємствах застарілого, знятого з виробництва устаткування;
- 2) скорочення виробництва і зупинка багатьох машинобудівних заводів, які виробляли продукцію для оснащення підприємств;
- 3) необхідність в стислий часовий проміжок здійснити переоцінку великої кількості позицій обладнання.

У зв'язку з цим основним підходом, що дозволяє визначити вартість такого обладнання, є витратний, який випливає з принципу, що:

ніхто не заплатить за об'єкт більше, ніж вартість відтворення об'єкта такої ж корисності з урахуванням всіх видів зносу цього об'єкта при відсутності ускладнюючих факторів, таких як незручність, втрата часу або додаткові ризики.

При цьому виникає завдання правильного визначення відновної вартості обладнання. За зазначеними вище причинами використання для цього таких методик, як розрахунок за ціною однорідного об'єкта, поелементний (по-агрегатний) розрахунок і розрахунок за укрупненими нормативами, є ускладненим.

У зв'язку з цим, відновну вартість відтворення обладнання  $V_o$  для значної кількості позицій пропонується визначити індексним методом. Приведення старої вартості (ціни) об'єкта до сучасного рівня цін за допомогою коригуючих індексів (індекс-дефлятор) є досить поширеним прийомом в оціночній практиці. Якщо відомі цінові індекси для тієї групи продукції, до якої належить даний об'єкт, за часовий інтервал від моменту дії старої ціни до моменту оцінки, то здійснюють пряме індексування ціни об'єкта. Особливість ситуації в Україні полягає в тому, що в період 1992 - 1996 років проводилось індексування вартості основних фондів підприємств.

У зв'язку з цим відновну вартість обладнання пропонується визначити за формулою:

$$V_o = V_{перв} \cdot K_{інд} / K_{рінд}$$

де  $V_{перв}$  – первісна вартість згідно балансу підприємства (на момент придбання);

$K_{рінд}$  – коефіцієнт реіндексації;

$K_{інд}$  - коефіцієнт індексації.

Вихідними даними є вартість устаткування на дату придбання та дата придбання обладнання. Ця інформація зазвичай надається бухгалтерією підприємства. При цьому можливі два варіанти ситуації:

- 1) на підприємстві є в наявності "історична" первісна вартість устаткування на момент придбання;
- 2) інформація про первісну вартість на момент придбання без урахування індексації на підприємстві відсутня.

У першому випадку, який є більш простим і в той же час більш точним для проведення необхідних оціночних процедур, відновна вартість визначається за формулою

$$V_o = V_{перв} \cdot K_{інд}$$

і коефіцієнт реіндексації первісної вартості не використовується.

Однак частіше зустрічається випадок, коли первісна вартість устаткування надається бухгалтерією підприємства з урахуванням бухгалтерських індексацій за станом на дату оцінки. У таких випадках для визначення вартості на дату придбання експертам необхідно провести реіндексацію первісної вартості, розділивши первісну вартість на коефіцієнти індексації вартості виробничого обладнання згідно наступним документам:

- 1) Листа Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 15 травня 1992 р. N 07-06/41, N 32-14/6, N 07-301 "Про індексацію балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ у зв'язку з підвищенням цін ";
- 2) Листа Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 4 серпня 1993 р. N 07/01-04/62 "Порядок індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ у зв'язку з підвищенням цін ";
- 3) Наказу Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 24 січня 1995 р. N 21/6/11/70 "Про затвердження "Порядку проведення індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ за Станом на 1 січня 1995 року (крім основних фондів по житлу)";
- 4) Наказу Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 23 травня 1996 р. N 148/64/103/563 "Про затвердження "Порядку проведення індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ станом на 1 квітня 1996 року (крім об'єктів житлового фонду)".

При цьому необхідно звернути увагу, що при індексації 1992 року коефіцієнт індексації був різним для різних галузей народного господарства.

Згідно з цими документами, значення  $K_{рінд}$  для обладнання приймають в залежності від галузі промисловості, до якої належить підприємство, виду основних засобів і дати постановки на баланс.

Крім цього, оцінювач повинен з'ясувати, чи не проводилася на підприємстві внутрішня переоцінка основних фондів, і в разі її проведення ввести відповідні поправочні коефіцієнти і прийти до «історичної» вартості.

Коефіцієнт індексації вартості обладнання визначається згідно з даними Держкомстату України про індекси цін виробників промислової продукції за видами для кожної групи устаткування в залежності від виду обладнання і року введення в експлуатацію за формулою

$$K_{ind} = K_{ind\ 1991} \times K_{ind\ 1992} \times K_{ind\ 1993} \times \dots \times K_{ind\ i}$$

де  $K_{ind\ 1991}$ ,  $K_{ind\ 1992}$ ,  $K_{ind\ 1993}$ , ...,  $K_{ind\ i}$  – індекси цін виробників за окремими видами промислової продукції по роках. До 1991 ціни на обладнання були досить стабільними і слабо піддавалися інфляційним процесам.

Значення індексів цін для основних груп промислової продукції, згідно з даними Держкомстату, наведені в наступних таблицях.

**Таблиця 1. Індекси цін виробників за галузями промисловості**

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
	разів						відсотків				
	грудень до грудня попереднього року										
Всього по промисловості	2,6	42,3	97,7	8,7	2,7	1,2	105,0	135,3	115,7	120,8	100,9
Електроенергетика	2,7	51,9	94,9	10,1	2,5	1,3	102,0	166,4	97,2	110,0	100,2
Паливна промисловість	1,6	237,0	51,7	11,3	2,3	1,1	104,5	135,3	129,3	135,5	88,1
Чорна металургія	3,0	54,5	56,3	13,8	2,3	1,1	102,0	150,7	116,4	111,6	104,2
Хімічна промисловість	2,9	72,4	63,7	10,0	2,4	1,2	95,7	142,0	112,3	127,5	99,5
Нафтохімічна промисловість (без хіміко-фармацевтичної)	2,9	55,0	60,2	8,4	2,8	1,2	108,7	97,7	108,7	119,0	106,6
Машинобудування	2,5	32,1	74,3	6,7	3,8	1,3	111,5	123,5	115,0	118,1	104,7
Лісова, деревообробна і целюлозно-паперова промисловість	3,1	30,9	98,1	6,2	3,3	1,2	103,6	118,5 <sup>1)</sup>	120,7 <sup>1)</sup>	112,8 <sup>1)</sup>	101,7 <sup>1)</sup>
Промисловість будівельних матеріалів	2,7	43,5	97,8	6,4	2,9	1,2	101,5	126,1	114,6	120,2	106,5
Легка промисловість	3,7	20,0	79,5	7,0	2,7	1,2	101,8	126,5	120,9	122,6	105,7
Харчосмакова промисловість (без рибної, м'ясної, маслосиробної і молочної)	2,6	30,1	116,5	6,1	3,1	1,0	109,6	111,7	116,1	129,9	102,8
Рибна промисловість	4,0	31,3	153,2	3,1	2,2	1,3	109,3	138,1	103,7	103,0	104,3
М'ясна промисловість	5,4	10,7	245,4	3,7	3,0	1,2	114,9	113,8	116,9	157,7	112,4
Маслосиробна і молочна промисловість (без виробництва молочних консервів)	3,8	16,3	237,6	5,2	2,3	1,2	117,0	128,1	123,2	111,6	99,3
Виробництво молочних консервів	2,4	38,3	116,8	6,5	2,3	1,2	112,0	103,3	141,5	119,7	103,7
Боршномельно-круп'яна промисловість	1,7	45,2	51,1	6,8	3,5	1,5	99,7	93,7	129,9	168,3	77,0
Комбікормова промисловість	1,7	40,2	53,8	3,9	5,2	1,9	101,9	101,6	146,4	131,3	99,9

**Таблиця 2. Індекси цін виробників промислової продукції у 2002 - 2011рр.**  
(грудень до грудня попереднього року) (відсотків)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Промисловість	105,7	111,1	124,1	109,5	114,1	123,3	123,0	114,3	118,7	114,2
Добувна промисловість	108,7	117,9	126,0	127,7	120,6	127,3	122,3	111,2	144,4	125,0
Видобування енергетичних матеріалів	110,4	113,0	126,4	126,3	117,1	128,4	107,7	110,6	139,1	116,3
Видобування неенергетичних матеріалів	106,3	127,1	126,1	129,9	125,7	126,2	142,1	111,4	149,3	134,1
Обробна промисловість	104,8	111,8	125,8	106,9	111,5	123,4	118,4	117,4	117,1	110,1
Харчова промисловість та перероблення сільськогосподарських продуктів	101,0	113,6	106,6	107,9	107,4	124,8	116,5	120,3	118,9	109,4
Легка промисловість	102,1	105,7	106,8	102,8	106,0	106,7	116,7	113,5	111,2	108,7
Текстильна промисловість та пошиття одягу	104,2	108,3	107,5	101,8	106,3	107,2	120,2	112,4	110,8	109,8
Виробництво шкіри та шкіряного взуття	98,0	100,3	104,7	105,8	105,8	105,8	109,6	115,8	112,8	106,2
Виробництво деревини та виробів з деревини	102,5	112,4	119,2	108,7	112,1	108,1	114,1	109,6	104,1	115,5
Целюлозно-паперова, поліграфічна промисловість; видавнича справа	102,7	104,1	109,7	103,9	107,2	105,5	117,0	111,5	110,8	106,1
Виробництво коксу та продуктів нафтоперероблення	125,5	122,9	177,9	103,3	109,4	150,4	84,4	142,9	125,1	115,9

Хімічна та нафтохімічна промисловість	102,7	111,6	116,0	109,7	110,2	117,3	125,2	121,8	113,7	115,6
Хімічне виробництво	103,7	113,2	115,3	110,9	109,7	121,4	125,7	127,6	115,7	118,0
Виробництво гумових та пластмасових виробів	98,1	105,9	118,9	107,4	112,0	107,0	124,3	107,3	108,3	110,4
Виробництво інших неметалевих мінеральних виробів	99,6	107,1	114,8	117,2	127,6	129,7	125,1	104,2	106,6	114,5
Металургія та оброблення металу	105,5	113,5	137,1	106,9	118,1	122,2	119,2	117,2	122,7	108,5
Машинобудування	102,8	105,8	113,7	105,6	106,0	111,9	122,0	107,7	112,2	107,8
Виробництво машин та устаткування	103,6	102,4	113,0	111,6	107,3	109,2	121,1	109,1	106,1	106,1
Виробництво електричного та електронного устаткування	100,9	106,2	108,8	111,4	107,0	108,9	112,6	114,7	106,9	104,3
Виробництво транспортного устаткування	103,3	111,4	117,4	97,7	104,0	115,4	126,4	104,2	117,6	112,7
Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	107,0	101,9	113,0	113,1	123,4	120,9	142,2	103,9	112,5	121,0

Значення коефіцієнтів індексації  $K_{\text{інд}}$ , реіндексації  $K_{\text{рінд}}$  і загального коефіцієнта індексації-реіндексації для різних груп обладнання і років випуску визначаються на основі коефіцієнтів, наведених у таблицях.

Така процедура вимагає від оцінювача точного визначення галузі і технічної групи, до якої належить обладнання. Проблема тут полягає в тому, що в 2002 році при переході на міжнародні стандарти статистичного обліку в Держкомстаті було змінено перелік і склад галузей виробництва промислової продукції підприємств. До 2002 року Держкомстатом також надавалися індекси цін промислової продукції не тільки по галузям, але і по окремим групам промислової продукції.

Однак в окремих випадках отримана індексним методом відновна вартість відтворення обладнання не відповідає реальній і не може бути використана. Це переважно стосується обладнання, придбаного в період 1992 - 1995 років, коли інфляція досягала найбільших значень. У таких випадках необхідно проводити більш точну процедуру проведення індексації-реіндексації з урахуванням місяця придбання, тобто використовуючи помісячну індексацію, або приймати до уваги курс долара. В окремих випадках для обладнання, придбаного в цей період, важливим показником є не так дата придбання, як дата виробництва обладнання і устаткування.

Ще одна проблема полягає в тому, що даний метод визначення відновної вартості обладнання є достовірним у випадку, коли підприємством було придбано нове обладнання на первинному ринку. Переоцінка придбаного на вторинному ринку вживаного обладнання потребує більш детального аналізу, який виходить за рамки даної статті.

В випадках, коли значення відновної вартості, визначені за індексним методом, не відповідають реальним, в якості відновної вартості заміщення об'єкта оцінки необхідно використовувати вартість, визначену на основі аналізу цін аналогічного по функціональному призначенню і характеристикам обладнання.

Незважаючи на зазначені вище складності та недоліки наведеного методу, попередній аналіз результатів такої процедури показує достатньо близьке співпадіння одержаних результатів з відновною вартістю аналогічного обладнання.

**Висновки:** Таким чином, для впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку необхідним є проведення комплексу заходів для підприємств. Одним з них є визначення справедливої вартості основних засобів, в тому числі обладнання і устаткування. Отже, проведення оцінки є важливим етапом переходу на міжнародні стандарти бухобліку, що в свою чергу потребує розробки необхідних методик і алгоритмів оцінки.

**Перспективи подальших розробок у цьому напрямку:** Означені в статті проблеми є теоретичною передумовою дослідження та розробки необхідних методик і алгоритмів оцінки як одного з важливих етапів переходу бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти.

#### Література:

1. Національний стандарт N 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003р. № 1440.
2. Лист Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 15 травня 1992 р. N 07-06/41, N 32-14/6, N 07-301 "Про індексацію балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ у зв'язку з підвищенням цін".
3. Лист Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 4 серпня 1993 р. N 07/01-04/62 "Порядок індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ у зв'язку з підвищенням цін".
4. Наказ Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 24 січня 1995 р. N 21/6/11/70 "Про затвердження "Порядку проведення індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ за Станом на 1 січня 1995 року (крім основних фондів по житлу)".
5. Наказ Міністерства статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Фонда державного майна України від 23 травня 1996 р. N 148/64/103/563 "Про затвердження "Порядку проведення індексації балансової вартості основних фондів підприємств, організацій та установ станом на 1 квітня 1996 року (крім об'єктів житлового фонду)".
6. Й.Я.Даньків, М.Р.Лучко, М.Р.Остап'юк. Стандартизація обліку і аудиту.- Київ: Знання, 2006.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2013 р.



ТОВ "ДКС Центр"