***СЕМЕНЕЦЬ***
*Аліна Олександрівна*
***55557777alina@gmail.com***

*к.е.н., доцент, Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету*

УДК 657.6

# АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

# ANALYSIS OF MODERN APPROACHES TO EVALUATION OF FIXED ASSETS

***ПАНОВА***
*Олександра Володимирівна*

*студент, Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету*

***Стаття присвячена визначенню підходів до оцінки основних засобів згідно П(С)БО та МСФЗ. Охарактеризовано нормативно-правові документи щодо оцінки основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності. В статті сформульовані пропозиції щодо удосконалення законодавства з питань оцінки та відображення у фінансовій звітності основних засобів.***

***Статья посвящена определению подходов к оценки основных средств в соответствии с П(С)БУ и МСФО. Охарактеризованы нормативно-правовые документы по оценке основных средств и отражения их в финансовой отчетности. В статье сформулированы предложения по совершенствованию законодательства относительно оценки и отражения в финансовой отчетности основных средств.***

***The present article is dedicated to determination of approaches to evaluation of fixed assets under the AS and IFRS. The regulatory documents on evaluation of fixed assets and their reflection at the financial statements are characterized. The article substantiates the need of improving the legislation of the assessment of fixed assets and notation it in the financial statements.***

***Ключові слова:*** *облік, основні засоби, оцінка, фінансова звітність*

***Ключевые слова:*** *учет, основные средства, оценка, финансовая отчетность*

***Keywords:*** *accounting, fixed assets, evaluation, financial reporting*

## ВСТУП

Однією з дискусійних проблем триваючої реформи бухгалтерського обліку є проблема відповідності українських і міжнародних стандартів обліку, зокрема, щодо основних засобів. Процес інтеграції України у світове економічне співтовариство вимагає від вітчизняних підприємств подання звітності за МСФЗ. А це свідчить про необхідність, по-перше, зближення національних стандартів обліку до міжнародних і, по-друге, розробки якісного механізму трансформації звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у звітність, яка відповідає МСФЗ та Директиві 2013/34/ЄС.

Питання оцінки основних засобів розглядали вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, З.С. Туякова, І. Чалий та інші. Однак не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання оцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях. Це зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження в напрямі виділення особливостей оцінки основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності відповідно до П(С)БО та МСФЗ.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у аналізі чинного вітчизняного та міжнародного законодавства щодо оцінки основних засобів підприємства та відображення їх у фінансовій звітності.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагалінення окремих вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, Директиви 2013/34/ЄС та українського законодавства.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Сучасний розвиток облікової практики в Україні для максимального наближення до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) передбачає реалізацію не тільки контрольні функції, а й поновлення, розширення та пріоритету інформаційної та аналітичної функцій бухгалтерського обліку. Одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку є основні засоби. В даний час порядок їх обліку на міжнародному рівні регулюється МСБО (IASB) 16 «Основні засоби» (МСБО № 16). В Україні порядок обліку основних засобів викладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (ПСБО №7), Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (Методичні рекомендації № 561) та Мето-

дичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (Методичні рекомендації № 635). Характеристика нормативно-правових документів, що регламентують оцінку основних засобів наведена у табл. 1.

Таблиця 1

**Порівняння існуючих методичних підходів до оцінки основних засобів у національній і міжнародній системах ведення обліку**

| Критерії для порівняння | Нормативно-правовий документ | | | |
|---|---|---|---|---|
| | ПСБО №7 [1] | Методичні рекомендації № 561 [2] | Методичні рекомендації № 635 [3] | МСБО № 16 [4] |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Критерії визнання основних засобів | - матеріально-речова форма;<br>-використовуються більше 1 року;<br>- вартість може бути достовірно визначена;<br>- не передбачається перепродаж;<br>- ймовірність економічних вигод | - матеріально-речова форма;<br>-використовуються більше 1 року;<br>- вартість може бути достовірно визначена;<br>- не передбачається перепродаж;<br>- ймовірність економічних вигод | не передбачено | - матеріально-речова форма;<br>-використовуються більше 1 року;<br>- використовується в основній та іншій діяльності;<br>- вартість може бути достовірно визначена;<br>- ймовірність економічних вигод |
| Оцінка основних засобів на момент надходження | - придбання за кошти: первісна вартість;<br>- самостійне виготовлення (створення): первісна вартість (фактична собівартість);<br>- внесок до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками);<br>- безоплатне отримання: справедлива вартість;<br>- отримання в обмін на подібний об'єкт: залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість;<br>- отримання в обмін на неподібний об'єкт: справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів | - придбання за кошти: первісна вартість;<br>- самостійне виготовлення (створення): первісна вартість (фактична собівартість);<br>- внесок до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками);<br>- безоплатне отримання: справедлива вартість;<br>- отримання в обмін на подібний об'єкт: залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість;<br>- отримання в обмін на неподібний об'єкт: справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів;<br>- отримання у фінансову оренду: первісна вартість;<br>- отримання в операційну оренду: вартість, вказана в угоді про оренду | не передбачено | - основні засоби, що відповідають критеріям визнання активу, оцінюються за його собівартістю;<br>- для оцінки основних засобів підприємство обліковою політикою обирає одну з двох моделей: модель собівартості або модель переоцінки;<br>- балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів;<br>- отримання в обмін на немонетарний актив (поєднання монетарних та немонетарних активів): справедлива вартість |

Продовження табл. 1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| Вплив на вартість основних засобів витрат: | збільшують первісну вартість об’єкта на суму здійснених витрат з | включаються до капітальних інвестицій з подальшим збільшенням | збільшують на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням | визнаються в балансовій вартості об’єкта, одночасно балансову |
| - з поліпшення | поліпшення | первісної вартості основних засобів | об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством | вартість витрат на попередній огляд визнавати припиняють |
| - з ремонту | не включаються до вартості об’єкта, а списуються на витрати звітного періоду | Визнаються витратами звітного періоду, а в деяких випадках визнаються капітальними інвестиціями та збільшують первісну вартість об’єкта | первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням та ремонтом об’єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством | не визнаються в балансовій вартості об’єкта, включаються у прибуток чи збиток звітного періоду |
| Переоцінка основних засобів | Підприємство переоцінює об’єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно(більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Сума дооцінки залишкової вартості об’єкта основних засобів зараховується до складу додаткового капіталу, а сума уцінки - до складу витрат. | Підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво (величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню) відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об’єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт. | Підприємство може переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об’єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт. | Після визнання активом, об’єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. |

Продовження табл. 1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| | При вибутті об’єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта основних засобів зараховується до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Втрати від зменшення корисності об’єктів основних засобів зараховується до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, відображених в обліку за переоціненою. | Переоцінена первісна вартість та сума зношення об’єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зношення об’єкта основних засобів на індекс переоцінки. Сума дооцінки (уцінки) вартості і зношення об’єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки. Сума дооцінки вартості і зношення основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) | Переоцінка основних засобів тієї групи, об’єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, | Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду. Якщо переоцінюють об’єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати. Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку. |
| | Якщо причини зменшення корисності об’єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше від суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу основних засобів | вартості і накопиченого зношення об’єкта основних засобів, а сума уцінки вартості і зношення - зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зношення | викладеними в другому реченні абз. п’ятого п. 2.5 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства | |
| Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності | Інформація, що наводиться у примітках до фінансової звітності | не передбачено | не передбачено | Вимоги щодо змісту інформації для кожного класу основних засобів |

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів [4]. Сутність моделі собівартості полягає в тому, що після визнання активом, об’єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та

будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Сутність моделі переоцінки полягає в тому, що після визнання активам, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду. Отже, як П(С)БО 7 «Основні засоби» [1] так, і МСБО 16 «Основні засоби» [4] містять вимогу щодо вибору облікової політики основних засобів за моделлю собівартості або моделлю переоцінки. Цей вибір повинні зробити підприємства, зазначив обрану модель в наказі про облікову політику.

Слід відмітити, що перелічені нормативні документи не містять вимог щодо розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності. Для цього слід звернутися до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 [6]. Однак слід відмітити, що на сьогоднішній день виникають труднощі під час складання фінансової звітності за МСФЗ, які пов'язані з тим, що є певні проблеми, пов'язані з імплементацією МСФЗ в Україні. Законодавство України обмежує можливість застосування не тільки МСФЗ, а й імплементацію Директиви 2013/34/ЄС [7].

Звернемо увагу на основні складнощі, які виникають під час формування інформації у фінансовій звітності. Так, згідно з Положенням про інвентаризацію [8] основні засоби, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів. Така норма прямо суперечить МСФЗ, оскільки доходи майбутніх періодів є зобов'язанням. Втім зобов'язання – це теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні вигоди. Проте, в даному випадку, ніякої заборгованості не виникає, а тому збільшення активу означає одночасно збільшення доходу підприємства. Багато питань виникає при застосуванні МСБО 10 «Події після звітного періоду». Цей стандарт визначає порядок відображення суттєвих подій, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску.

Проте вивчення вимог Директиви 2013/34/ЄС [9] дозволили зробити висновок про неповне забезпечення задекларованих у ній принципів, а також сформулювати деякі міркування відносно проблем, що можуть виникнути при її імплементації. Задекларованe в Директиві 2013/34/ЄС зниження «адміністративного навантаження» розуміється як можливість об'єднання окремих статей або можливість їх класифікації в інших статтях. Директива 2013/34/ЄС породжує різного роду термінологічні суперечності. Наприклад, замість звиклих понять «знос» і «амортизація» використовується термін «корекція вартості». Критику викликає відсутність будь-яких роз'яснень з приводу обліку тих чи інших статей, що, буде утруднювати порівнянність фінансових звітів. Також Директива 2013/34/ЄС не передбачає складання проміжної фінансової звітності, яка є обов'язковою відповідно до українського законодавства (щоквартально), що суперечить вимогам МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». Враховуючи наведені вище недоліки Директиви 2013/34/ЄС та необґрунтованість окремих її вимог, необхідно імплементацію її положень здійснювати послідовно і зважено без радикальних інновацій.

Результати порівняння характеристик за критеріями оцінки основних засобів дозволяють зробити висновок, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Однак, ці нормативні документи повинні надавати користувачам інформацію щодо руху основних засобів та відображення інформації про залишки у фінансовій звітності, тому вони не повинні суперечити один одному. При цьому виникає необхідність, по-перше, в подальшому зближенні національних стандартів обліку до міжнародних і, по-друге, розробці якісного механізму трансформації звітності, складеної відповідно до національних стандартів, у звітність за МСФЗ. При проведенні роботи в цьому напрямку необхідно брати до уваги, що МСФЗ представляють собою живу систему, що розвивається та яка постійно адаптується до вимог бізнесу і базується на сучасних дослідженнях і розробках в області бухгалтерського обліку. На думку ряду зарубіжних економістів, в даний час загальним тенденціям розвитку МСФЗ цілком відповідає відмова від обліку об'єктів за історикною вартістю і перехід до обліку за справедливою вартістю. Роль амортизації в цьому випадку буде грати так званий тест на погіршення (зниження) вартості активів або зобов'язань. Але це може привести до того, що бухгалтерський облік ускладниться. Все більшу роль буде грати професійне судження, бухгалтеру все частіше доведеться застосовувати різні оцінки. Крім того, перехід до обліку за справедливою вартістю вимагатиме тісної взаємодії бухгалтерської служби з іншими службами організації, особливо з тими, які відповідають за розвиток бізнесу, оцінку інвестицій і активів.

## ВИСНОВКИ

Впровадивши зазначені пропозиції щодо вдосконалення оцінки основних засобів та відображення їх у фінансовій звітності, власники і керівництво підприємства отримуватимуть більш достовірну інформацію про фінансові результати діяльності підприємства.

Значимість основних засобів в структурі майна підприємств, вплив їх вартості на показники фінансової звітності, що характеризують фінансовий стан і стан підприємства, вирішальне значення аналізу цих показників при прийнятті різних інвестиційних рішень, необхідність зближення вимог міжнародних і вітчизняних облікових стандартів в умовах відкритої економіки і наявність в них розбіжностей в порядку визначення вартості основних засобів викликають необхідність детального розгляду існуючих підходів до їхньої оцінки і розробці рекомендацій щодо вдосконалення.

***Список використаних джерел***

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendacii-z-1024180.html.

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-schodo-1024179.html.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-15.

7. Голов С. Нормативні обмеження застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – №2. – С. 2-11.

8. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14.

9. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad.