

УДК 657

Кірей О. С.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОПРИБУТКУВАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ЯКІ ПЕРЕБУВАЛИ У ПРИВАТНІЙ ВЛАСНОСТІ ПІДПРИЄМЦЯ ДО ЗАПОЧАТКУВАННЯ БІЗНЕСУ

Досліджено теоретичні аспекти формування фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва – фізичними особами-підприємцями. Встановлено, що одним із чинників, який унеможливує достовірне відображення інформації про необоротні активи в складі основних засобів, є відсутність нормативних методологічних джерел, які б визначали порядок справедливої оцінки активів для підприємств малого бізнесу.

Ключові слова: бухгалтерський облік, малий бізнес, необоротні активи, основні засоби, справедлива вартість.

Постановка проблеми. Діяльність малого бізнесу в Україні пов'язується з певними особливостями, які суттєво позначаються на фінансовому стані та ефективності функціонування сектору малого підприємництва в цілому. До їх числа, в першу чергу, варто віднести гнучкість в організації та управлінні фінансово-господарської діяльності, в адаптації до зміни кон'юнктури ринку та структури попиту, але разом з тим – значну залежність від макросередовища, труднощі інвестування в зачаткування та розвиток бізнесу. У зв'язку з цим актуальними стають проблеми методології організації та управління малим бізнесом, розвиток якої сприятиме підвищенню конкурентоспроможності малих підприємств. Однією із значимих сфер, які впливають на ступінь ринкової адаптації малого бізнесу до функціонування в сучасних ринкових умовах є забезпечення повноти реалізації функції фінансової звітності як джерела інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку основних засобів підприємства досліджено в працях таких вітчизняних науковців як: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гура Н.О., Крук М.І., Пушкар М.С., Сопко В.В., Швець В.Г. та інші. Дослідження дефініції, особливостей застосування теоретичних аспектів оцінки за справедливою вартістю на практиці розглядали в своїх працях: Дорош Н.І., Костюченко В.М., Левченко З.М., Лучко М.Р., Уманців Г.В. та інші. Проблемам бухгалтерського та податкового обліку підприємств малого бізнесу присвячували свої дослідження Башнянин Г.І., Завійська О.І., Козаченко Г.В., Коробова Н.М., Позняковська Н.М., Шпургалю Г.Є., Янчук Г.І. та інші.

Метою дослідження є проведення аналізу підходів до практичного застосування методів оцінки за справедливою вартістю під час оприбуткування необоротних активів новоствореного суб'єкта малого підприємництва (зокрема, ФОП) із врахуванням розробок вітчизняних науковців та з позицій Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Практика свідчить про те, що найпоширенішим порушенням методології ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності є неповне відображення в обліку активів, які використовуються в процесі фінансово-господарської діяльності. В той час як оприбуткування придбаних в процесі ведення бізнесу активів не викликає методологічних труднощів, оприбуткування основних засобів, що перебували у власності підприємця до державної реєстрації є процедурою досконально нерегульованою, та пов'язується з певними проблемами.

Згідно з П(С)БО 25, суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спро-

щеного бухгалтерського обліку доходів і витрат можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості [13], застосування першої частини даного положення на практиці під час оприбуткування активів з метою формування виробничого капіталу в багатьох випадках є проблематичним.

Для ілюстрації наведеного твердження змодельюємо декілька типових ситуацій, які трапляються в процесі залучення приватними підприємцями в господарську діяльність транспортних засобів, машин, обладнання та устаткування, що перебували у їх власності до зачаткування бізнесу, та були:

а) придбані задовго до початку ведення підприємницької діяльності за власний кошт на вторинному ринку – з огляду на невідповідність між розмірами справедливої вартості та первісною вартістю, в складі якої [13; 14] потрібно враховувати суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, а також підтримання об'єкта в робочому стані. Додатковим аспектом є порядок врахування вартості капітального ремонту та заміни запчастин внаслідок яких технічні характеристики транспортного засобу суттєво змінилися. Крім того, первісна вартість значно відрізнятиметься від справедливої внаслідок впливу інших факторів (інфляції, морального зносу тощо);

б) отримані в порядку погашення заборгованості з заробітної плати – з огляду на невідповідність між залишковою вартістю активів (за якою компенсувалася сума заборгованості), справедливою вартістю на момент набуття активу та справедливою вартістю на момент включення активу до складу основних засобів;

в) отримані в порядку розподілу майна між акціонерами підприємства – з огляду на невідповідність між залишковою вартістю активів (на основі якої здійснювався розподіл майна між акціонерами), ринковою вартістю акцій підприємства на момент набуття активу, справедливою вартістю на момент включення активу до складу основних засобів;

г) придбані за власний кошт під час участі в привселюдних торгах – з огляду на невідповідність між ліквідаційною вартістю активів, невідповідністю ціни продажу реальним ринковим цінам на аналогічний актив, справедливою вартістю на момент включення активу до складу основних засобів;

д) отримані на безоплатній основі (дарування);

е) створені власними силами.

Застосування у цих прикладах вищезгаданого положення П(С)БО 25 унеможливується, оскільки отриманий практичний результат суттєво заперечуватиме меті бухгалтерського обліку, котра

визначена у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» наступним чином: «...надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [3]. Цим зумовлена потреба у впровадженні в практику обліку суб'єктів малого підприємства альтернативних методів оцінки вартості основних засобів.

Як зазначає Івата В.В., застосування інших методів виміру, крім історичного, також пов'язане з тим, що сучасний бухгалтерський облік все в меншій мірі виконує лише функцію фіксації фактів. Однією із вимог національних стандартів бухгалтерського обліку є положення про оцінку більшості статей балансу та звіту про фінансові результати за вартістю, яка найточніше відображає вартість майбутніх економічних вигід, які будуть отримані (стосовно активів) або будуть зменшені (стосовно зобов'язань). Тому сама фінансова звітність все більше є не стільки звітом про результативність та ефективність керівництва компанією, скільки базою, на підставі якої приймаються рішення про майбутні дії. [5].

Башнянин Г.І. відзначив, що основна складність аналізу необоротних активів полягає в їх оцінці. У спільній праці [11] дослідниками охарактеризовано найпоширеніші помилки такої оцінки, наслідком яких є спотворення реальної картини майнового стану підприємства. Так, при оцінці необоротних активів за ціною їх придбання не враховується той факт, що майно внаслідок його використання втрачає свої якісні характеристики і що ціна на таке майно сьогодні може не відповідати ціні придбання. Однак відзначено, що в деяких випадках, наприклад у разі застосування такого методу оцінки до об'єктів нерухомості, ціна придбання може бути нижчою, ніж сучасна ринкова вартість.

Метод оцінки необоротних активів на підставі даних бухгалтерського обліку, науковці також визнають не коректним, оскільки вартість майна, зазначена в бухгалтерському обліку, враховує амортизаційні відрахування, які, зазвичай, не відповідають реальним термінам зносу того чи іншого майна.

На практику прийняття в якості оцінки оціночних звітів незалежних оцінювачів дослідники вказують як на спосіб, що може бути найбільш коректним. Разом з тим зазначають, що діяльність професійних оцінювачів в Україні – досить «молода» послуга, тому в їх діяльності не можна не виключати вплив «людського фактору» (можливості впливу з боку керівництва підприємства на результати оцінки), а також ймовірності використання різних методів оцінки, які дають змогу вибрати найбільш «вигідний» метод оцінки, що може кардинально вплинути на вартість майна.

На думку Башнянина Г.І., методом, який на сьогодні можна назвати найбільш коректним, є метод оцінки необоротних активів на підставі ринкових цін. Тобто при оцінці того чи іншого майна на конкретну дату (дату проведення фінансово-економічного аналізу) потрібно орієнтуватися на ринкову вартість, за якою дане майно може бути реалізоване сьогодні за наявності попиту і пропозиції на ринку [11, с. 163-164].

Варто відзначити, що запропоноване визначення по суті відповідає дефініції справедливої вартості, яка сформульована у П(С)БО 7, де справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [14] (тут критерій обізнаності та незалежності сторін відповідає основним умовам вільного ринку). Варто відзначити, що використовуючи дане визначення в інструктивних нормативних документах, законодавець пропонує методологію чи критерії такої оцінки, які могли б застосовуватися суб'єктами господарювання самостійно у власних потребах.

Втім, необхідно відзначити методичні рекомендації Мінпромполітики України «Про проведення індексації та переоцінки об'єктів основних засобів» як загальний приклад подібного інструктивного документу, оскільки їх дія поширюється лише на державні підприємства й організації, підприємства та організації, засновані на державній власності. Частина державного майна, які входять до сфери управління Мінпромполітики України, а також на концерни, компанії, відкриті та закриті акціонерні товариства, об'єднання, що знаходяться в сфері управління Мінпромполітики. В частині 3 документи «Визначення справедливої вартості» наведено рекомендації, які можуть бути використані в якості методологічної основи для оприбуткування основних засобів новоствореного суб'єкта малого підприємництва (табл. 1):

В доповнення до вищевказаного згадаємо про представлений у 2011 році МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю», який містить положення щодо застосування усіх аспектів оцінки та надає визначення терміну «справедлива вартість», підвищує вимоги до розкриття їх вартості в фінансовій звітності. У п. 2 МСФЗ 13 дефініцію справедливою вартості сформульовано наступним чином – це ціна, яку можна одержати внаслідок продажу активу або сплачену в обмін на зобов'язання у систематичній операції між учасниками ринку на дату оцінки. В свою чергу, метою проведення оцінки є визначення ціни за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов [9].

Опрацювання тексту МСФЗ дало змогу нам виокремити керівні принципи, які доцільно вико-

Таблиця 1

Рекомендації з оцінки справедливої вартості для оприбуткування

Вид активу	Визначення справедливої вартості		
	П(С)БО 19	МСБО 16	МСБО 22
Земля і будівлі	Ринкова вартість	Професійна оціночна експертиза	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У випадку відсутності даних про ринкову вартість – відновлена вартість.	Експертна оцінка (необов'язково професійна). У разі відсутності джерела даних – як затрати на їх придбання в сучасних умовах скоригованих на визначений процент зносу	Ринкова вартість за допомогою експертної оцінки. Амортизована відновлювана у разі відсутності ринкової.
Інші основні засоби	Відновлювана вартість за вирахуванням суми зносу на дату оцінки		

Джерело: побудовано на основі джерел [10, МСБО 16, МСБО 22].

ристовувати для проведення оцінки справедливої вартості оприбутковуваних активів новоствореного суб'єкта малого підприємництва:

- слід брати до уваги вплив на вартість активу всіх характеристик, на які звертають увагу інші учасники ринку під час встановлення вартості на дату оцінювання;
- слід брати до уваги всю важливу інформацію про ринкову ціну активу, яка є достатньо доступною для зацікавлених та поінформованих осіб;
- дослідження ринкової ціни активу необхідно проводити на основному ринку, або (в разі його відсутності) на найвигіднішому ринку (на якому сума продажу активу максимізувалася, а розмір транзакційних та транспортних витрат – мінімізувалася);
- вплив на ціну таких характеристик як стан, місце розташування активу та ін. повинен визначатися в такому ж ступені в якому оцінюють його інші учасники ринку;
- склад та структура активів, вартість на ринку яких досліджується з метою оцінки, повинні відповідати складу та структурі активів суб'єкта господарської діяльності;
- дослідження ринкових пропозицій з продажу таких активів має відбуватися з врахуванням того, що ціну на них встановлено в систематичних операціях між учасниками ринку для продажу активу, або передачі зобов'язання на дату оцінки залежно від ринкових умов, що склалися на дату оцінювання.

Таким чином, оцінка об'єктів обліку за справедливою вартістю базується на ринковому підході, що в умовах активних ринків та відносно стабільного розвитку економіки забезпечує найбільш об'єктивне оцінювання для потреб бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Оскільки під час придбання та об'єднання підприємств сторони угоди бажають отримати найбільш актуальну та правдиву інформацію один про одного, наведену відповідно у фінансовій звітності, оцінювання за справедливою вартістю має забезпечувати виконання цього завдання [1, с. 73].

В якості джерел інформації про ринкові ціни для проведення самостійної оцінки можуть бути використані:

- прайс-листи організацій, що реалізують подібні активи;

- рекламні оголошення в ЗМІ;
- майданчики електронної комерції та інші інформаційні ресурси мережі Інтернет.

Варто відзначити, що значна кількість дослідників вважають, що застосування моделі справедливої вартості на практиці дає можливість покращити розкриття та зіставність інформації, наведеної у фінансовій звітності підприємства [2, с. 17-18; 7, с. 126-128; 15, с. 8-9], проте інші вказують на наявність певних недоліків, в основі яких суб'єктивність проміжних та кінцевих оцінок, недосконалість джерел інформації та складність методик застосування, особливо за умов нерозвиненості ринків для об'єктів обліку [8, с. 161]. На нашу думку, зменшення негативного впливу зазначених недоліків є можливим шляхом створення методології, яка б на нормативному рівні встановлювала критерії та ознаки достовірності даних на основі яких приймається рішення про встановлення справедливої вартості активів. Водночас, варто вказати на обмеженість ресурсів як фактор, що потенційно може зменшувати достовірність результатів оцінки справедливої вартості суб'єктами малого підприємництва в Україні. Проте пряма зацікавленість суб'єктів господарювання в проведенні такої оцінки та її достовірності, підґрунтя якої мало б безпосередньо комерційне значення – сприяла б подоланню цих негативних проявів.

Висновки. Ведення обліку на новоствореному суб'єкті малого підприємництва має бути організованим як система, що дозволяє достовірно оцінити та відтворити об'єктивний фінансовий стан, результати діяльності та спроможність бізнесу розвивати власний виробничий потенціал. Загальновідомо, що вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку засновані на нормах, встановлених міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (IAS та IFRS) і тому вирішення всіх питань, які залишилися поза увагою законодавця – перебуває в межах професійної компетенції керівництва та (або) обліковців суб'єкта малого підприємництва. Тому в даній сфері практичної діяльності виявляється, насамперед, якісний рівень їх роботи враховуючи, що питання оцінки активів за вартістю, що відрізняється від первісної (історичної), у більшості моментів залишається на їх професійний розсуд.

Список літератури:

1. Галькевич А. Концептуальні підходи до застосування оцінки за справедливою вартістю при придбанні та об'єднанні підприємств // економічний аналіз. – 2011. – № 9. – С. 67-74.
2. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 3-19.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт] / Законодавство України. – 2012. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (16.08.2013). – Назва з екрану.
4. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт] / Законодавство України. – 2012. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (19.08.2013). – Назва з екрану.
5. Івата В. В. Оцінка активів та зобов'язань за справедливою вартістю: нормативна вимога чи об'єктивна необхідність [Електронний ресурс] // Національний університет кораблебудування : [сайт] / Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава. – 2011. – Режим доступу: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/files/lectures/5757.pdf> (16.08.2013). – Назва з екрану.
6. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навчально-практичний посібник / В. М. Костюченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.
7. Левченко З. М. Справедлива вартість як пріоритет в оцінці активів / З. М. Левченко // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2010. – № 2 (57). – С. 160-162.
8. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України : [сайт] / Міжнародні стандарти фінансової звітності. – 2013. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf> (19.08.2013). – Назва з екрану.

9. Наказ Міністерства промислової політики України «Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів» за № 381 від 11.09.2003 р. [Електронний ресурс] // МЕГА-НаУ – професійний юридичний ресурс : [сайт] / НАУ-online. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0381581-03> (19.08.2013). – Назва з екрану.
10. Політика управління необоротними активами малих і середніх підприємств / Башнянин Г. І. [та ін.] // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – № 22.8. – С. 162-167.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт] / Законодавство. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (13.08.2013). – Назва з екрану.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт] / Законодавство. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (13.08.2013). – Назва з екрану.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт] / Законодавство. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (13.08.2013). – Назва з екрану.
14. Уманців Г. Концептуальні підходи до обліку та оцінки нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 3-11.

Кирей О. С.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

ОПРИХОДОВАНИЕ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ, НАХОДИВШИХСЯ В ЧАСТНОЙ СОБСТВЕННОСТИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ К НАЧАЛУ БИЗНЕСА

Резюме

Исследовано теоретические аспекты формирования финансовой отчетности субъектами малого предпринимательства – физическими лицами-предпринимателями. Установлено, что одним из факторов, который делает невозможным достоверное отображение информации о необоротных активах в составе основных средств, является отсутствие нормативных методологических источников, определяющих порядок справедливой оценки активов для предприятий малого бизнеса.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, малый бизнес, необоротные активы, основные средства, справедливая стоимость.

Kirey O. S.

Taras Shevchenko Kyiv National University

ACCOUNT OF FIXED ASSETS HAVE BEEN IN PRIVATE PROPERTY ENTREPRENEURS TO START A BUSINESS

Summary

The article investigates the theoretical aspects of financial reporting by small businesses □ individual entrepreneurs. Found that one of the factors that makes it impossible to display information about significant non-current assets in fixed assets is the lack of normative methodological sources, determining the order of the fair valuation of assets for small businesses.

Key words: accounting, account assets, small business, fixed assets, the fair value.