

УДК 657.2-027.44

**Павлюковець М. П.**

*молодший науковий співробітник*

*ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОЦІНКИ У КЛОУД-КОМП'ЮТЕРНІЙ ФОРМІ ОБЛІКУ**

*В публікації вперше запропоновано організаційне, методичне та документальне забезпечення розрахунку справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій. Презентовано комп'ютерну програму АРМ «Оцінка справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку», яка передбачає можливість автоматичного розрахунку справедливої вартості основних засобів без залучення незалежних оцінювачів, на базі існуючої інформації про ринкові ціни, з формуванням акту оцінки справедливої вартості, можливістю доступу до інформації та участі в оцінці усіх членів комісії (агронома, зоотехніка, бухгалтера) з різних структурних підрозділів підприємства.*

*Ключові слова: справедлива вартість основних засобів, клауд-комп'ютерна форма обліку, оцінка справедливої вартості*

**Постановка проблеми.** Оцінка активів та зобов'язань є важливим елементом методу бухгалтерського обліку. Особливе значення в сучасних умовах має питання оцінки справедливої вартості матеріальних та нематеріальних активів підприємств та відображення її у фінансовій звітності. Це питання актуалізувалось у 2011-2013 рр. з започаткуванням процесів переходу аграрних підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Проведений аналіз досвіду

сільськогосподарських підприємств у підготовці звітності за МСФЗ і, зокрема, оцінки для цих цілей засвідчив, що більшість підприємств стикнулись з фінансовими, методичними та організаційними труднощами реалізації вимог МСФЗ щодо оцінки основних засобів за справедливою вартістю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням трансформації звітності та розв'язанню пов'язаних з цим проблем присвячена велика кількість публікацій Жука В.М., Бездушної Ю.С., Голова С.Ф., Бутинця Ф.Ф., Кірейцева Г.Г., Малюги Н.М., Петрука О.М. та інших.

Не дивлячись на велику кількість публікацій з цього питання у вітчизняній обліковій практиці, в тому числі і серед методичного інструментарію, що пропонують передові бухгалтерські програмні продукти, відсутні організаційні, методичні засоби та засади здійснення такої оцінки обліковим апаратом. А для залучення незалежних оцінювачів у вітчизняних сільськогосподарських підприємств, як правило, або недостатньо фінансових ресурсів, або ж управління, виправдано вважає такі витрати економічно недоцільними.

**Формування цілей статті.** У зв'язку з вищевикладеним, метою публікації є презентація розроблених автором нових організаційних та методичних підходів до оцінки справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку з застосуванням новітніх клоуд-комп'ютерних технологій.

**Виклад основного матеріалу.** Основні вимоги до оцінки активів для підготовки фінансової звітності за МСФЗ зафіксовані у МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», а також в МСФЗ 16 "Основні засоби", МСФЗ 39 "Знецінення активів", МСФЗ 40 "Інвестиційна нерухомість", і знайшли своє відображення в МПО-1 "Оцінка для фінансової звітності" Міжнародних стандартів оцінки (МСО-2007).

Згідно п. 29 МСФЗ 16 існує дві моделі оцінки основних засобів після їх первісного визнання в балансі:

- по фактичній вартості (cost model);
- за переоціненою вартістю (revaluation model).

Модель обліку за фактичною вартістю виходить з первісно визнаної вартості основних засобів, а модель переоцінки вартості - з періодичних переоцінок основних засобів за справедливою вартістю і, відповідно, може застосовуватися до всіх об'єктів основних засобів, справедлива вартість яких, згідно з п. 29 МСФО16, може бути надійно оцінена.

Переоцінка об'єктів основних засобів здійснюється по групах основних засобів. Згідно п. 36 МСФЗ 16 у разі переоцінки одного об'єкта з будь-якої групи основних засобів компанія повинна переоцінити всі об'єкти, що входять в дану групу.

Відповідно до положень МСФЗ 1 для підприємств, що вперше застосовують МСФЗ, існує можливість скористатися одним або кількома звільненнями від вимог інших МСФЗ. З точки зору практичного застосування одним з найбільш поширених звільнень, яким користуються підприємства при переході на МСФЗ – є застосування справедливої вартості основних засобів в якості доцільної собівартості.

Так, МСФЗ 1 визначає, що: «Г5 Суб'єкт господарювання може вибрати, оцінити об'єкт основних засобів на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливу вартість як доцільну собівартість на цю дату.

Отже, справедлива вартість може бути використана як доцільна собівартість активу для подальшого застосування моделі по фактичній вартості, або ж як його переоцінена вартість з подальшим використанням моделі обліку за переоціненою вартістю.

Разом з тим, при переході на МСФЗ бухгалтери вітчизняних підприємств стикнулись з проблемою, пов'язаною з необхідністю виконання такої переоцінки,

значною вартістю послуг оцінювача та неможливістю самостійно виконати таку оцінку. Разом з тим Міжнародні стандарти фінансової звітності не забороняють самостійно бухгалтерам проводити оцінку справедливої вартості. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який прийнятий у 2013 році, є тому підтвердження. Стандарт призначений для бухгалтерів та визначає процедури, послідовність, методологію та джерела інформації для проведення оцінки. Зокрема передбачає застосування 3 підходів:

- ринковий підхід
- витратний підхід
- дохідний підхід

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу. З метою підвищення узгодженості та зіставності оцінок справедливої вартості та пов'язаного з ними розкриття інформації, цей МСФЗ встановлює ієрархію справедливої вартості, у якій передбачено три рівні вхідних даних для методик оцінювання, що використовуються для оцінки справедливої вартості.

Вхідні дані 1-го рівня – це ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки. Ціна котирування на активному ринку є найнадійнішим свідченням справедливої вартості і за наявності має бути використана без коригування для оцінки справедливої вартості. Вхідні дані 1-го рівня будуть доступні для багатьох фінансових активів та фінансових зобов'язань, деякі з яких можуть бути обміняні на кількох активних ринках (наприклад, на різних біржах).

Вхідні дані 2-го рівня - Вхідні дані, окрім цін котирування, включених до 1-го рівня, відкриті для актива або зобов'язання, прямо або опосередковано.

Вхідні дані 3-го рівня - закриті вхідні дані для активу або зобов'язання.

Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані 1-го рівня) та найнижчий пріоритет для закритих вхідних даних (вхідні дані 3-го рівня).

У зв'язку з актуальністю питань переходу підприємств на МСФЗ і необхідністю переоцінки основних засобів, балансова вартість яких не відповідає жодній із встановлених МСФЗ баз оцінок постала потреба адаптування організації бухгалтерського обліку до вимог сьогодення. Зокрема, ряд сільськогосподарських підприємств не змогли виконати вищевказану умову переходу на МСФЗ, у зв'язку з значною вартістю послуг оцінювачів. При цьому МСФЗ прямо не вказують на необхідність залучення експертів, отже бухгалтери за наявності відповідного методичного інструментарію могли реалізувати цю норму самостійно, без залучення експертів.

Початковим етапом для цього є створення на підприємстві комісії з інвентаризації та оцінки основних засобів для цілей приведення обліку та звітності до вимог МСФЗ.

Завданням комісії, поряд з проведенням інвентаризації, визначенням придатності та залишкового терміну використання основних засобів, є визначення їх справедливої вартості. З цією метою до складу комісії доцільно включити крім облікового апарату ще і економічну та інженерно-технічну служби, обізнані з технічним станом оцінюваних об'єктів та станом ринку на аналогічні та подібні об'єкти.

З метою реалізації даного завдання, що стоїть перед бухгалтерією при переході на МСФЗ, нами розроблена спеціальна комп'ютерна програма – АРМ «Оцінка справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку». Програма побудована на базі клоуд-комп'ютерних технологій та призначена для оцінки

справедливої вартості основних засобів бухгалтерією підприємства з метою відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Програма містить спосіб автоматизованої оцінки справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку, який дозволяє бухгалтерії підприємства отримувати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблена програма є складовою облікової політики, що забезпечить взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану основних засобів, аналізу активного ринку та визначення їх ринкової ціни та подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Організація процесу оцінки основних засобів з застосуванням АРМ «Оцінка справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку»

Послідовність облікових операцій в АРМ	Відповідальний за заповнення документа в АРМ
<b>Етап 1. Підготовчий</b>	
1. Визначення дати оцінки	Бухгалтер з обліку основних засобів
2. Формування переліку основних засобів та інвестиційної нерухомості для цілей оцінки їх справедливої вартості	Бухгалтер з обліку основних засобів
3. Занесення даних щодо дати введення в експлуатацію	Бухгалтер з обліку основних засобів
4. Занесення даних щодо первісної та залишкової вартості на дату оцінки	Бухгалтер з обліку основних засобів
<b>Етап 2. Описовий</b>	
5. Занесення технічних параметрів об'єктів	Інженерно-технічна служба
6. Визначення комплектності, технічних характеристик, конструктивних елементів об'єктів основних засобів	Інженерно-технічна служба
7. Встановлення дійсного технічного стану об'єктів основних засобів	Інженерно-технічна служба
8. Визначення нормативного та залишкового строку корисного використання об'єкту	Інженерно-технічна служба
9. Класифікація оцінюваних об'єктів за спеціалізацією (спеціалізовані, неспеціалізовані) та використанням (операційні, надлишкові)	Інженерно-технічна служба

<b>Етап 3. Аналітично-оціночний</b>	
10. Аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів. Узагальнення джерел використаної інформації	Економічна служба
11. Обґрунтування коригувань до обраних аналогів	Економічна служба
12. Визначення справедливої вартості основних засобів на дату оцінки	Економічна служба
<b>Етап 4. Узагальнюючий</b>	
13. Формування протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку основних засобів
14. Формування Акту оцінки справедливої вартості основних засобів в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку основних засобів

Порядок роботи в програмі АРМ «Оцінка справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку» передбачає дистанційну взаємодію трьох відповідальних підрозділів, представники яких входять в Комісію по оцінці та виконують на кожному з етапів певну функцію. Всю роботу по автоматизованій оцінці об'єднати в чотири етапи:

1. Підготовчий (бухгалтерія).
2. Описовий (інженерно-технічна служба).
3. Аналітично-оціночний (економічна служба).
4. Узагальнюючий (бухгалтерія).

**Першим етапом** є підготовча робота бухгалтерії, яка передбачає формування дати оцінки, переліку основних засобів їх первісної, залишкової вартості та дати введення в експлуатацію.

Датою оцінки є дата балансу, на яку здійснюється оцінка.

Формування переліку основних засобів для цілей оцінки їх справедливої вартості. Керуючись принципом суттєвості оцінці справедливої вартості, на нашу думку, мають підлягати усі основні засоби, що обліковуються на рахунках 103, 104,105,106. Інші об'єкти не мають суттєвих відмінностей від їх поточної ціни. Навіть за їх наявності процес оцінки буде дуже трудомістким, а отже вступає в силу обмеження МСФЗ щодо витрат і вигод від інформації. Витрати на отримання інформації не повинні перевищувати вигоди від такої інформації.

Функція занесення даних щодо дати введення в експлуатацію покладається на бухгалтера та забезпечує адекватне визначення очікуваного терміну корисного використання об'єкту.

Далі бухгалтеру потрібно занести дані щодо первісної та залишкової вартості кожного інвентарного об'єкту на дату оцінки. Інформація про залишкову вартість в порівнянні з справедливою вартістю забезпечує в подальшому автоматичне формування суми дооцінки або уцінки.

**Другий** - описовий етап оцінки реалізує інженерно-технічна служба.

Він включає занесення технічних параметрів об'єктів:

- щодо будівель, споруд (рахунок 103) - площі основи, загальної площі, об'єму та поверховості, характеристики їх конструктивних елементів та інженерного оснащення;
- щодо машин, обладнання, приладів (рахунки 104, 106) – технічні характеристики згідно паспорту;
- щодо транспортних засобів – дані технічного паспорту, пробіг, укомплектованість.

Наступною важливою складовою етапу є інспектування та занесення до програми даних про технічний стан основних засобів. Не менш важливими функціями на цьому етапі є визначення нормативного та залишкового строку корисного використання Об'єкту, що необхідно для подальшого встановлення норм та методів нарахування амортизації, а також класифікація всіх оцінюваних об'єктів за рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності та спеціалізацією та використанням.

Згідно вимог МСФЗ та МСО [6,7,8] у разі оцінки для фінансової звітності актив має бути класифікований за:

*1. Рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності підприємства:*



- операційні активи - активи, необхідні для діяльності підприємства,

- надлишкові активи - активи, що знаходяться у власності підприємства, але вважаються зайвими для її операцій (зайвий актив не вважається необхідним для виробництва товару або послуг, що надаються підприємством). До надлишкових також можна віднести активи, які вичерпали свій термін корисного використання.

## *2. Спеціалізацією:*

- неспеціалізовані - активи, які характеризуються наявністю розвиненого ринку, наявністю цінової інформації щодо здійснюваних трансакцій, відсутністю специфічних обмежень щодо використання поза бізнесом підприємства,

- спеціалізовані - майно, яке в силу своєї специфіки володіє корисністю лише в обмеженій сфері його використання або для обмеженого кола конкретних користувачів і яке рідко продається (якщо продається взагалі) на відкритому ринку інакше як у складі бізнесу або підприємства у володінні.

В запропонованому АРМ передбачено, що всі об'єкти основних засобів підлягають подальшому використанню, тому надлишкового майна як категорії не визнано.

Обліковою політикою, що визначає порядок використання АРМ до спеціалізованого майна, віднесено Об'єкти оцінки:

1. Будівлі і споруди спеціального призначення, що не мають ринку продажу.

2. В частині машини та обладнання: спеціальні пристрої, прилади, засоби, знаряддя. До даного переліку віднесене також обладнання, що не має ринку продажів у зв'язку з його незадовільним фізичним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту.

3. В частині інструментів, приладів, інвентарю: спеціальні пристрої, прилади, засоби, знаряддя, а також інструменти, прилади, інвентар, що не мають ринку продажів у зв'язку з його незадовільним фізичним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту.

4. У частині транспортних засобів: спеціальні транспортні засоби. До даного переліку віднесене також транспорт, що не має ринку продажів у зв'язку з його незадовільним технічним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту.

**До неспеціалізованого майна відносяться:**

1. Будівлі і споруди, загального призначення.
2. В частині машини та обладнання: обладнання загального виробничого призначення, що має ринок продажу.
3. В частині інструментів, приладів, інвентарю: об'єкти загального виробничого призначення, що мають ринок продажу.
4. У частині транспортних засобів: транспортні засоби загального призначення, що мають ринок продажу.

По завершенню підготовки вхідних даних до роботи в АРМ долучається член Комісії з економічної служби, який відповідальний за **третій**, аналітично-оціночний етап роботи.

Даний етап має важливе значення, так як саме на цьому етапі формується інформація про справедливу вартість основних засобів. У зв'язку з тим, що МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу, запропонована методологія автоматизованої оцінки передбачає застосування саме цього підходу. З цим пов'язане і обмеження програми – вона призначена для оцінки лише неспеціалізованих основних засобів. Порівняльний підхід базується на урахуванні принципів заміщення та попиту і пропозиції. Порівняльний підхід передбачає аналіз цін продажу та поточних цін пропозиції до продажу об'єктів, що подібні до об'єкта оцінки, з відповідним коригуванням на відмінності між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки. Методи оцінки в межах порівняльного підходу передбачають застосування порівняльного аналізу об'єкта оцінки та відібраних найбільш подібних до нього

об'єктів порівняння, використання поправок до об'єктів порівняння з метою їх наближення до характеристик об'єкта оцінки, а також можуть передбачати порівняння певних співвідношень різних характеристик об'єктів порівняння та об'єкта оцінки (метод мультиплікаторів).

Відповідальний Член комісії проводить пошук аналогів, що по технічним параметрам та фізичному стану відповідають оцінюваним основним засобам та заносить інформацію до програми у розрізі інвентарних одиниць. Робота по підборі аналогів також передбачає формування джерел інформації, що стали підставою для оцінки. Такими джерелами інформації як правило є: прайси, рекламні проспекти інформаційні бюлетені, сайти, періодичні видання.

З метою врахування при визначенні справедливої вартості різниці між оцінюваними об'єктами та обраними аналогами програмою передбачена можливість внесення відповідних коригувань, зокрема на різницю в технічному стані. Коригування в АРМ вноситься наступним розрахунком:

– щодо нових аналогів – множенням ціни аналогу на коефіцієнт придатності.

– щодо аналогів бувших у користуванні – на коефіцієнт відмінностей у технічному стані між оцінюваним об'єктом та обраним аналогом.

Далі програмою передбачається автоматичний розрахунок справедливої вартості основного засобу як середньої арифметичної скоригованих вартостей аналогів.

**Четвертий** етап розрахунку – узагальнюючий. На даному етапі бухгалтер столу відповідальний за ведення обліку основних засобів має можливість «скачати» згенеровані в АРМ протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості та Акт оцінки справедливої вартості основних засобів. Задля виконання даної функції в АРМ нами розроблено електронні форми даних документів.

В цілому розроблені для удосконалення процесу оцінки справедливої вартості електронні форми документів та реєстрів включають:

- 1) Наказ про призначення комісії з оцінки справедливої вартості основних засобів (генерується в процесі роботи в АРМ на першому етапі);
- 2) обліковий реєстр основних засобів для оцінки справедливої вартості (формується в АРМ на другому та третьому етапі роботи);
- 3) Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості (є результатом визначення справедливої вартості в АРМ – четвертий етап);

Акт визначення справедливої вартості (є результатом визначення справедливої вартості в АРМ та документальним підтвердженням відображення її на рахунках бухгалтерського обліку – четвертий етап). Його новизною є автоматичний розрахунок сум дооцінки (уцінки), що мають відноситись на відповідні рахунки в обліку.

Застосування розроблених електронних форм первинного обліку та реєстрів аналітичного обліку забезпечить систематизованою, достовірною та актуальною інформацією про справедливую вартість основних засобів для їх переоцінки в обліку та трансформації звітності у відповідності з вимогами МСФЗ.

**Висновки.** В публікації вперше запропоновано організаційне, методичне та документальне забезпечення розрахунку справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клоуд-комп'ютерних технологій. Презентовано комп'ютерну програму АРМ «Оцінка справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку», яка передбачає можливість автоматичного розрахунку справедливої вартості основних засобів без залучення незалежних оцінювачів, на базі існуючої інформації про ринкові ціни, з формуванням акту оцінки справедливої вартості, можливістю доступу до інформації та участі в оцінці усіх членів комісії (агронома, зоотехніка, бухгалтера) з різних структурних підрозділів підприємства.

Застосування розроблених електронних форм первинного обліку та реєстрів аналітичного обліку забезпечить систематизованою, достовірною та актуальною інформацією про справедливу вартість основних засобів для їх переоцінки в обліку та трансформації звітності у відповідності з вимогами МСФЗ.

### Список використаної літератури:

1. Бутинець Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація? / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2003. – Вип. 2 (24) . – С. 3. – (Серія «Економічні науки»).
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов; Міжнародний інститут менеджменту. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
4. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12 липня 2001 року № 2658-III.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга; Житомирський держ.технолог.ун–тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
7. Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440
8. Національний стандарт № 2 "Оцінка нерухомого майна", затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1442

9. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О.М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун–тет. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
10. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

### **ПАВЛЮКОВЕЦ М. П. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ В КЛОУД-КОМПЬЮТЕРНОЙ ФОРМЕ УЧЕТА**

*В публикации впервые предложено организационное, методическое и документальное обеспечение расчета справедливой стоимости основных средств для целей бухгалтерского учета на базе клауд-компьютерных технологий. Презентована компьютерная программа АРМ «Оценка справедливой стоимости для целей бухгалтерского учета», которая предусматривает возможность автоматического расчета справедливой стоимости основных средств без привлечения независимых оценщиков, на базе существующей информации о рыночных ценах, с формированием акта оценки справедливой стоимости, возможностью доступа к информации и участия в оценке всех членов комиссии (агронома, зоотехника, бухгалтера) из разных структурных подразделений предприятия.*

**Ключевые слова:** *справедливая стоимость основных средств, Клауд-компьютерная форма учета, оценка справедливой стоимости*

### **PAVLYUKOVETS M. P. IMPROVING THE ORGANIZATION AND METHODS OF EVALUATION IN KLOUD-COMPUTER ACCOUNTING FORM**

*The publication first proposed organizational, methodological and documentary support of the calculation of fair value of fixed assets for accounting purposes on the*

*basis of cloud-computer technologies. Presented a computer program workstation "Assessment of fair value for accounting purposes", which provides for the automatic calculation of the fair value of the assets without the involvement of independent appraisers on the basis of existing information on market prices, with the formation of the act of measuring fair value, access to information and participation in the evaluation of all members (agronomy, animal husbandry, accountant) from different structural units of the enterprise.*

**Keywords: fair value of fixed assets and computer cloud form of accounting, fair value**