

2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2738-15> –
3. Заходи щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах. Затверджені Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 р., №25-р // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №2.
4. Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України. Постанова Правління Національного банку України від 20.07.1999р. № 358 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0358500-99> – Назва з екрану
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року / [пер. з англ.: Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О., Гик О. В., Бендер С. Г.]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2010. – Частина 1. – 842 с.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року / [пер. з англ.: Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О., Гик О. В., Бендер С. Г.]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2010. – Частина 2. – 409 с.
7. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999. – 274с.
8. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. [перев. с англ.]. – М. : KPMG, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.
9. Стандарти внутрішнього аудиту. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р., № 1247 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> – Назва з екрану

УДК 658.27-047.44

Гончар Л. В.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту  
Гарна С.О.,  
старший викладач кафедри обліку і аудиту  
ДВНЗ «Донбаський державний педагогічний університет»

## ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК ОБ'ЄКТА ІНВЕСТИЦІЙНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік як інформаційна система забезпечує прийняття управлінських рішень. Проте, різні групи користувачів бухгалтерської інформації мають різні інтереси, а тому саме від інформації бухгалтерського обліку частково залежать наслідки прийнятого рішення.

Складність роботи бухгалтера полягає у тому, що при наявності альтернативи у виборі тих чи інших варіантів обліку певного об'єкта, він змушений самостійно, на власний розсуд обирати конкретну методику обліку. Саме тому проблема вибору методу оцінки основних засобів є актуальною.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки основних засобів здійснили вчені-економісти М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Л.В. Нападовська, Н.Ф. Огічук, І.М. Павлюк та інші. Однак, специфіка господарської діяльності підприємств певних галузей накладає додаткові умови для пошуку вирішення проблем бухгалтерського обліку основних засобів та вимагає подальшого розвитку методів їх оцінки.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження особливостей оцінки основних засобів як об'єкту інвестиційно-орієнтованого управління.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Формування повної та достовірної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів про діяльність підприємства і його майновий стан – це одне з головних завдань бухгалтерського обліку, для вирішення якого необхідно мати чітке уявлення про стан та вартість активів підприємства.

Найбільшу питому вагу у структурі активів підприємств, як правило, займають основні засоби, тому їх вартість найбільшою мірою впливає на показники діяльності підприємства.

Перехід на принципи і методи ведення обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО), зумовив суттєві зміни у веденні обліку основних засобів.

Одним із складних і трудомістких для виконання вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» є розділ, де викладено порядок проведення оцінки та переоцінки основних засобів [6]. Адже ці об'єкти бухгалтерського обліку використовуються в господарській діяльності підприємств тривалий час і на їхню оцінку впливають багато факторів, такі як інфляція, знос (фізичний і моральний) і т.д. Тому проблема оцінки основних засобів – одна з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності і реальності оцінки основних засобів – визначальний фактор у організації бухгалтерського обліку підприємства.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки.

Оцінка являє собою «присвоєння числових значень об'єктам і подіям за визначеними правилами». Вона включає три елементи:

- об'єкт чи подія;
- властивість (якість, ознаку, характеристику), що підлягає кількісній оцінці;
- шкала виміру чи сукупність одиниць, в яких можна відбити властивість [4, с. 270].

У процесі господарської діяльності можуть використовуватися два підходи до оцінки майна: за собівартістю (придбання чи виробництва) і за поточними витратами. Кожна з цих методик має свої переваги і недоліки.

Хендриксен Е. і Ван Бреда в залежності від цього розділили фахівців на «істориків» і «футуралістів». Перші віддають перевагу оцінці активів за собівартістю, що краще відображає минуле компанії. Другі – вибирають оцінку за поточними витратами, оскільки вона дозволяє виявити перспективи фірми. «Історики» нерідко, хоча і не завжди, в основу ставлять оцінку прибутку. Баланс для них – не більш, ніж реєстр сальдо рахунків, що переходить на майбутній період. «Футуралісти» на перше місце ставлять баланс, вважаючи рівень прибутку похідним від діяльності фірми. Інші фахівці визначають ці два підходи як доходи/витрати фірми й активи/кредиторська заборгованість [10, с. 306].

У ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі Закон) визначено, що в основі облікової політики лежить принцип оцінки за собівартістю [9]. Принцип історичної собівартості, покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетною оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання [9, с. 4]. Виявлені нами факти відхилення від цього методу оцінки визначено у таблиці 1.

**Таблиця 1**

**Випадки відмови від оцінки активів за собівартістю**

Суб'єкти господарювання	Причина відмови
Малі підприємства	На підприємствах, що ведуть фінансовий облік за схемою «витрати – випуск», тобто визначають фінансові результати за даними рахунків класів 7 і 8, не передбачено обчислення незавершеного виробництва (перехідні залишки відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [7] оцінюються за чистою ціною реалізації, тобто за цінами продажу за винятком витрат на збут і на доведення об'єктів до стану, що відповідає умовам постачання).
Бюджетні установи	Відповідно до Інструкції з обліку основних засобів у бюджетних установах, до складу витрат на їх будівництво чи придбання включають лише витрати, пов'язані з послугами сторонніх організацій, а витрати на роботи, що виконані власними силами (послуги автотранспорту, власних майстерень і т.п.), не відносяться до витрат на спорудження об'єктів.

*Джерело: авторська розробка*

Від оцінки об'єктів за собівартістю можна відмовлятися в період гіперінфляції, коли виникає необхідність переоцінки всіх активів, що підтверджено у П(С)БО 7 «Основні засоби».

Обидва принципи оцінки мають недоліки і переваги. Оцінка активів за собівартістю дозволяє при незначному рівні інфляції більш-менш точно визначати як фінансовий стан підприємства, так і рівень його прибутковості. Однак, якщо розглядати незмінність оцінки протягом тривалого часу, то навіть незначна інфляція може суттєво впливати на обґрунтованість визначення майнового стану підприємства.

Оцінка основних засобів за собівартістю через тривалий період їх використання буде відігравати дуже важливу роль щодо створення фінансових резервів у вигляді накопиченої суми амортизаційних відрахувань для відновлення тих об'єктів, що перейшли в стан, непридатний для подальшого використання. Вважаємо за доцільне оцінку основних засобів періодично уточнювати. Крім того, подібна переоцінка необхідна при приватизації державної власності, особливо при продажі цілісних майнових комплексів на аукціонах.

Систематична переоцінка активів, так, як це пропонують «футуралісти», на думку В. Моссаковського [5], себе не виправдовує у зв'язку зі значним впливом суб'єктивних факторів на методику оцінки, великим обсягом роботи при переоцінці активів і значною сумою витрат, що пов'язані з уточненням оцінки.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі МСФЗ) [3], виділяють чотири методи оцінки активів за:

- 1) фактичною собівартістю придбання;
- 2) оновленою вартістю;
- 3) можливою ціною продажу;
- 4) дисконтною вартістю.

Перший метод оцінки базується на оцінці активу за історичною собівартістю.

При оцінці активу за методом дисконтної вартості, активи відображаються по дисконтній вартості майбутнього надходження коштів, що, як можна очікувати, будуть створюватися даним активом при нормальній господарській діяльності. Інші два методи оцінки базуються на поточній ринковій вартості активів [1].

Отже, від вибору того чи іншого варіанта оцінки основних засобів залежать і вартість майна, і фінансовий результат діяльності підприємства.

Відповідно до норм П(С)БО 7, підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості основного засобу: за історичною собівартістю і справедливою вартістю.

Історична собівартість – первісна вартість, тобто фактична сума коштів чи справедлива вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Такий вид оцінки активів ефективний при проведенні аналізу фінансового стану, тобто він сприяє правильній оцінці фінансового результату (прибутку чи збитку). Даний метод оцінки особливо цікавить адміністрацію, власників підприємств і фінансових аналітиків. Однак, цьому методу оцінки основних засобів притаманні також недоліки, що при певних умовах можуть стати досить суттєвими. Цінність основних засобів згодом змінюється. Навіть якщо ціни залишаються без змін, потенціал основних засобів не залишається незмінним, оскільки скорочується термін їхньої служби, основні засоби стають морально і фізично застарілими.

Формування первісної вартості основних засобів залежить від витрат, що здійснюються для приведення основного засобу до стану, придатного для використання. Перелік таких витрат залежить від того, яким шляхом основні засоби надходять на підприємство. Усі витрати, що підприємство здійснює при надходженні основних засобів, акумулюються на відповідних рахунках.

У деяких авторів велике заперечення викликає термін «справедлива вартість». Гудзинський О., Кірейцев Г., Савчук В. вважають, що нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах поняття «справедлива вартість» означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину [2].

Проте, варто зазначити, що в багатьох випадках подібна методика повинна використовуватись, якщо відсутня можливість застосування фактичної собівартості, наприклад, при оприбуткуванні внесків у статутний капітал об'єктів, вартість яких вимагає визначення, і т.п.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу чи оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [8, с. 11]. Тобто, це поточна (ринкова) вартість основних засобів. Така оцінка використовується для того, щоб оцінити, скільки коштують активи підприємства в момент визначення їх вартості.

В Україні поява терміну «справедлива вартість» пов'язана з прийняттям П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163.

Оцінку основних засобів за справедливою вартістю доцільно використовувати при аналізі платоспроможності підприємства. Така оцінка дає можливість відносно точно показати майновий стан, але, у свою чергу, спотворює фінансовий результат.

Відповідність як першої, так і другої оцінки реальному стану справ завжди є відносною — уточнюючи один показник бухгалтерської звітності, вони автоматично спотворюють інший.

**Висновки з даного дослідження.** Отже, не існує універсального методу оцінки, який би не мав недоліків та задовольняв би всіх користувачів фінансової звітності. Тому вибір методу оцінки основних засобів передбачає досконале вивчення цілей оцінки у бухгалтерському обліку.

Для отримання достовірних результатів оцінки основних засобів, необхідно дотримуватись певного алгоритму: визначити цілі та конкретні завдання оцінки, накреслити план проведення оцінки, підготувати необхідну інформаційну базу, проаналізувати ступінь використання машин і обладнання, які оцінюються, виявити надлишкові одиниці обладнання, вибрати найбільш оптимальні методи оцінки, зробити відповідні розрахунки, проаналізувати отримані результати і визначити найбільш ймовірну вартість об'єкта на дату оцінки та скласти звіт з необхідними рекомендаціями.

Для проведення оцінки необхідно створити на підприємстві суб'єкт оцінки – оціночну комісію, яка буде діяти на період проведення оцінки (по аналогії з інвентаризаційною комісією). До складу оціночної комісії мають входити головний бухгалтер, керівник підприємства або його заступник, юрист та особа, що компетентна у питаннях, пов'язаних з використанням об'єкта оцінки.

Регулювання внутрішньої оцінки повинно здійснюватись низкою внутрішніх розпорядчих документів.

### Література

1. Джангирова М.Э. Выбор метода оценки активов при формировании показателей финансовой отчетности / Джангирова М.Э. // Международный бухгалтерский учет. – 2003 – № 8 (56) – С. 20-24.
2. Кірейцев Г.Г. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / Кірейцев Г.Г., Гудзинський О.Д., Савчук В.К. // Вісник КНЕУ. Економіка. – Вип. 53. – № 9 – С. 5-10.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.
4. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М., 1999. – 663 с.
5. Моссаковский В. Метод бухгалтерского учета в рыночных условиях / Моссаковский В. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 12. – С. 16-22.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. – № 10 від 30.01.2009 р. – С. 34-39.
7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246 // Все про бухгалтерський облік. – № 10 від 30.01.2009 р. – С. 44-47.
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства України від 07.07.1999 р. № 163 // Все про бухгалтерський облік. – № 15 від 13.02.2009 р. – С. 11-16.
9. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99. № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. – № 10 від 30.01.2009 р. – С. 3-7.
10. Хендриксен Э. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / Э. Хендриксен, М. Ван Бреда. – М., 1997. – 576 с.

УДК 657.37

**Кравчик Ю.В.,**  
**к.е.н., керівник науково-інформаційного відділу**  
**Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут**  
**Бойко Ю.С.,**  
**головний економіст централізованої бухгалтерії**  
**відділу освіти, молоді і спорту Хмельницької РДА**

## МОДЕРНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: РЕАЛІЇ СВІТОВОГО ДОСВІДУ ТА УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

**Постановка проблеми.** Україна поступово входить у світовий бізнес-простір, що зумовлює необхідність адаптації ведення економічної діяльності в країні у відповідності до міжнародних вимог і правил. Одним з напрямів такої адаптації є здійснення процесу стандартизації ведення бухгалтерського обліку підприємствами нашої країни згідно міжнародних стандартів.

Стандартизація ведення обліку повинна забезпечити захист прав інвесторів, працівників, кредиторів, акціонерів. В Україні, ще з 1998 року розпочалось запровадження програми реформування системи бухгалтерського обліку з застосуванням міжнародних стандартів. Одним з напрямків цієї програми є перехід на міжнародні стандарти складання фінансової звітності (далі МСФЗ), тобто проведення стандартизації звітності в Україні. Цей процес триває до сьогодні. П'ятнадцятирічний досвід впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє виділити ряд бар'єрів, що перешкоджають повноцінній реалізації цього процесу: нестабільність економіки, часткова невідповідність законодавства міжнародним стандартам, відсутність відповідної підготовки бухгалтерів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Бухгалтерська звітність зародилась ще 4000 р. до н.е., її трактували як завершальний етап реєстрації фактів господарської діяльності.

Процес становлення звітності, як окремої науки, тривав з VIII по XVIII ст. Розвивали вчення про звітність Л. Пачолі, Ж. Саварі, Ж. Андре та інші.

Вагомим етапом створення науки про звітність вважають період XIX-початок XX ст. Представники – Н.Д' Анастасіо, Р. Коффі, Ф. Вілле, Д. Чербоні. В Росії це були К.І. Арнольд, І.Б. Ахматов, Е.О. Мудров, П.Н. Худяков, Н.Р. Вейцман, А.П. Рудановський та інші.

Особливу увагою до науки про звітність характеризується період 20 х-80-х років XX століття.