Актуальні питання розвитку сучасної економіки [Текст] : монографія / [Ю. М. Тимощенко та інш.] ; ред. О.О. Непочатенко, Ю.О. Нестерчук. – Частина 2. – Умань : Видавець "Сочинський", 2011. – 390 с. – ISBN 978-966-1604-78-9.

Розділ 3.7. Бухгалтерська оцінка необоротних активів на різних етапах розвитку підприємств

Економічні реформи в Україні, які направленні на глобалізацію фінансових ринків та вихід з кризового стану змінюють економічне, інформаційне та правове середовище функціонування підприємств. В області бухгалтерського обліку відбуваються важливі зміни, пов'язані з розвитком ринкових відносин, реформуванням власності. На сучасному етапі вельми необхідна адекватна ринковій економіці організація управління діяльністю підприємств, оскільки саме на підприємствах формується основа фінансової системи держави.

Це обумовлює необхідність розвитку та вдосконалення теоретичних засад бухгалтерського обліку з метою їх впровадження під час розв'язання практичних проблем. Важливим напрямком удосконалення є саме бухгалтерський облік необоротних активів.

У зарубіжній і вітчизняній науковій, навчальній, фаховій літературі проблемам організації бухгалтерського обліку необоротних активів в останні роки приділяється велика увага й, зокрема, аспектам оцінки їх вартості при оприбуткуванні, під час їх утримання та ліквідації. Серед науковців, які займаються даною проблемою й зробили значний внесок в її розвиток, слід відзначити Соколова Я.В., Бутинця Ф.Ф. Малюгу Н.М., Голова С.Ф., Ямборко Г.А., Ловінську Л.Г., Ковальова В.В., Бланка І.А. та інш. Разом з тим залишається низка проблем методологічного й практичного характеру, зокрема,

State Higher Educational Institution "UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"
Державний вищий навчальний заклад "УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"

щодо аспекту методичного забезпечення оцінки вартості необоротних активів на різних етапах розвитку підприємства.

Встановлено, що організація, підприємство у своєму розвитку проходить фази життєвого циклу: створення, розвиток, занепад. Важливою задачею системи управління є забезпечення як найдовшого перебування суб'єкта господарювання у другій фазі циклу. Складовою даної системи є бухгалтерський облік, який за чинним законодавством визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Отже, основним джерелом інформації є дані сформовані завдяки одній із підсистем управління – бухгалтерському обліку, який є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Способом вираження за допомогою грошового вимірника активів та зобов'язань є оцінка.

Останні десять років Україна знаходиться на етапі реформування бухгалтерського обліку. В економічній літературі проблемам методології обліку необоротних активів, а особливо – основних засобів, завжди приділялось багато уваги.

Досягнення ефективного та результативного функціонування, будь-якої системи, можливе лише при усвідомленні закономірностей її розвитку.

На сьогоднішній день в Україні пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто за історичною собівартістю. Разом з цим, сучасною нормативною базою з бухгалтерського обліку при оцінюванні вартості активів передбачена можливість застосування, крім історичної собівартості, таких видів вартості: первісна вартість; виробнича собівартість; собівартість реалізації; справедлива вартість; ліквідаційна вартість; балансова вартість; залишкова вартість; чиста вартість реалізації; теперішня вартість (табл. 1).

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

Таблиця 1

Рекомендовані види оцінки вартості активів згідно з національними стандартами на різних етапах розвитку підприємства

№ з/п	Вид оцінки	Визначення	Фаза розвитку підприємства
1.	Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	створення, розвиток, занепад
2.	Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами	створення, розвиток, занепад
3.	Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації(ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації).	занепад
4.	Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.	створення, розвиток
5.	Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки.	розвиток, занепад
6.	Вартість використання	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації.	розвиток, занепад
7.	Чиста вартість реалізації активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.	розвиток, занепад
8.	Балансова вартість активу	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу.	створення, розвиток, занепад

Вважаємо, що традиційні балансові теорії не можуть бути основою формування необхідної інформації для проведення аналізу та прийняття управлінських рішень.

Неадекватність оцінки активів за історичною вартістю навіть за умов стабільної економічної ситуації в країні стає очевидною протягом кількох років з моменту визнання активів. Спрацьовує так званий парадокс Бунісьєна: чим довше існує фірма, тим менш реальні її звітні дані.

При анкетуванні експертів - оцінювачів м. Суми було виявлено, що за їх думкою, підприємства, з моменту створення яких минуло десять років,

потребують повної переоцінки основних засобів з метою забезпечення достовірної інформації про їх вартість у фінансових звітах.

При вирішенні питання про грошову оцінку майнових цінностей балансу важливим моментом є те, за якою оцінкою та чи інша частина активів вступає до балансу, обліковується на балансі і виходить з нього. Важливо це враховувати при прийнятті управлінських рішень як зовнішніми так і внутрішніми користувачами відповідної інформації. Цієї ж думки дотримується й Свірко С.В.: «Користувачі оцінки повинні звертати особливу увагу і на її функцію – сферу використання фактичних результатів проведеної оцінки».

Слід також відмітити, що в процес гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами призвели до застосування справедливої вартості у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Так, поняття «справедлива вартість» зустрічається практично у всіх визначеннях активів (основні засоби, запаси, нематеріальні активи та ін.). Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки МСФЗ та Національні П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів. Тому тенденції поширення оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймаються у розвинутих країнах і країнах з перехідною економікою.

Одним з найбільш проблемних ділянок обліку необоротних матеріальних активів, зокрема, основних засобів, є процес їх реалізації. На сьогодні це питання в Україні регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (ПСБО) 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» в редакції від 3.10 2007 р. Незважаючи на невеликий період становлення вітчизняної системи бухгалтерського обліку, даний стандарт встиг набути другого народження. У першому варіанті, прийнятому у 2003 р., він мав назву «Діяльність, що припиняється» й не мав впливу на методологію відображення в обліку та звітності процесу реалізації основних засобів.

Ці зміни вступили в силу з січня 2008 р. й були запроваджені з метою приведення нормативно-правових актів бухгалтерського обліку та звітності у

відповідність з Міжнародним стандартом фінансової звітності (МСФЗ) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Таким чином, був прийнятий практично новий стандарт, оскільки положення старої редакції практично не збереглись. У зв'язку з цим, саме ПСБО 27 стало визначати методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та про групи активів призначених для продажу, а також для припинення діяльності.

Не зважаючи на те, що період впровадження зазначеного стандарту менше трьох років, проблеми, які виникли у зв'язку з реалізацією його положень як серед практикуючих фахівців, так і серед науковців широко обговорюються.

Слід зазначити, що необоротні активи та групи вибуття визнаються призначеними для продажу у випадку, якщо:

- економічні вигоди очікують отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові к продажу у їх існуючому стані;
- їх продаж, як очікується буде завершено протягом року, від дати визнання їх такими, що призначені для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам реалізації подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлений відповідний план або укладена угода про продаж, відбувається активна їх пропозиції на ринку по ціні, яка відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути подовжений на строк більше одного року у випадку, якщо це обумовлене обставинами, які знаходяться поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу відображаються у бухгалтерському обліку ті фінансовій звітності за найменшою з двох величин – балансовій вартості або чистій вартості реалізації, що повністю відповідає вимогам МСФЗ 5. Слід зазначити, що такі активи

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

перестають відображатись у складі необоротних активів і амортизація на них не нараховується.

Необоротні активи відчуження, яких планується у інший спосіб ніж продаж, на дату балансу не визнаються призначеними для продажу.

При формуванні фінансової звітності інформацію про них не включають до основних розділів активу балансу «Необоротні активи» або «Оборотні активи», а відображають у описуваному рядку «Необоротні активи та групи вибуття».

Не дивлячись не те, що ці активи не класифікують як запаси, Планом рахунків та Інструкцією по його застосуванню передбачений активний рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Цей субрахунок входить до складу рахунку 28 «Товари», який призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей, придбаних підприємством з метою перепродажу. Крім того, згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків, рахунок «Товари» рекомендований для використання підприємствами сфери торгівлі: магазинами, заготівельними організаціями та підприємствами, підприємствами громадського харчування тощо. Промислові підприємства на даному рахунку відображали активи, придбані виключно для перепродажу.

Крім того, зміни у порядку відображення вище згаданих активів, потягли за собою реформування методики визнання доходів та затрат по операціям їх продажу. Якщо раніше дані операції відносили до інвестиційної діяльності підприємства, тому для відображення собівартості реалізованих необоротних активів використовували окремі синтетичні рахунки, то при продажі на даний момент, собівартість списується на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Аналогічна ситуація з відображенням доходів від реалізації, які включають субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Із вище викладеного видно, що за способом відображення на рахунках необоротні активи та групи вибуття призначені для продажу, класифікуються як оборотні активи. При цьому, включення їх до складу товарів входить у

протиріччя при списанні собівартості як виробничих запасів., тому що для списання собівартості товарів передбачений окремий субрахунок 903 «Собівартість реалізованих товарів».

Якщо аналізувати місце необоротних активів та груп вибуття призначених для продажу у структурі балансу, то слід відзначити, що вони займають самостійне місце разом з розділами «Необоротні активи», «Оборотні активи», «Витрати майбутніх періодів».

Подібні нововведення, з одного боку, дозволяють більш детально проводити аналіз господарської діяльності. Разом з цим, вважаємо, що зміни нормативної бази з метою гармонізації національної системи бухгалтерського обліку необхідно проводити з додержанням методологічних основ. Тому необхідно передбачити окремі рахунки для відображення операцій пов'язаних з наявністю та рухом необоротних активів та груп вибуття призначених для продажу на підприємствах, що дозволить уникнути додаткових витрат з оплати праці при складанні звітності, а також викривлення сутності таких понять як товари, виробничі запаси й т.д.

Відомо, що діяльність підприємства знаходиться під впливом законів. Так відповідно до одного з них – закону інформованості-впорядкованості, чим більше інформації має в своєму розпорядженні організація про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим вона має більшу вірогідність стійкого функціонування.

У зв'язку з цим, вважаємо, що при формуванні бухгалтерської інформації щодо вартості активів слід пам'ятати про:

– закон стійкості інформації – у системі більш стійкою є інформація, яка надійшла першою;

– закон дохідливості інформації – у системі краще сприймається інформація при багатоваріантному представленні.

Підсумовуючи зазначене, вважаємо що обґрунтованою є пріоритетність застосування історичної собівартості (табл. 1). Особливо достатнім, на нашу думку, такий вид вартості є на першому етапі розвитку підприємства – етапі

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

створення. Поряд з цим, слід зазначити, що такої оцінки недостатньо й вона не повинна бути єдиною, яка застосовується.

Так, наприклад, для підприємств, які перейшли до другої фази – етапу розвитку, для прийняття управлінських рішень необхідна інформація про справедливу вартість необоротних активів, про чисту вартість реалізації. Якщо говорити про останній етап – занепад, або реорганізацію, то доречною буде інформація сформована за правилами визначення ліквідаційної вартості.

Для реалізації можливості представлення бухгалтерської інформації в такому розрізі облікове забезпечення (фінансова звітність, план рахунків тощо) в Україні практично сформоване й постійно удосконалюється. Нажаль, слід констатувати відсутність належної практики його використання на більшості підприємств, що потребує розробок методичних рекомендацій по застосуванню сучасного облікового забезпечення щодо оцінки вартості активів.

Державний вищий навчальний заклад
"УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"
State Higher Educational Institution
"UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"