

**В.В. БОБКО**, кандидат економічних наук, доцент  
Уманський національний університет садівництва (Україна)

## ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**Вступ.** Основні засоби, як основа матеріально-технічної бази підприємств, становлять найбільшу питому вагу у структурі активів підприємства. Тому їх оцінка має істотний вплив на фінансову звітність підприємства, а отже і на інвестиційну привабливість підприємства.

Неузгодженість деяких положень бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дає змоги отримати реальну інформацію про вартість основних засобів, що призводить до втрати корисності для користувачів, як зовнішніх, так і внутрішніх. Причинами такої ситуації є недоліки в методичному забезпеченні Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Недостатнє розкриття досліджуваних питань в економічній літературі, а також їх практична значущість обумовили вибір теми дослідження.

**Результати досліджень.** Питання обліку операцій з основними засобами є предметом дослідження ряду вчених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Н.Г. Виговської, В.Г. Горелкіна, Н.М. Гуляєвої, Ю.Д. Чацкіса, В.Г. Швеця.

Метою дослідження є розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку щодо оцінки основних засобів.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1, ст. 3].

Одним із основних джерел інформації в такому випадку є баланс, який повинен надавати інформацію користувачам для само-

стійного прийняття рішення, оскільки користувачі зацікавлені у визначенні реальної ринкової вартості основних засобів, що дасть можливість власноруч оцінити перспективи надходжень та видатків активів. Все це унеможливує оцінку основних засобів за допомогою розрахунків грошових потоків майбутніх періодів.

В зв'язку з тим, що фінансова звітність підприємств цікавить як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, особливої актуальності набуває необхідність оцінки основних засобів за поточною вартістю. Це забезпечить користувачів рядом переваг:

- дозволить оцінити реальний фінансовий стан підприємства і здійснювати прогнози на майбутнє;
- поточний облік основних засобів за ринковою вартістю дасть можливість через механізм амортизації накопичувати достатні для їх відтворення кошти.

Враховуючи це, цілком логічною є оцінка основних засобів за поточною вартістю в обов'язковому порядку.

Огляд законодавства, зокрема П(С)БО 7, говорить про те, що протягом всього періоду експлуатації об'єкта основних засобів, як то надходження, використання і вибуття, застосовуються вищезазначені види оцінок.

У Національних стандартах бухгалтерського обліку [2,3,4] визначено декілька видів вартості основних засобів: первісна, справедлива, залишкова, ліквідаційна, ринкова, відновлювальна, переоцінена, та ін. Пріоритетними видами оцінки вважаються оцінка за первісною та справедливою вартістю. Первісна вартість об'єктів основних засобів формується в момент їх надходження на підприємство. Згідно п.4 П(С)БО 7 первісна вартість визначається як «історична (фактична) собівартість необоротних активів в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [3, п. 4].

Далі в П(С)БО 7 зазначається, що

- первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів;
- первісною вартістю безоплатно отриманих основних засобів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат;
- первісною вартістю об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, є їх собівартість, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Отже, в залежності від джерела надходження, первинною вартістю може бути, як і справедлива вартість, так і собівартість.

При порівняльному аналізі із МСБО 16 «Основні засоби» [5] первісна оцінка основних засобів відповідно до вимог повинна здійснюватися за собівартістю. Складовими якої, у випадку основних засобів, є:

а) ціна придбання, включаючи імпортне мито і податки, що не відшкодовуються, у зв'язку з придбанням;

б) витрати, безпосередньо пов'язані з доставкою та доведенням активу до робочого стану.

Витрати на кредит включаються до собівартості основних засобів тільки в тому випадку, якщо їхня капіталізація передбачена альтернативним методом, визначеним у МСБО 23 «Витрати на кредит».

Виникає необхідність деталізувати поняття “собівартість”, яке трактують, як виражені в грошовій формі сукупні витрати на здійснення певної діяльності (підготовка і випуск продукції (робіт, послуг).

Як зазначено в МСБО 16 «Основні засоби», собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або, якщо прийнятно, сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій” [5, п.6].

А фактичну собівартість доцільно розглядати, як суму необхідних витрат, пов'язаних з придбанням або створенням, доставкою, підготовкою до використання і введенням в експлуатацію об'єктів основних засобів.

На сьогоднішній день положення (стандарту) бухгалтерського обліку передбачають облік тільки одного виду собівартості продукції – виробничої собівартості. У виробничу собівартість конкретних видів продукції не включаються: адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати. Ці витрати відображаються в операційних витратах, що безпосередньо впливають на фінансовий результат від операційної та звичайної діяльності.

Отже, при розгляді П(С)БО 7 можна відзначити наступні положення:

- історичною (фактичною) собівартістю слід вважати лише витрати на придбання (створення) основних засобів;
- первісна вартість дорівнює фактичній собівартості.
- Водночас П(С)БО 7 містить пункти, що суперечать даному визначенню. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів та П(С)БО 7 визначають, що “основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з таких витрат:
- суми, що сплачують постачальникам і підрядникам за устаткування, інструмент, інвентар та інші необоротні активи, за

- виконані проектно-вишукувальні і будівельно-монтажні роботи (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
  - суми ввізного мита;
  - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (будівництвом) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
  - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
  - витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження і пуск основних засобів. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на попередньо оцінену суму витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, у випадках та порядку, визначеному законодавством;
  - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою" [3, п.8].

Отже, до складу витрат, що формують первісну вартість входять не тільки суми грошових коштів або інших активів, сплачених постачальникам або підрядчикам за об'єкт основних засобів, але й витрати на його доставку, установлення і введення в експлуатацію. А це, в свою чергу, дещо порушує методологічне визначення фактичної (історичної) собівартості за визначенням П(С)БО 7 за рахунок розширення її складових, таким чином створюючи конфлікт визначень та їх змістового наповнення.

Іншим аспектом, який ускладнює визначення первісної вартості об'єкта основних засобів є надто деталізований перелік статей витрат для її визначення, який не в повній мірі враховує різноманітність умов надходження основних засобів. Так, цей процес може проходити декількома способами, як то придбання, створення власними потужностями, або безоплатне одержання і т.д., що говорить про те, що підприємство може не завжди зазнавати витрат, як то страхування ризиків [3, п.8]. Така деталізація ускладнює процес визначення вартості основних засобів та значною мірою збільшує вартість об'єкта.

Також критерію "історична (фактична) собівартість" суперечить і включення до складу витрат такої статті, як "попередньо оцінена сума витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території".

Отже, вважаємо за доцільне в П(С)БО 7 первісною вартістю основних засобів вважати вартість їх зарахування на баланс, якою в залежності від способу надходження об'єкта можуть бути або фактична собівартість, або справедлива вартість.

Означене положення може бути додатково обґрунтовано і тим, що в момент здійснення угоди вартість об'єкта основних засобів є цілком реальною та ринковою, адже формується вона в умовах наявної в Україні ринкової економіки, а додавши до них витрати на транспортування та введення в експлуатацію отримуємо фактичну собівартість.

Додатковим аргументом на користь означеної концепції оцінки основних засобів є те, що, по-перше, підприємство має чітко визначену вартість об'єкта основних засобів, а, по-друге, вона може бути підтверджена, як самою угодою купівлі – продажу, так і відповідними первинними документами, що цілком відповідає одній з вимог визнання активів - його вартість має бути достовірно визначена. Таким чином, собівартість є оптимальним видом оцінки основних засобів на дату їх придбання.

Об'єкт основних засобів може бути не тільки куплений за кошти, але і придбаний у результаті обміну, виготовлений (побудований) власними силами підприємства і т.д. Усе це впливає на порядок визначення собівартості основних засобів. Розглядаючи будівництво господарським способом або створення власними силами об'єкта, потрібно зазначити, що П(С)БО 7 не містить окремих тлумачень для цієї ситуації. Тому при спорудженні об'єкта для власних потреб необхідно керуватися п. 11 даного нормативно-правового документа. "Первісна вартість об'єктів, переведених в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції і т.п., дорівнює її собівартості, що визначається відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" і 16 "Витрати" [3]. Водночас, МСБО 16 "Основні засоби" містить деякі особливості формування вартості об'єкта при його будівництві господарським способом. Так, первісна вартість таких основних засобів дорівнює собівартості їх виготовлення, якщо вона не перевищує справедливої вартості об'єкта [5].

Ця вимога стандарту введена з метою запобігання віднесення до капітальних інвестицій необґрунтовано завищених витрат матеріалів, праці й інших ресурсів – доречно внести аналогічне обмеження й у П(С)БО 7.

Відповідно до вимог П(С)БО, у випадках, коли підприємство не несе витрат на придбання основних засобів, такі об'єкти в момент надходження оцінюються за справедливою вартістю.

Окремо слід зупинитися на визначенні справедливої вартості об'єктів основних засобів. Потрібно відмітити, що в П(С)БО 7 воно не міститься стосовно об'єктів основних засобів. Тому ми звернемося до єдиного визначення справедливої вартості, даного в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснено обмін активів у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами [4, п.4].

Відповідно додатку до П(С)БО 19 справедлива вартість основних засобів визнається в розмірі:

- для землі і будівель - ринкової вартості;
- для машин і устаткування - ринкової або при її відсутності відновної вартості за вирахуванням суми зносу;
- для інших основних засобів – відновної вартості за винятком зносу.

Ототожнюючи справедливу вартість з ринковою, розроблювачі національних стандартів припускають методологічну неточність. Вона стає зрозумілою, якщо звернути увагу на деякі особливості ціноутворення в ринковій сфері.

Сьогодні в Україні спостерігається слабка конкурентна боротьба між продавцями засобів праці, відсутні сприятливі умови вступу до ринку нових суб'єктів, не досконалий контроль за цінами. Адже при наявності саме цих умов ціни на ринку вважаються справедливими.

Таким чином, можна зробити висновок, що, оскільки на даному етапі розвитку ринку товарів, що використовуються як засоби праці, не властива конкурентна боротьба, ціни на них не є справедливими. Хоча справедлива вартість є ідеалом, до якого необхідно прагнути, необґрунтовано її ототожнювати з ринковою. З огляду на особливості українських ринків, можливо більш розумним було б у П(С)БО посилатися не на справедливу, а на ринкову вартість.

Для визначення ринкової вартості можуть бути використані дані про біржову вартість, прайс-листів тощо. Таке твердження ґрунтується на принципі обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати завищенню оцінки активів.

Відновну вартість (вартість відновлення за сучасних умов і цін) визначають на підставі оцінки основного засобу, даної незалежними експертами.

У зв'язку з тим, що жоден нормативно-правовий документ з бухгалтерського обліку не розкриває способів визначення ринкової вартості, звернемося до економічної літератури.

Найбільш розповсюдженим зараз є спосіб порівняння продажів, суть якого полягає в порівнянні ціни об'єкта з цінами недавніх угод з аналогічними об'єктами на ринку.

Отже, у нинішніх умовах ринковою ціною виступає імовірна продажна ціна, що визначається на підставі оцінки існуючого попиту та пропозиції. Можливо дана ситуація поправна за умови, що під впливом законодавчих актів не очікувані, а фактичні ціни угод на ринку будуть фіксуватися в спеціальних статистичних збірниках. Тим більше що така інформація необхідна для формування економічних показників на макрорівні.

Застосування даного способу оцінки передбачено і національними стандартами. Згідно П(С)БО 19 при відсутності можливості

встановлення ринкової вартості основні засоби повинні зараховуватися на баланс за відновною вартістю, під якою стандарт визначає "сучасну собівартість придбання об'єкта, що оцінюється" [4].

Бутинець Ф.Ф. серед недоліків ринкової вартості вказує, що вона на відміну від фактичної собівартості "відображає не реальні угоди, що здійснені підприємством, а умовну суму" [6, с.79]. Дійсно, визначена самим підприємством ринкова вартість основних засобів носитиме суб'єктивний характер.

Тому підприємства мають користуватися послугами незалежних оцінювачів. Керуючись у своїй діяльності Законом України "Про оцінку майна, майнових прав і професійної оцінної діяльності в Україні", експерти в звіті про оцінку майна (акті оцінки майна) зобов'язані вказати об'єктивну оцінку об'єкту. Ця процедура забезпечить дотримання вимоги визнання основних засобів активами - достовірність визначення їх вартості.

Таким чином, дослідження існуючих способів визначення ринкової ціни довело, що підприємства повинні віддавати перевагу способу оцінки шляхом порівняння ціни продажів. Якщо ж відсутній активний ринок об'єктів, що оцінюються, необхідно застосовувати спосіб оцінки за відновлювальною вартістю.

Однією з передумов обліку об'єктів в якості основних засобів є їх використання. На цьому етапі основні засоби оцінюються за залишковою вартістю, що згідно П(С)БО 2 "Баланс" дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченого зносу. Вона включається в підсумок балансу і, отже, є балансовою вартістю основних засобів. У національних стандартах обліку не згадується знайоме бухгалтерам поняття "балансова вартість".

МСБО 16 "Основні засоби" визначає її як "суму, за якою актив відображається в балансі після відрахування суми накопиченої амортизації і збитку від знецінювання". Таким чином, в українському варіанті балансовою вартістю основних засобів є їх залишкова вартість.

МСБО передбачають два підходи до визначення залишкової вартості: базовий (рекомендований) і альтернативний (дозволений) [5].

Базовий (рекомендований) підхід пропонує оцінювати основні засоби на дату балансу за незмінною собівартістю за мінусом накопиченої амортизації. У рамках альтернативного підходу передбачена переоцінка первісної вартості і суми накопиченого зносу з метою доведення залишкової вартості основних засобів до розміру реальної.

У П(С)БО 7 "Основні засоби" для оцінки основних засобів на дату балансу пропонується альтернативний підхід, і, на наш погляд, це обґрунтовано. Доказом переваги альтернативного (дозволеного) підходу служитимуть недоліки оцінки основних засобів за незмінною первісною вартістю, а саме:

- незмінна оцінка не відображає зниження згодом цінності

об'єкта основних засобів для підприємства. Через тривалий проміжок часу вона може втратити значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу або як поточна ринкова ціна;

- спостерігається перекручування показників зносу основних засобів, фондоддачі і фондомісткості;
- втрачається можливість точного визначення втрат при розкраданні або загибелі майна;
- відбувається зниження обсягу амортизаційних відрахувань, недостатність яких призводить до зниження собівартості і зростання прибутку.

Крім того, якщо майно зазнає значного подорожчання, то амортизаційні відрахування, що розраховані від незмінної величини вартості об'єкту, дадуть у підсумку недостатню суму коштів для здійснення не тільки розширеного, але навіть і простого відтворення.

**Висновки.** Отже, у даному дослідженні в результаті аналізу існуючих способів оцінки активів запропонований найбільш оптимальний в сучасних умовах спосіб - оцінка за поточною вартістю, що базується на ринкових цінах та уточнена роль інших методів оцінки в П(С)БО.

### Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-IV від 16.07.99р. (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України №1707-III від 11.05.2000р., №1807-III від 08.06.2000р., №1829-III від 22.06.2000р.);
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87;
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України № 92 від 27.04.2000р.;
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163;
5. МСБО - Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 (переклад з англійської мови за редакцією С.Ф.Голова.) - Київ. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000р.;
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"/ Вид. 2-е, доп. і перероб. - Житомир: ЖІПІ, 2000. - 640с.



## FEATURES VALUATION OF FIXED ASSETS FOR NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

**Key words:** *capital assets, evaluation, evaluation methods, the present value, IAS.*

### **Summary**

The article is devoted to up-to-date issues of evaluation of capital assets that require further study, clarification and alignment with international financial reporting standards and proposed the most optimal in modern conditions way – to estimate capital assets by the current value which is based on market prices.