

# СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 657.421.1

А. А. Гнатюк

*Рівненський інститут ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»*

## ВПЛИВ МЕТОДІВ ОЦІНКИ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ФОРМУВАННЯ ДУМКИ АУДИТОРА

Розглянуто основні критичні питання впливу методів оцінки необоротних матеріальних активів на формування думки аудитора. Запропоновано порядок проведення аудиторських процедур щодо оцінювання необоротних матеріальних активів на основі комплексу аналітичних підходів.

*Ключові слова:* активи, необоротні матеріальні активи, оцінка, справедлива вартість.

Рассмотрены основные критические вопросы влияния методов оценки необоротных материальных активов на формирование мнения аудитора. Предложен порядок проведения аудиторских процедур по оценке необоротных материальных активов на основе комплекса аналитических подходов.

*Ключевые слова:* активы, необоротные материальные активы, оценка, справедливая стоимость.

The article reviews the major critical issues of impact of non-current tangible assets evaluation methods on the formation of the audit opinion. The procedure for the realization of audit process is proposed in relation to the evaluation of non-current tangible assets based on the complex of analytical approaches.

*Keywords:* assets, non-current assets, evaluation, equitable price.

Одним із експертних інтересів аудитора є оцінка, від якої залежить формування результатів діяльності підприємства та достовірність статей фінансової звітності. Користувачем даної інформації є аудитор, який під час підтвердження фінансової звітності, в частині коректності облікових оцінок, повинен використовувати підтвержену справедливу вартість необоротних матеріальних активів.

Проблеми впливу методів оцінки необоротних матеріальних активів на формування думки аудитора досліджувались у працях вітчизняних учених, зокрема, Ф. Ф. Бутинця, Н. В. Гончаренко, С. Ф. Голова, В. М. Жука, З.-М. В. Задорожного, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, В. Б. Моссаковського, Г. В. Нашкерської, М. С. Пушкаря. Критичний аналіз різних точок зору з досліджуваної проблематики виявив, що, незважаючи на наявні наукові розробки, питання, пов'язані з впливом методів оцінки необоротних матеріальних активів на формування думки аудитора, опрацьовані недостатньо, а тому є актуальними і потребують розроблення рекомендацій на якісно новій основі, з урахуванням міжнародних принципів обліку та звітності.

Мета статті: обґрунтування теоретико-методичних положень оцінки необоротних матеріальних активів для надання аудиторіві можливості висловити свою думку щодо відповідності фінансової звітності усім суттєвим аспектам.

Розробити організаційну схему оцінки необоротних матеріальних активів для практичного використання аудитором.

Головною метою проведення аудиторської перевірки фінансових звітів, на що вказує нам Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та

надання звіту щодо фінансової звітності», є надання аудиторіві можливості висловити свою думку щодо відповідності фінансової звітності всім суттєвим аспектам. Один з таких критеріїв – це обрана підприємством концептуальна основа фінансової звітності, яка є для аудитора контекстом оцінки достовірності відображення інформації у фінансових звітах, включаючи оцінку того, чи наявні та підготовлені фінансові звіти відповідно до конкретних вимог щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

Одним із основних факторів, що впливають на оцінку відповідності фінансових звітів застосовній концептуальній основі, є вивчення та аналіз облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом.

Зміни, внесені Законом України № 3332-VI від 12.05.2011 р. до Закону про бухгалтерський облік та звітність (п. 12.2 ст. 121), вимагають, починаючи з 01.01.2012 р., складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами публічним акціонерним товариствам, банкам, страховикам, а також підприємствам, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1223 [2]. Звітність таких підприємств підлягає підтвердженню висновком незалежного аудитора.

Існують певні відмінності між нормами міжнародних та національних стандартів у частині розкриття у звітності додаткової інформації щодо залучення незалежного оцінювача для активів, методів та суттєвих припущень, ступеня використання ринкових даних чи інших методів оцінки під час визначенні справедливої вартості основних засобів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності в обліку основних засобів надають набагато більше можливостей використовувати обліковцям своє професійне судження, в способах оцінки активів, зокрема.

Необоротні матеріальні активи є основним складником матеріально-технічної бази підприємств, тому під проведення аудиту для формулювання безумовно-позитивного висновку, аудитор зобов'язаний висловити думку щодо коректності облікових оцінок необоротних матеріальних активів, ураховуючи суттєвість статей у фінансовій звітності та дослідивши достовірність визначення справедливої вартості відповідно до застосовної концептуальної основи.

Для оптимальної організації процесу оцінки необоротних матеріальних активів за справедливою вартістю необхідно систематизувати оцінку активів з урахуванням до діючих та умовно діючих стандартів, яка забезпечила б достовірність фінансової звітності відповідно до нормативно-правового забезпечення.

Перший елемент даного визначення – це систематизація оцінки. Незалежно від того, яким є дослідження – кількісним чи якісним, воно має виконуватись у чіткому порядку, а також відповідно до правил та положень, які діють у сфері дослідження економічних наук.

Другий елемент передбачає, що оцінка необоротних матеріальних активів забезпечує узгодженість з визначеною практикою.

Третій елемент – це діючі та умовно діючі стандарти (методи), відповідно до яких проводиться оцінка.

Четвертий елемент – мета, відповідно до якої оцінюються активи: забезпечення інформаційного середовища для прийняття рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами фінансової звітності.

Синтезуючи наукові пошуки науковців – В. Моссаковського, В. Жука, Н. Гончаренко, О. Клименко в цьому напрямку й ґрунтуючись на власних дослідженнях, пропонуємо до використання схему проведення оцінки необоротних матеріальних активів, проілюстровану на рис. 1.

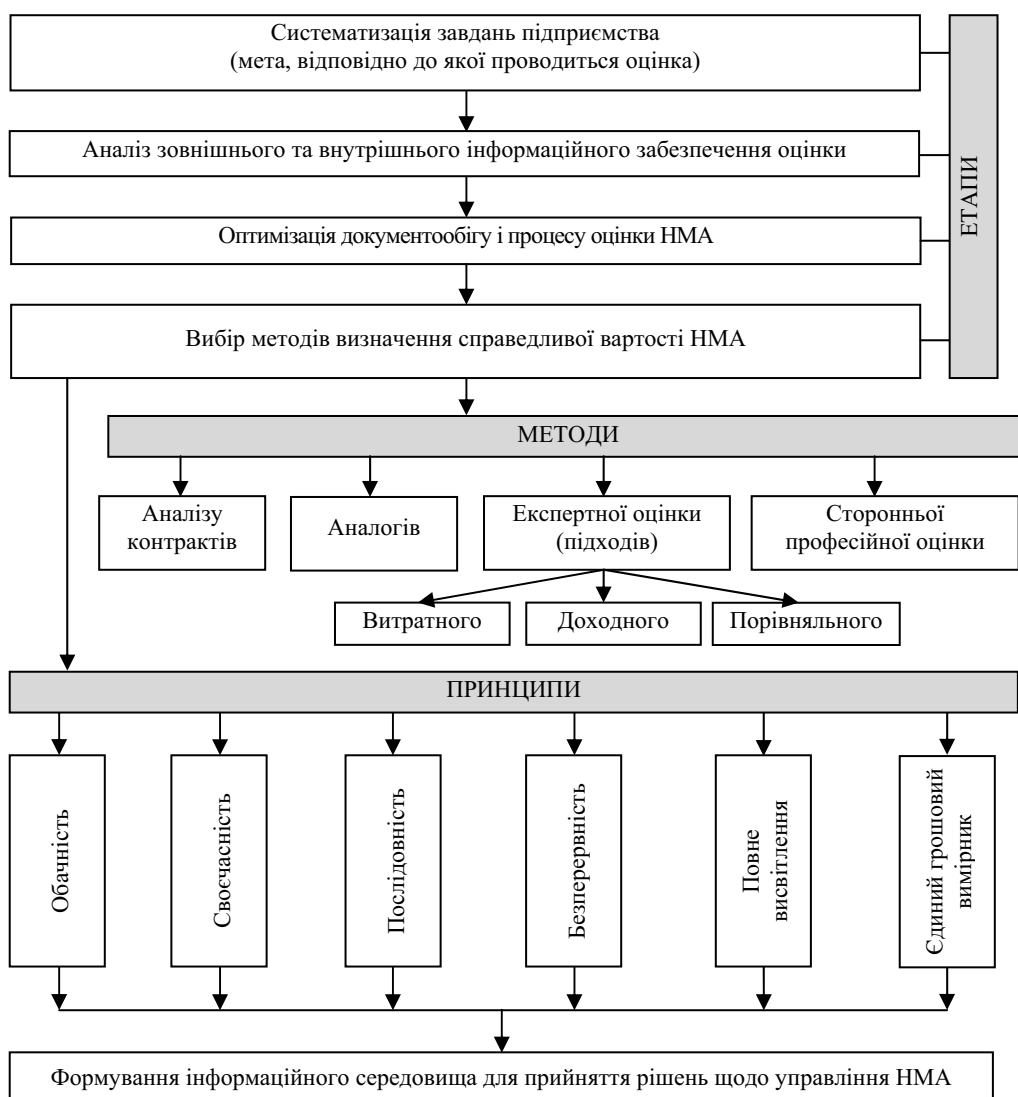


Рис. 1. Організаційна схема оцінки необоротних матеріальних активів

Кожен з організаційно-методичних етапів запропонованої схеми оцінки необоротних матеріальних активів за справедливою вартістю виконує певну функціональну роль, а її оптимальний зв'язок забезпечує формування достовірної інформації для прийняття рішень щодо управління необоротними матеріальними активами.

Перший етап, відповідно до логіки дослідження, – систематизація завдань сільськогосподарського підприємства. Оскільки на розвиток підприємства суттєво впливає впорядкування оцінки активів, яка є визначальною для забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку, мету її слід розділити на такі складники:

- синтаксичну (оптимальний вибір методичного визначення оцінки, відповідно до специфіки діяльності підприємства). Найбільш відчутний її вплив у разі оцінки необоротних матеріальних активів у розрізі періоду її визнання;
- семантичну (забезпечення репрезентативної достовірності сформованої справедливої вартості необоротних матеріальних активів);
- відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою оцінки активів за справедливою вартістю є «надання

користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства» [2]. Як стверджує науковець Н. Урбан: «Це мотивує відмову від оцінки активів за собівартістю, оскільки для досягнення поставленої мети вона неприйнятна. Зміна вартості у часі зумовлюється відокремленням оцінки активів за собівартістю від суми дисконтованих грошових потоків. Поточна вартість, що базується на поточних ринкових цінах, доречніша за даних умов» [3, с. 174];

– прагматичну (забезпечення корисності або релевантності даних бухгалтерського обліку).

Прагматична мета проведення оцінки активів визнається з позиції функціональної ролі, можливості приносити економічну вигоду в операційній та інвестиційній діяльності підприємства. Концептуальною основою релевантності визначено «здатність інформації вплинути на прийняття рішень, даючи можливість користувачам прогнозувати наслідки минулих, теперішніх та майбутніх подій, а також підтверджувати або корегувати очікування» [4, с. 322].

В операційній діяльності оцінка активів формується, виходячи з принципу корисності, тобто будь-який актив цінний лише тоді, коли він корисний суб'єкту господарювання у процесі операційної діяльності.

В інвестиційній діяльності під час проведення оцінки головною метою є задоволення інтересів інвестора, який планує вкласти свій капітал в інвестиційно привабливий проект.

Другий етап – аналіз зовнішнього та внутрішнього інформаційного забезпечення оцінки необоротних матеріальних активів, який передбачає вивчення та налагодження безперервного та цілеспрямованого підбору відповідних інформаційних показників, необхідних для проведення оцінки.

Третій етап – оптимізація документообігу оцінки активів.

Четвертий етап – вибір методичного забезпечення щодо визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів.

Відповідно до теорії оцінки необоротних матеріальних активів існує дві концепції її проведення:

- концепція вартості заміщення;
- концепція ринкової вартості.

Концепція вартості заміщення базується на визначенні оцінки поточної вартості необоротних матеріальних активів. Основним принципом цієї концепції є те що «суб'єкт господарювання з раціональною економічною поведінкою (думкою) не бажає придбати об'єкт, із вартістю, вищою від мінімального обсягу ціни, яка пропонується в даний момент за інший, аналоговий актив такої ж корисності (тобто сформована вартість активу не може перевищувати витрат на придбання аналогічного активу з однаковим функціональним призначенням). Вартість заміщення визначається рівнем витрат у поточних цінах на створення активу з аналогічною функціональною корисністю» [1, с. 6].

Натомість, концепція ринкової вартості передбачає застосування ринкового механізму формування цін на необоротні матеріальні активи.

Розглянемо методичні підходи оцінки необоротних матеріальних активів відповідно до нормативних вимог.

Перший метод визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів – аналіз контрактів. Сутність застосування даного методу полягає в тому, що вартість на необоротні матеріальні активи визначається, виходячи з ціни, яка була зазначена у попередніх контрактах на їхній продаж, або яка пропонується на даний час підприємству заготовельними організаціями, переробними підприємствами.

Другий метод оцінки – метод аналогів. Даний метод передбачає визначення справедливої вартості, виходячи з ринкових цін на аналогічні активи, що склалися на ринку на певну дату.

У разі використання даного методу вивчається регіональний ринок відповідної продукції, систематизується інформація про укладені угоди купівлі-продажу на підприємстві. Визначення справедливої вартості на основі аналогів на активному ринку здійснюється, виходячи з того, що вартість оцінюваного активу відповідає вартості порівнюваного аналога.

Наступний метод – це метод експертної оцінки комісією. Визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів передбачає застосування методичних підходів, визначених законодавством з незалежної оцінки майна.

Законодавством з незалежної оцінки майна передбачається можливість застосування трьох методичних підходів до визначення вартості активів:

- витратного;
- доходного;
- порівняльного.

Третій, класичний підхід до визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів – порівняльний. За ним визначають вартість активу на підставі порівняння з ціною аналогічних активів на активному ринку. Іншими словами, він передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібних активів з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки.

Одним із варіантів визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів є залучення до цих робіт незалежного експерта-оцінювача.

Ефективний процес оцінки активів, підсилений методичним та організаційним забезпеченням, дозволяє досягти високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства, виявити його інвестиційну привабливість, створити інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності підприємства.

**Висновок.** Ефективний процес оцінки активів, підсилений методичним та організаційним забезпеченням, дозволить досягти високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства, виявити його інвестиційну привабливість, створити інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності підприємства.

Аудитор, виконуючи вимогу МСА 700 щодо чіткого формулювання думки в аудиторському звіті, проаналізувавши кожен з організаційно-методичних етапів запропонованої схеми оцінки необоротних матеріальних активів за справедливою вартістю, зможе впевнено висловити свою думку щодо коректності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та їхньої відповідності застосовній концептуальній основі.

### Бібліографічні посилання

1. Білоусов А. Про проблеми практичного застосування нового порядку переоцінки основних засобів / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 9. – С. 21.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змін. та допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті : дис. канд. економ. наук : спец. 08.06.04 / Н. М. Урбан. – 2004. – 213 с.
4. Холт Р. Основы финансового менеджмента / Р. Холт; пер. с англ. – М. : Дело, 1993. – 458 с.

*Надійшла до редколегії 25.11.2013*