

*І. Я. Погрібний,
д. е. н., зав. кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту,
Вінницький фінансово-економічний університет*

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПРОВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ ПРИ СТВОРЕННІ ВЕРТИКАЛЬНО-ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМНО-ОРІЄНТОВАНОЇ СТРУКТУРИ

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

FEATURES OF CONDUCT OF RECORD-KEEPING AND LEADTHROUGH OF ESTIMATION OF THE FIXED ASSETS OF ENTERPRISES AT CREATION APEAK COMPUTER-INTEGRATED SYSTEM-ORIENTED STRUCTURES

У статті розглянуті питання особливостей бухгалтерського обліку і проведення оцінки основних засобів підприємств при створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур.

Розглянуті особливості визначення справедливої ринкової вартості основних засобів з метою її відображення в даних бухгалтерського обліку в процесі реструктуризації та об'єднання однотипних виробництв у вертикально-інтегровану системно-орієнтовану структуру для передачі майна з балансів окремих виробництв на баланс об'єднання.

Запропоновані спеціальні підходи для встановлення реальної ціни активів підприємств з метою удосконалення бухгалтерського обліку при створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур, виходячи з необхідності визначення корисності і, відповідно, подальшого використання активів підприємства.

In the article the considered questions of features of record-keeping and leadthrough of estimation of the fixed assets of enterprises are at creation apeak computer-integrated sistemno- of the oriented structures.

Considered features of determination of fair market value of the fixed assets with the purpose of its reflection in information of record-keeping in the process of restructuring and association of of the same type productions in apeak computer-integrated system-oriented structure for the transfer of property from balances of separate productions on balance of association.

The special approaches are offered for establishment of the real cost of assets of enterprises with the purpose of improvement of record-keeping at creation apeak computer-integrated sistemno- of the oriented structures, coming from the necessity of determination of utility, accordingly, subsequent use of assets of enterprise.

Ключові слова: бухгалтерський облік, основні засоби, ринкова вартість, баланс, реструктуризація.

Key words: record-keeping, fixed assets, market value, balance, restructuring.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Особливості визначення справедливої ринкової вартості основних засобів з метою її відображення в даних бухгалтерського обліку в процесі реструктуризації та об'єднання однотипних виробництв у вертикально-інтегровану системно-орієнтовану структуру для передачі майна з балансів окремих виробництв на баланс об'єднання.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Визначені спеціальні підходи для встановлення реальної ціни активів підприємств з метою удосконалення бухгалтерського обліку при створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур, виходячи з необхідності визначення корисності і, відповідно, подальшого використання активів підприємства.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах системної економічної кризи одним із напрямів для зміцнення економіки є створення вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур для управління великими корпораціями, холдингами і т.п.

У процесі такої реструктуризації проводиться передача майна з балансу окремих виробничих підприємств на баланс об'єднання. Проведення такої операції потребує проведення низки заходів, які мають забезпечити достовірність і адекватність бухгалтерського обліку новоствореного об'єднання.

Бухгалтерський облік повинен забезпечувати, в першу чергу, систему менеджменту інформацією про інтелектуальний та соціальний капітал з метою їх ефективного використання. Головною передумовою ефектив-

ного управління та конкурентоздатністю будь-якого підприємства є наявність корисної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень, тому важливим завданням системи обліку повинна стати ідентифікація інформації та забезпечення керівників усіх рівнів корисною та своєчасною інформацією для прийняття ними управлінських рішень.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність. Така звітність має велике значення, оскільки використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі галузей і народного господарства в цілому.

Розвиток господарських зв'язків в умовах ринку значно розширює кількість користувачів обліковою і звітною інформацією. Ними є не тільки працівники управління, безпосередньо пов'язані з підприємництвом, а й зовнішні користувачі інформації, які мають прямий фінансовий інтерес: банки — при вирішенні питань про надання кредитів; постачальники — при укладенні договорів на поставку товарно-матеріальних цінностей; інвестори, засновники, акціонери, зацікавлені у рентабельності вкладеного капіталу і можливості одержання доходів (дивідендів). Значний інтерес облікова інформація має також для працівників податкових і фінансових служб, органів державної статистики й управління.

Підвищення ефективності використання облікової інформації є одним з найважливіших напрямів вдосконалення бухгалтерського обліку як функції управління. Дослідження систем управління суб'єктів господарювання показало, що у кризових умовах господарювання бухгалтерський облік іще не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Не завжди забезпечується належна комплексність вирішення завдань. Інформація, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, видається недостатньо оперативно; нерідко аналітичні роботи виконуються поверхнево, без необхідних висновків та пропозицій; повільно впроваджуються в обліково-аналітичну практику сучасні пакети прикладних програм (ППП) автоматизації і збору та обробки облікової інформації.

При проведенні реструктуризації і об'єднанні однотипних виробництв у вертикально-інтегровану системно-орієнтовану структуру треба приділити особливу увагу передачі майна з балансів окремих виробництв на загальний баланс об'єднання. Це вимагає проведення комплексу аудиторських робіт, інвентаризації майна та його оцінки з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку.

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 пере-

оцінка 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".

При проведенні незалежної експертної оцінки підприємств виникає завдання визначення корисності і, відповідно, подальшого використання активів підприємства.

Оцінка основних засобів проводиться згідно положень Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2001, № 47, ст.251) і Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440, а також "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"" та "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"".

Згідно п. 4 Національного стандарту № 1: "Оцінка майна проводиться з дотриманням принципів корисності, попиту і пропонування, заміщення, очікування, граничної продуктивності внеску, найбільш ефективного використання".

При проведенні оцінки, згідно п. 53 Національного стандарту № 1, використовуються результати інвентаризації, зокрема:

— всі істотні відомості про об'єкт оцінки, зокрема вихідні дані про його правовий статус, відомості про склад, технічні та інші характеристики, відомості про економічні характеристики об'єкта оцінки (прогнозовані та фактичні доходи і витрати від використання об'єкта оцінки, у тому числі від його найбільш ефективного використання та існуючого використання);

— існуючий стан використання об'єкта оцінки.

У процесі оцінки також використовується інформація про стан ринку стосовно об'єкта оцінки та подібного майна, визначаються умови його найбільш ефективного використання, визначаються правові обмеження щодо об'єкта оцінки та враховується їх вплив на вартість об'єкта оцінки.

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".

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 віднесений 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;

— 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".

Організація виробничо-технологічних процесів виключно на підприємствах державної форми власності створюється, як правило, з метою встановлення державного контролю над стратегічно важливими галузями господарства, для контролю над ринками соціально важливих товарів і послуг, а також для контролю над виробництвом і збутом підкацизних виробів. До останніх відноситься контроль над виробництвом і збутом спирту і спиртовмісних продуктів.

У разі оцінки вартості підприємств спиртової галузі для упорядкування бухгалтерського обліку у зв'язку із реструктуризацією виникає ряд специфічних завдань, пов'язаних з особливостями галузі, що вимагає особливого підходу до проведення оцінки з метою встановлення реальної вартості активів. Це пов'язано з тим, що:

— підприємства галузі знаходяться у державній власності і виробництво спирту є винятково правом держави;

— переважна більшість основних засобів підприємств, за винятком транспортних засобів та окремих одиниць обладнання, — спеціалізована;

— значну частину основних засобів складають об'єкти нерухомості — будівлі, споруди, передавальні пристрої, інженерна інфраструктура;

— є значне перевищення виробничих потужностей галузі над попитом на готову продукцію.

Наявність надлишкових потужностей призводить до неефективного їх використання та простою, що часто веде до банкрутства окремих підприємств галузі. При цьому значно зростає питома частка витрат, пов'язаних зі збереженням майна і підтриманням підприємств у належному технічному стані. Оскільки підприємства галузі знаходяться в державній власності, це призводить до додаткових витрат із державного бюджету.

У цьому випадку найбільш раціональним виходом із ситуації є реструктуризація галузі, яка полягає в об'єднанні підприємств в єдину вертикально-інтегровану системно-орієнтовану структуру з одночасною реалізацією частини надлишкових потужностей.

Попередній аналіз обліку основних засобів на підприємствах галузі показує наступне:

1) значна кількість основних засобів підприємств (зокрема, це нерухомість) повністю амортизована, має значний термін експлуатації і відповідно нульову залишкову вартість;

2) залишкова вартість окремих основних засобів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу.

При проведенні незалежної експертної оцінки підприємств виникає завдання визначення корисності і, відповідно, подальшого використання активів підприємства.

Виходячи з цього, при створенні вертикально-інтегрованої системно-орієнтованої структури в галузі виникає завдання визначення справедливої ринкової вартості основних засобів з метою її відображення в даних бухгалтерського обліку, що потребує розробки спеціальної методики.

З урахуванням вищевикладеного, для встановлення реальної ціни з метою удосконалення бухгалтерського обліку у спиртової галузі необхідно застосовувати спеціальні підходи для проведення оцінки активів.

При оцінці об'єктів нерухомості важливим чинником є неможливість зміни використання будівель. Переважна більшість будівель є спеціалізованими, побудованими для розміщення в них певного технологічного обладнання та виробничих процесів. У зв'язку з реформуванням галузі в даний час, певна частина спиртових заводів може бути ліквідована. У разі ліквідації основного виробництва спеціалізовані будівлі даних підприємств підлягають реконструкції, яка вимагає значних інвестицій. З урахуванням технічного стану будівель доцільність цього потребує додаткового аналізу. У той же час необхідно враховувати розташування підприємств спиртової галузі — переважно в невеликих селах, де доцільність і можливість створення нових виробництв незначна, а ціни на нерухомість низькі. При цьому необхідно додатково враховувати загальний стан ринку нерухомості, який значно впав у зв'язку з економічною кризою, тобто вартість майже всіх об'єктів нерухомості не відповідає ринковим цінам і може бути оцінена як вартість матеріалів під розбір.

Що стосується спеціалізованого обладнання, то у зв'язку із закриттям виробництва воно або підлягає утилізації, або може бути демонтоване для використання як запчастини на інших підприємствах галузі, так як обладнання не може бути продане приватному виробникові (виробництво спирту є винятково правом держави).

Абсолютна більшість основних засобів підприємства, за винятком транспортних засобів та окремих одиниць обладнання, — спеціалізована.

Таким чином, за ціною, близькою до реальної, у разі продажу підприємств галузі може бути реалізована тільки незначна частина активів — транспортні засоби та універсальне технологічне обладнання.

При оцінці активів підприємств спиртової промисловості необхідно коректно враховувати всі види зносу, властиві цим активам.

У першу чергу, необхідно вивчити аспекти, пов'язані з економічним (зовнішнім) зносом цих активів.

На даний час однією з характерних рис спиртової промисловості України є значне перевищення виробничих потужностей галузі над попитом на готову продукцію. У результаті ряд виробництв не працює, а частина підприємств галузі працює не з повним завантаженням. Наслідком цього є банкрутство низки підприємств галузі. У даний час в стадії банкрутства перебуває велика кількість підприємств. Це свідчить про значний зовнішній знос підприємств галузі, який обов'язково повинен бути врахований при проведенні оцінки.

Окремо необхідно розглянути допоміжні виробництва підприємств галузі. Усі підприємства галузі були створені або реконструйовані ще в радянський період. Проекти і технологічні рішення підприємств були відповідними до технологій того часу. У відповідності до існуючих у той час технологій підприємства самостійно займалися виготовленням ферментів для виробництва спирту, для чого до складу практично кожного заводу входили ферментний і солодовий цехи. Солод і ферменти на його основі вироблялися на підприємствах у невеликих кількостях у відповідності до власних потреб.

На даний час економічно більш доцільним є закупівля ферментів у великих виробників на стороні. До того ж змінилися технології виробництва ферментів: ферменти, вироблені за новими технологіями, мають більшу активність, що призводить до зменшення потреби підприємств у загальній кількості ферментів.

У зв'язку з цим солодові і ферментні виробництва підприємств спиртової галузі в даний час практично ніде не використовуються. Це свідчить про практично повний функціональний і зовнішній знос цих виробництв.

Таким чином, при оцінці функціонального і зовнішнього зносу підприємств галузі необхідно розраховувати ці показники окремо за структурними підрозділами підприємств.

У разі оцінки вартості підприємств спиртової галузі для подальшої реалізації виникає ряд специфічних питань, пов'язаних з особливостями галузі.

Зокрема, в разі реалізації підприємств приватним власникам виникає завдання репрофілювання підприємств, оскільки у зв'язку з виключним правом держави на виробництво спирту продовження використання підприємств відповідно до первісного призначення стає юридично неможливим.

Таким чином, має місце невідповідність умов договору, у зв'язку з якими проводиться оцінка, хоча б одній з умов, які висуваються для визначення ринкової вартості.

Отже, в даному випадку умови найбільш ефективного використання бути не може, і виникає питання вибору бази оцінки.

Оскільки у випадку реалізації підприємств спиртової промисловості в подальшому буде необхідним репрофілювання виробничих потужностей, в даному випадку йдеться фактично про ліквідацію підприємства як спиртового заводу.

У зв'язку з вищевикладеним, найбільш логічно базою оцінки буде вартість ліквідації.

Вартість ліквідації — вартість, яку очікується отримати за об'єкт оцінки, що вичерпав корисність відповідно до своїх первісних функцій.

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 оцінки вартості ліквідації виникає завдання визначення корисності і, відповідно, подальшого використання активів підприємства.

Отже, можна припустити, що можлива реалізація підприємств спиртової галузі може бути здійснена за ціною, значно меншою як за ринкову, так і балансову вартість підприємств.

У зв'язку з викладеними вище особливостями оцінки основних засобів підприємств галузі для постановки на баланс використовується оціночна вартість.

Згідно Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна та майнових прав": "оціночна вартість — вартість, яка визначається за встановленими алгоритмом та складом вихідних даних".

ВИСНОВКИ

Таким чином, оцінка основних засобів проводиться за наступним алгоритмом.

1. Визначення оціночної вартості будівель виконується з використанням порівняльного методичного підходу за наступним алгоритмом.

1.1. Аналіз ринку нерухомості, аналогічної до оцінюваної.

1.2. Визначення коригувань, які застосовуються до визначених об'єктів порівняння.

1.3. Виконання коригування вартісних показників об'єктів порівняння.

1.4. Виконання статистичного аналізу даних, отриманих внаслідок виконаного коригувань.

1.5. Визначення оціночної вартості.

При визначенні коригувань враховується розташування підприємств (переважно в невеликих селах, де доцільність і можливість створення нових виробництв незначна, а ціни на нерухомість низькі) та неможливість зміни профілю використання будівель.

2. Оцінка обладнання та устаткування, інженерних споруд та комунікацій проводиться за витратним підходом з урахуванням всіх видів зносу у відповідності з функціональним призначенням, без індексації первісної вартості.

3. Оцінка автотранспортної техніки проводиться за ринковою вартістю.

Література:

1. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу", затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30 жовтня 1998 р. № 90, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 16 листопада 1998 р. N 728/3168.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за № 288/4509.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242, зареєстровано в Міністерстві юстиції 02.11.1999 р. за № 750/4043.

4. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 № 2658-III.

5. Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440.

6. Національний стандарт № 2 "Оцінка нерухомого майна", затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1442.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2013 р.