

УДК 631.162:658.27:006.032

**СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПРИ ПЕРЕХОДІ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ****В.А. Замлінський***Одеський державний аграрний університет***Ключові слова.** основні засоби, справедлива вартість, стандарти фінансової звітності.**Анотація.** здійснено аналіз сучасного стану обліку та оцінки основних засобів у аграрній сфері, обґрунтовано концептуальні засади справедливої вартості основних засобів при переході до міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Вступ.** Процеси гармонізації національних і міжнародних принципів обліку носять глобальний характер. Єдині стандарти обліку створюють уніфіковану базу для зіставлення інформації про компанії, прийняття інвестиційних рішень і тим самим полегшують міжнародні трансакції, забезпечуючи життєздатність глобальних ринків.

Для України прийняття міжнародних принципів обліку – це фактор успішної інтеграції у світовій бізнес. Прозорість корпоративної звітності сприяє успіху розміщення акцій серед закордонних інвесторів і зростання капіталізації компанії.

Суттєву частину активів і вартості підприємств сфери матеріального виробництва, складають основні засоби. Їх частка становить близько 80 % і більше вартості підприємства, а частка амортизації у виручці може перевищувати 20 %. Стає зрозуміло, що значення облікової вартості основних засобів безпосередньо впливає на показники фінансового благополуччя підприємства.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми обліку та оцінки основних засобів постійно знаходяться у колі уваги провідних вчених-економістів і фахівців, таких як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бугинець, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.Ф. Палій, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук та інші. Одержані ними в різний час результати створюють загалом необхідні умови для досягнення успішного виконання обліком своїх функцій відповідно до потреб всіх рівнів управління.

Разом з тим в теперішній час має місце колосальна різниця між українськими та міжнародними стандартами обліку основних засобів. Ці дві групи стандартів представляють різні концепції вартості. Перехід на МСФЗ веде не просто до коригування сум однієї з основних статей балансу, він змінює її сутність.

У зв'язку з цим виникає необхідність у дослідженні ступеня та виявлення природи відмінностей у вартості основних засобів, як її визначають українські стандарти та українські підприємства, і міжнародні стандарти та іноземні партнери, а також аналізі принципів оцінки вартості основних засобів.

**Результати досліджень.** Метою даної публікації є розробка теоретичних та практичних рекомендацій щодо застосування справедливої вартості при оцінці основних засобів в системі фінансового обліку при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності та висвітлення концептуальних основ справедливої вартості, а також складових процесу оцінки основних засобів за справедливою вартістю.

Для досягнення поставленої мети були визначені такі теоретичні і практичні завдання: розкрити економічну сутність поняття основних засобів в системі фінансового обліку та їх балансової вартості; викласти і роз'яснити основні процедури оцінки основних засобів за справедливою вартістю; обґрунтувати концептуальні основи справедливої вартості основних засобів при переході на МСФЗ; показати вплив оцінки і переоцінки основних засобів за справедливою вартістю на фінансове становище підприємства.

Реформування відносин власності, структурні зміни в народному господарстві, лібералізація цін на промислову та сільськогосподарську продукцію, формування ринку матеріальних ресурсів, землі та інтелектуальної власності актуалізують проблему оцінки майна сільськогосподарських, фондоутворюючих та переробних підприємств агропромислового комплексу.

Такі науковці як Г.М. Підлісецький, М.І. Герун, Л.Л. Ткач та інші висловлюють думку, що занижена чи завищена балансова вартість основних засобів, оборотних та нематеріальних активів підприємств АПК не дозволяє об'єктивно визначити ціну та ефективність виробництва, досягти еквівалентного товарообміну між галузями народногосподарського комплексу, формувати фонд відновлення засобів виробництва.

Індексації основних фондів відповідно до постанов Кабінету Міністрів України у 1992, 1993, 1995 та 1996 рр. не доводили балансову вартість основних засобів до реальної, не враховували фізичного та морального зносу, цінових змін та рівнів інфляції останніх років. Відсутність чіткої методики з оцінки земельних ресурсів та об'єктів «нематеріального виробництва» стримувала розвиток земельного ринку та ринку інтелектуальної власності [1, с. 3].

Причин цьому декілька. Однією з головних доцільно визначити той факт, що згідно з українськими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку вартість основних засобів формується в сумі витрат на їх придбання, або первісної вартості, за вирахуванням амортизації.

Звідси можна виділити наступні принципові риси національної системи обліку основних засобів, що відрізняють її від МСФЗ: виключно витратний принцип формування первісної та залишкової балансової вартості на відміну від концепції ринкової (market value) і справедливої (fair value) вартості, прийнятих у МСФЗ; відсутність можливості враховувати фактичний стан основних засобів, їх реальний знос та знецінення; відсутність зв'язку між економічними перспективами підприємства, його фінансовим станом і вартістю основних засобів.

Ці особливості вітчизняної системи обліку приводять до того, що залишкова вартість лише випадково відображає ринкову (справедливу) вартість основних засобів. Ймовірність відхилення підвищується, якщо врахувати такі риси української практики, як: неринкове ціноутворення в історичний період формування вартості більшої частини основних засобів; тривалий період гіперінфляції в економіці після введення ринкових механізмів ціноутворення; неадекватне відображення угод з основними засобами в бухгалтерському обліку.

Основні засоби найбільших підприємств на дві третини створені в період радянської економіки – період планового безінфляційного ціноутворення, жорсткого бюджетування та розподілу ресурсів, тобто неринкових тарифів і витрат.

Історична вартість основних засобів менш ніж на третину сформована в останнє десятиліття. Одночасно саме цей період характеризувався гіперінфляційним зростанням внутрішніх цін і знеціненням карбованця, що зробило вартісні показники цих років ненадійними. У період гіперінфляції створило розрив між ринковими цінами і балансовою вартістю, який не був компенсований багаторазовими переоцінками.

У світовій практиці відомі два способи переоцінки основних засобів:

- здійснення індексації їх балансової вартості на індекс товарних цін (General Price Level Accounting – GPLA);

- прямий перерахунок балансової вартості окремих видів основних засобів відповідно до рівня цін, який склався на ринку на цей основний засіб (Current Cost Accounting – CCA). Цей метод забезпечує більш точну переоцінку основних засобів, хоч і є більш трудомістким.

У вітчизняній практиці через значну інфляцію та гіперінфляцію переоцінка основних засобів здійснювалася за допомогою першого з названих методів чотири рази: станом на 1 травня 1992р., 1 серпня 1993р., 1 січня 1995р. і на 1 квітня 1996р. Необхідність такої переоцінки була більш ніж очевидною, оскільки в умовах інфляції та гіперінфляції амортизація як джерело відтворення основних засобів не може виконувати покладену на неї функцію з двох причин. По-перше, сума амортизації є надто малою, оскільки відрахування здійснюються від заниженої вартості основних засобів, придбаних раніше, порівняно з високою (через інфляцію) первісною вартістю аналогічних засобів у звітному періоді. По-друге, кошти на амортизацію швидко знецінюються, а тому підприємства не можуть їх нагромадити в сумі, достатній для реалізації серйозних інвестиційних проектів.

Відхилення між ринковим і балансовим рівнем цін є особливо значними на рівні

окремих підприємств. Це викликано відсутністю чітких стандартів роботи експертів-оцінювачів в 90-х роках, застосуванням диференційованих індексів переоцінки за вибором підприємства на тлі їх зацікавленості в мінімізації вартості основних засобів та скорочення податку на майно.

Враховуючи той стан речей що склався з переоцінкою основних засобів у 1992-1996 р.р. а саме неадекватна переоцінка, що була здійснена у зв'язку з інфляцією і не відкидаючи при цьому потребу застосування у бухгалтерському обліку принципу консерватизму (обачності), який наголошує на тому, що вартість активів в обліку не має бути завищена, щодо основних засобів в бухгалтерському обліку пропонуємо наступну схему їх облікової оцінки. На нашу думку за ринковими (справедливими) цінами з урахуванням рівня зносу в обов'язковому випадку мають переоцінюватися основні засоби придбані (збудовані) до 1992 року та які підлягали обов'язковим переоцінками 1992-1996 р.р.. Інші основні засоби мають враховуватися в обліку за вартістю придбання (відповідно до діючих вимог П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Зазначимо, що дана пропозиція не виходить за межі діючого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», так як саме в даному нормативному документі прописана можливість здійснення переоцінки основних засобів. Відповідно до п. 16 П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [2].

Листом Міністерства фінансів України від 20.03.2003 р. N 053-2940 уточнено, що дана норма щодо переоцінки основних засобів не є імперативною, а має лише дозвільний характер, тобто підприємствами облік основних засобів може здійснюватися за пріоритетною - історичною (фактичною, первісною) вартістю придбання (спорудження тощо) цих об'єктів або за переоціненою вартістю [3]. Разом з тим, як засвідчив проведений нами аналіз нормативно-правових та інструктивних матеріалів Міністерства фінансів України, пояснення з приводу того, яким чином визначати справедливу вартість для цілей переоцінки в обліку відсутні. Пропозиція з цього приводу на сьогодні одна – звертатись до незалежних оцінювачів. Враховуючи те, що не всі підприємства мають змогу скористатись послугами незалежних оцінювачів, вважаємо за необхідне розробити методичні рекомендації, які б визначали методику та організаційний механізм стандартизованої оцінки справедливої вартості основних засобів. Досвід розробки таких рекомендацій в Україні вже є. Зокрема прикладом є розроблені в ННЦ «Інститут аграрної економіки» та опубліковані в журналі «Облік і фінанси АПК» Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [4].

В основу таких рекомендацій має бути покладена концепція справедливої вартості визначена Міжнародними стандартами фінансової звітності з врахуванням дії вітчизняних економічних чинників.

У міжнародних стандартах прийняті дві моделі формування вартості основних засобів: 1 - затратна, або визначення бази на основі історичних витрат підприємства на придбання активів та амортизація її з урахуванням терміну служби активу; 2 - оцінка справедливої вартості експертом-оцінювачем.

Справедлива вартість – це така вартість, за якою може бути здійснений обмін активу (основного засобу в даному випадку) або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Для земельних ділянок і будівель їх справедливою вартістю є ринкова вартість, для машин і устаткування – ринкова вартість або сучасна собівартість придбання за вирахуванням суми зносу на дату оцінки. Справедливою вартістю інших основних засобів є сучасна собівартість їх придбання за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Справедлива вартість визначена МСФЗ (Стандарт 16 [5]) як сума, на яку можна обміняти актив при здійсненні угоди між добре обізнаними, бажаючими здійснити таку операцію сторонами, здійсненої на загальних умовах.

Справедливою вартістю об'єкта звичайно є його ринкова вартість. У випадках оцінки спеціалізованого майна, що рідко продається або зовсім не продається на відкритому ринку інакше як у складі діючого бізнесу і, отже, не може бути оцінене відповідно до концепції ринкової вартості, визначають витрати на відновлення (заміщення) за вирахуванням

зносу, або вартість заміщення за вирахуванням зносу.

Виробничі комплекси підприємств в основному є спеціалізованими, а іноді й унікальними. Вони рідко продаються або купуються, а якщо це і відбувається, то, переважно, у складі бізнесу. У зв'язку з цими особливостями переважаючою базою оцінки основних засобів виступає вартість заміщення за вирахуванням зносу.

Під вартістю заміщення розуміють витрати на створення об'єкта аналогічної функціональної корисності на сучасному рівні цін. Зносом визнається втрата вартості об'єкта з різних причин внутрішнього і зовнішнього характеру. В експертній діяльності на відміну від облікової практики визначають три види зносу: фізичний, зумовлений фізичним зношенням об'єкта з часу і під впливом зовнішнього середовища і навантажень; функціональний, що виявляється при невідповідності конструктивних і функціональних характеристик активу сучасним вимогам і аналогам; зовнішній, що виникає в результаті несприятливого впливу чинників економічної і політичної обстановки, що призводять до зниження попиту на продукцію, ефективність виробництва.

Основні етапи процедури оцінки справедливої вартості основних засобів, що доцільно покласти в основу пропонованих нами Методичних рекомендацій мають включати: 1) аналіз складу та стану основних засобів; 2) аналіз техніко-економічних показників діяльності підприємства; 3) аналіз ринку галузі; 4) оцінку ринкової вартості ліквідних активів; 5) оцінку вартості заміщення за вирахуванням зносу спеціалізованих активів; 6) тест на економічне знецінення (аналіз додаткового зовнішнього зносу); 7) контрольні заходи по визначених показниках, підготовку та ведення необхідної статистики для подальшої роботи.

У процесі аналізу збирається і аналізується численна інформація про активи, у тому числі: фактичний складу майнового комплексу, технічні характеристики основних засобів, їх стан, схема та параметри технологічного процесу, інтенсивність використання компонентів виробничого ланцюжка, фінансово-економічні показники діяльності підприємства, плани перспективного розвитку.

Основні засоби ідентифікують, групують у складні лінії й установки, піддають класифікації, у тому числі з виділенням виробничих і невиробничих активів, ліквідних об'єктів. Окремим завданням є формування, генерація дохідних одиниць, тобто дохідоутворюючих сукупностей, незалежних від інших активів.

Ліквідні активи мають бути оцінені за ринковою вартістю. Для цього проводиться аналіз варіантів їх використання за рамками бізнесу підприємства з метою вибору найбільш ефективного, вивчається ринок подібних об'єктів та проводиться порівняльний аналіз цін, розраховується грошовий потік від експлуатації активу на ринку.

Оцінка вартості заміщення за вирахуванням зносу складається з таких етапів як: оцінка земельної ділянки; оцінка та аналіз вартості заміщення нерухомості та обладнання; оцінка інвестиційної премії; оцінка фізичного зносу; оцінка функціонального та економічного зносу.

**Висновки.** Під дією інфляції, неадекватних переоцінок та інших факторів, реальна вартість заміщення виявляється вище балансової вартості більшості основних засобів, що використовуються підприємствами. За проведеними розрахунками, для різних підприємств вони відрізняються від 2–х до 10 разів. Особливо це стосується нерухомості, транспортних засобів, обладнання, що підлягали переоцінці 1992-1996 рр. Можна припустити, що аналогічно перевернутий і розмір амортизаційних відрахувань, що серйозно впливає на фінансові показники підприємств і їх можливість акумулювати резерви капітальних вкладень.

Аналіз бухгалтерського, фізичного і сукупного (накопиченого) зносу основних засобів показує, що бухгалтерський знос не відображає сукупне знецінення активів. Найчастіше він виявляється нижчим від фактичного фізичного зносу, що встановлюється після вивчення віку та стану активів. В даній публікації автором зроблено спробу виявити причини такого стану, що визначені нами наступним чином:

фінансово-економічні показники діяльності підприємств, свідчать, що значна кількість з них завантажені далеко не на повну потужність, мають надмірні й неефективні активи, працюють в умовах високих виробничих витрат, що не знаходить відображення у вартості основних засобів;

нормативні строки використання основних засобів, що застосовуються підприємствами протягом десятиліть, перевищують (або навпаки) строки корисного використання активів. Нормативи були прийняті в період планової економіки і не повною мірою враховують моральне старіння активів і необхідні сучасні темпи оновлення парку основних засобів;

реорганізація сільськогосподарських підприємств, що супроводжувалася укладанням орендних договорів та угод купівлі-продажу активів, призвела до істотного спотворення залишкової та первісної вартості основних засобів, і, відповідно, зносу.

Таким чином, значні відмінності в принципах обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами сьогодні не дозволяють розглядати балансову вартість основних засобів як орієнтир їх реальної вартості. У балансі підприємства цей показник сьогодні не несе інвестору необхідної інформації. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності та переоцінка основних засобів підвищать ступінь інформативності фінансових звітів, забезпечать інвесторів адекватною інформацією про становище підприємства.

На нашу думку, переоцінці за ринковими (справедливими) цінами з урахуванням рівня зносу в першу чергу мають підлягати основні засоби придбані (збудовані) до 1992 року переоцінювались у 1992-1996 рр. Інші основні засоби можуть враховуватися в обліку за базовим підходом, що визначений Міністерством фінансів України - за вартістю придбання. У зв'язку з цим, вважаємо необхідною розробку методичних рекомендацій, які б визначали методику та організаційний механізм стандартизованої оцінки справедливої вартості основних засобів. Така методика дасть можливість підприємствам самостійно визначати справедливую вартість основних засобів, балансова вартість яких суттєво відрізняється від ринкової, а відтак мати достовірну інформацію про реальний майновий стан підприємства на кожну звітну дату.

### *Література*

1. Підлісецький Г.М. Методичні рекомендації з експертної оцінки майна у підприємствах АПК: методичні рекомендації / Г.М. Підлісецький, М.І. Герун [та ін.]; ред.: Г.М. Підлісецький, Л. Л. Ткач. – К. : ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2005. - 220 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. Лист Міністерства фінансів України від 20.03.2003 р. № 053-2940 "Щодо обов'язковості проведення господарським товариством переоцінки основних засобів на вимогу одного із його засновників (учасників)" [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/mainart\\_id](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/mainart_id)
4. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / [В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, Б.С. Гузар та ін.]; під ред. В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5–22.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>

### **Замлинский В.А. Справедливая стоимость основных средств при переходе на международные стандарты финансовой отчетности**

**Аннотація.** Проанализированы состояние системы учета основных средств в аграрной сфере экономики и практика их оценки; раскрыты понятие балансовая стоимость основных средств украинских предприятий и процедуры оценки основных средств по справедливой стоимости; обоснованы концептуальные основы справедливой стоимости основных средств при переходе на МСФО.

**Ключевые слова:** основные средства, справедливая стоимость, стандарты финансовой отчетности.

### **Zamlynsky V.A. Fair value of fixed assets during the transition to International Financial Reporting Standards (IFRS)**

**Summary.** Analyzed the concept of fixed assets in the financial accounting system in the agrarian sector of the economy and the practice of evaluation; disclosed the concept of book value of fixed assets of Ukrainian enterprises and evaluation procedures of fixed assets at fair value; grounded conceptual basis of the fair value of fixed assets during the transition to IFRS.

**Key words:** fixed assets, fair value, financial reporting standards.