

*Микола Бондар,
Микола Палюх*

ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Процеси економічної інтеграції в Україні потребують гармонізації вітчизняної і міжнародної системи обліку, тому проблеми оцінки основних засобів набувають особливої актуальності, оскільки оцінка є однією з найважливіших складових методу бухгалтерського обліку.

Неправильна оцінка основних засобів може привести до: викривленого відображення в балансі діючих обсягів основних засобів та їх співвідношення з оборотними засобами; неточного обчислення сум зносу, а тому і собівартості виробленої за їх допомогою продукції; недостатнього визначення суми амортизаційних відрахувань для їх відтворення; Перекручення показників прибутковості і рентабельності підприємства, об'єктивної характеристики ефективності виробництва.

Визначення єдиних принципів оцінки основних засобів в масштабах країни дасть змогу порівнювати показники однорідних засобів різних галузей народного господарства, робити їх узагальнення. Маючи вартісну оцінку основних засобів, можна визначити їх обсяг, галузеву структуру, величину амортизації, зносу тощо.

Як відомо, грошовим вираженням вартості будь-якого товару (і основних засобів) є ціна. Тому слід пам'ятати, що за своєю економічною сутністю використання терміну "початкова (первісна) вартість основних фондів" має на увазі ціну, за якою можливо придбання їх у виробника. І ця ціна формується на ринку виробниками, що виготовляють переважну частину товарів цього виду з урахуванням усіх атрибутів ринку: попиту, пропозиції, конкуренції.

Розглядаючи питання оцінки основних засобів, необхідно вирішити два кола питань: на який момент її встановлювати і на якому рівні. Момент оцінки може бути встановлений: на момент придбання, на поточний момент і на майбутнє. Найбільш важливого значення має оцінка на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дозволяє провести співставлення вартості об'єктів, що відображені в обліку. Майбутня оцінка має значення для розробки прогнозуючих розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності підприємства.

Переваги обліку основних засобів за їх первісною вартістю на момент придбання, не викликають сумніву. Однак методи оцінки за первісною вартістю повністю виключають можливість впливу інфляції та інших ринкових змін на ціну. На нашу думку, в умовах інфляції необхідно відобразити в обліку її наслідки, для того щоб бухгалтерська звітність не викликала сумніву.

Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" первісною вартістю вважається історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих) на дату придбання (створення) необоротних активів (див.рис.1.).

П(С)БО 7 "Основні засоби" не містить визначення справедливої вартості. Таке поняття ми знаходимо в П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств". Отже, справедлива вартість - сума за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Проте таке визначення для практичного використання не досить конкретне і потребує додаткових роз'яснень.

Склад затрат, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів, залежить від каналів їх надходження: придбання, побудова чи виготовлення; отримання в обмін на інше майно (по договору обміну); внесок засновниками як вклад в статутний капітал; безоплатне одержання; виявлення не облікованих об'єктів основних засобів під час інвентаризації.

Зараз на балансах підприємств, вартість основних засобів викривлена сумою витрат на ремонт. Деякі бухгалтери рекомендують відкоригувати (відняти) суми, проведених ремонтів за весь період коли на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів відносились витрати на проведення їх ремонту. Вважаємо це не правильним, оскільки витрати облікової роботи суттєво збільшаться і ускладняться, а це не призведе до наближення їх вартості до справедливої.

Відновна оцінка також широко використовується в практиці обліку багатьох інших країн, таких як Англія, Нідерланди, Нова Зеландія. Оцінка основних засобів по відновній вартості, дозволяє привести їх до рівня, що відповідає діючим цінам.

В П(С)БО 7 "Основні засоби" закріплено поняття "переоцінена вартість" - це вартість необоротних активів після їх переоцінки. Отже, можна сказати, що відновна вартість - це вартість основних засобів, переоцінена за діючими цінами на момент переоцінки, тобто вартість об'єкта в сучасних умовах виробництва. Розрахунки відновної вартості здійснюються на основі переоцінки основних засобів в період їх інвентаризації. Відновна вартість співпадає з первісною в період введення об'єкта в експлуатацію. По мірі віддалення від моменту введення в дію основних засобів, вона все більше відрізняється від первісної вартості знову введених аналогічних основних засобів, так як змінюються суспільно-необхідні витрати на їх виробництво.

Віднесення витрат щодо ремонту основних фондів на збільшення балансової вартості має негативний вплив на ведення бухгалтерського обліку, на достовірність оцінки основних фондів. Головний недолік застосування такого підходу, полягав у тому, що балансова вартість усіх об'єктів, що входять до складу основних фондів 2 і 3 груп, не дорівнюють сумарній балансовій вартості основних фондів цих груп: по-перше, за рахунок сум на поліпшення основних фондів; по-друге, за рахунок нарахованої амортизації, на яку знижується балансова вартість групи основних засобів. Такий "котловий", знеособлений облік балансової вартості та зносу основних засобів не давав можливості визначити залишкову вартість об'єкта на момент реалізації або ліквідації.

Одним із можливих варіантів оцінки основних засобів виступає відновлювана вартість, яка після проведення переоцінки замінює первісну. Відновна вартість основних засобів залежить від

зміни рівня цін на промислову продукцію, тарифів на вантажні перевезення, від кошторисних норм, цін та тарифів будівництва.

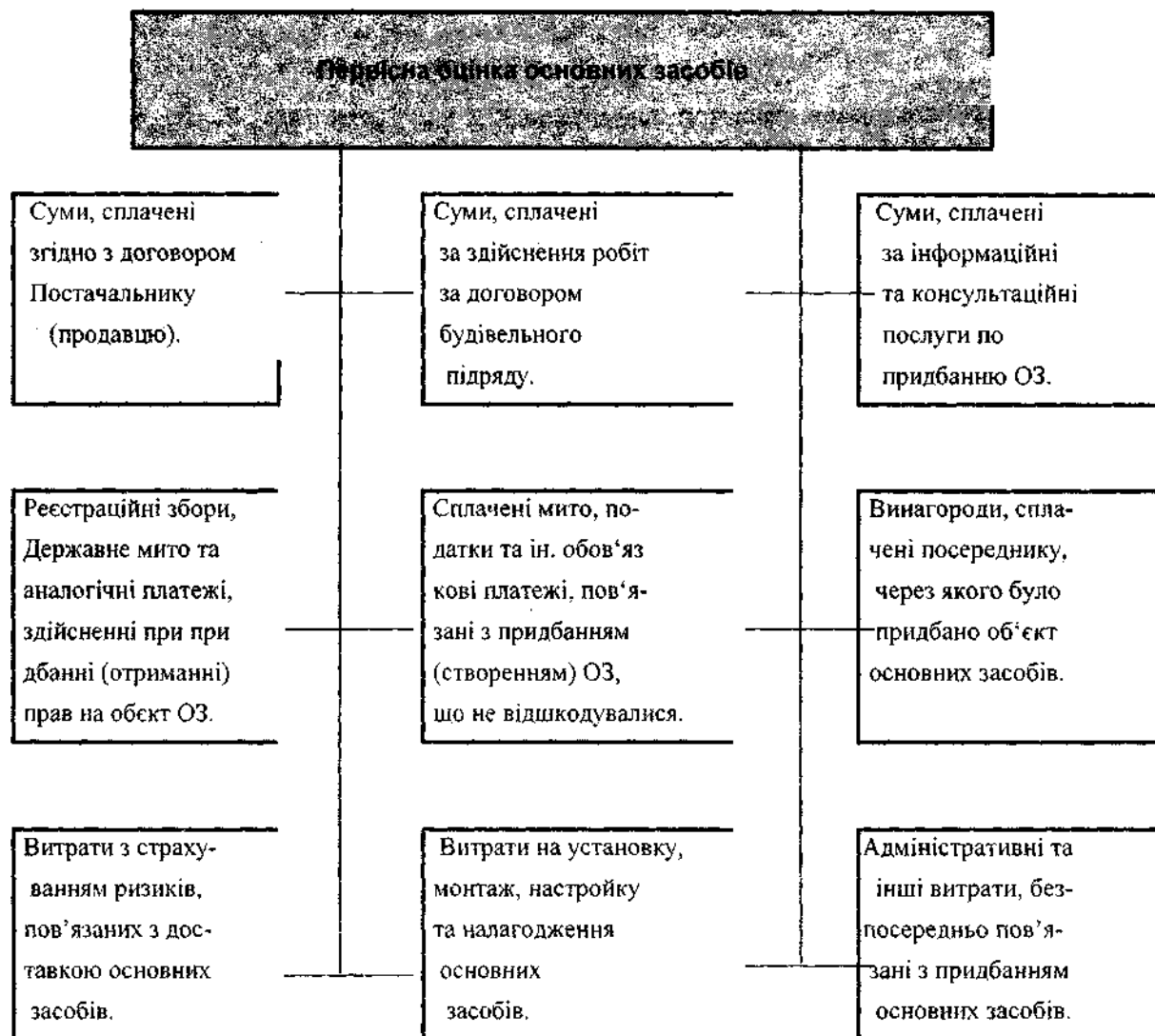


Рис.1. Первісна вартість основних засобів за П(С)БО 7"Основні засоби"

Варто звернути увагу на те, що включення до балансової вартості основних фондів витрат по поточному і капітальному ремонту в сумі, що перевищує 5% балансової вартості відповідної групи основних засобів на початок періоду, економічно не виправдано. Так як кількість проведених ремонтів знаходиться в прямій залежності від якості основних засобів, а величина витрат змінюється під дією ряду чинників: попиту, пропозиції тощо. Як правило витрати по поточному ремонту мають разовий характер, не змінюють споживчої вартості основних засобів, а лише підтримують їх у робочому стані. Тому зазначені витрати мають відноситись до витрат виробництва (валових витрат).

Використання сьогодні в бухгалтерському обліку таких оцінок основних засобів як первісна, відновна, залишкова і балансова, не суперечить встановленню в окремих випадках ринкової ціни об'єкта. На жаль, методика формування ринкової ціни на даний час чітко не сформована, тому використання її обмежене, так як не має необхідної кількості єдиного законодавчо врегульованого підходу до визначення справедливої вартості основних засобів.

Ринкова ціна необхідна ціна для визначення ліквідності підприємства, щоб одержати можливість мати в своєму розпорядку інформацію про стан, який можна досягти, якщо продати всі активи підприємства в даний час, і вірно обрахувати реалізаційну ціну, оскільки собівартість в умовах ринку не може служити основою ціноутворення.

На поточний момент в Україні модель обліку затрат слід модифікувати одним із двох способів:

- 1) будувати весь облік господарської діяльності по поточних ринкових цінах;

2) проводити переоцінку товарно-матеріальних цінностей, в тому числі і основних засобів.

На сьогодні, і в теорії, і на практиці перевага віддається обліку затрат, заснованому на переоцінках. Майно, що знаходиться в комерційному обороті, повинно обов'язково час від часу переоцінюватись, в залежності від можливих зрушень в економіці та техніці.

В останні роки, в зв'язку з нестабільністю в економіці, що обумовило виникнення інфляційних процесів, з'явилась необхідність наближення первісної (балансової) вартості основних засобів, що були сформовані раніше, до рівня реальних цін. Також відсутність реальної оцінки об'єктів основних засобів виробництва із-за неупорядкованої їх індексації, призвела до того, що внаслідок недостатніх амортизаційних відрахувань буде накопичуватися менше засобів, ніж необхідно для відтворення амортизованих об'єктів під час їх списання.

Порядок індексації основних засобів до 01.07.2000 р. регламентувався пп. 8.3.3. Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (із змінами від 06.04.99 р.), а порядок бухгалтерського і податкового обліку – п. 15 Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів від 24.07.97 р. № 159 зі змінами від 11.02.98 р.

Законом про оприбуткування прибутку виділені дві умови, які необхідні для проведення індексації. Перша умова має суб'єктивний характер і пов'язана з тим, що наведені в Законі, проведення індексації – це право, а не обов'язок платника податків. Друга умова, навпаки, має об'єктивний характер і не залежить від волі чи бажання суб'єкта підприємницької діяльності і індексація може проводитися лише в тому випадку, якщо значення коефіцієнта індексації за підсумками звітного року перевищило одиницю.

Для розрахунку цього показника необхідно індекси інфляції за кожен місяць року перемножити між собою. Офіційні індекси інфляції за кожен місяць розраховувалися Держкомстатом України і публікувалися в пресі.

Не застосовувалася індексація до об'єктів третьої групи основних засобів, по яких підприємство прийняло рішення про прискорену амортизацію.

Сьогодні в бухгалтерському обліку переоцінка основних засобів здійснюється відповідно до пунктів 16-21 Положення (стандарту) 7 "Основні засоби".

Згідно до цих положень, підприємство має право переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Знову ж таки ця проблема є невирішеною, оскільки не існує чіткої методики визначення справедливої вартості основних засобів.

Проте, слід відмітити, що для платника податків проведення переоцінки основних засобів тягне за собою збільшення валового доходу підприємства. Це призводить до того, що прибуток, одержаний від господарської діяльності підприємства, зміщується з прибутком, що виник внаслідок знецінення грошової одиниці, тим самим прибуток розчиняється в псевдоприбутку. А як наслідок, 30% цієї переоцінки сплачується в бюджет. Наскільки такий підхід є для бюджету, та для країни в цілому є вигідним, ми розглядати не будемо.

А якщо ж, не враховувати інфляційний фактор і продовжувати вести облік майна лише по первісній оцінці, то це може призвести до негативних наслідків, а саме:

- ✓ відбувається заниження вартості майна підприємства;
- ✓ відбувається заниження витрат підприємства в частині матеріальних затрат і особливо амортизаційних відрахувань, що тягне за собою невиправдане заниження собівартості;

- ✓ завищуються фінансові результати (внаслідок заниження вартості активів).

Досить суттєвим недоліком у формуванні вартості основних засобів, є віднесення до їх вартості податку на додану вартість суб'єктами, що не є платниками даного податку. Це пояснюється тим, що у випадку придбання одного і того ж об'єкту різними суб'єктами, при чому один із них не є платником податку на додану вартість, то в них за рівних умов будуть різні балансові вартості даного об'єкту, а значить і різні амортизаційні відрахування, що говорить про спотворення формування первісної вартості основних засобів і собівартості продукції виробленої за рівних умов.

Цілком слушною є пропозиція щодо прив'язки вартості основних засобів по відношенню до коефіцієнту знецінення національної валюти в порівнянні з вільно конвертованою валютою або ціною золота. Завдяки цьому, було б зроблено спробу, в певній мірі, зберегти капітал, ресурсний потенціал та купівельну спроможність коштів що спрямовані на оновлення основних засобів в Україні.

Із проведених розрахунків (табл.1.) можна зробити висновки, що інфляційний процес в Україні спонукав не тільки знецінення національної валюти, а й знецінення основних матеріаль-

Серія: Економіка

них ресурсів українських підприємств і України в цілому. З проведених розрахунків видно, що тенденція знецінення основних засобів в економіці України зберігається і на сьогодні.

Слід зауважити, що оцінка ця не абстрактна. Вона прив'язана до світової економіки, тому її використання в розрахунках дасть можливість точніше визначити реальну величину виробничого потенціалу України.

В умовах ринку і міжнародного розподілу праці дуже важливо використання Міжнародних Стандартів Бухгалтерського обліку (МСБО). Від цього багато в чому буде залежати залучення іноземного капіталу у вітчизняну економіку. У протилежному випадку він потече туди, де найбільш буде вигідним його вкладення.

Порядок оцінки основних засобів визначається МСБО 16 "Основні засоби". Згідно МСБО іноземними організаціями можуть бути використані такі методи обліку вартості основних засобів:

Таблиця 1

**Вартість основних засобів в економіці України в національній валюті
і в доларах США по курсу НБУ на кінець року***

Найменування Рік	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998**	1999	2000**
I. Вартість основних засобів в національній грошовій одиниці										
	Млрд.грн.					Млн.грн.				
1. Всього основні засоби	494	6002	224625	375774	1,1Е+07	843471	866439	841357	847541	847541
2. Виробничі основні засоби	342	4947	181096	277559	6979643	521386	522199	522019	524053	524053
3. Невиробничі основні засоби	152	1055	43529	98215	3885509	322085	344240	319338	323488	323488
II. Курс національної грошової одиниці до долара США на кінець року										
Курс грн./\$US	0.6	637.71	12610	104200	179400	1.889	1.899	3.427	5.2163	5.437
III. Вартість основних засобів в доларах США										
	Млн.доларів США									
1. Всього основні засоби	823333.3	9411.8	17813.2	3606.3	60563.8	446517.2	456260.7	245508.3	162479.3	155883.9
2. Виробничі основні засоби	570000.0	7757.4	14361.3	2663.7	38905.5	276011.6	274986.3	152325.4	100464.5	96386.4
3. Невиробничі основні засоби	253333.3	1654.4	3451.9	942.6	21658.3	170505.6	181274.4	93183.0	62014.8	59497.5

* За даними Держкомстату

** Дані розрахункові

- ✓ по чистій первісній вартості;
- ✓ по модифікованій первісній вартості;
- ✓ по вартості в поточних цінах.

Для уточнення згаданих методів, розглянемо їх суть за допомогою табл.2.

Який би метод обліку вартості не використовувався іноземними фірмами, основні засоби повинні списуватися по їх реалізаційній вартості, якщо їх вартість постійно зменшується. Згідно МСБО при обліку по первісній вартості цього не потрібно, якщо очікується лише тимчасове зниження вартості.

Балансовою вартістю основних засобів є сума, якою вони наведені у балансі після вирахування суми накопиченої амортизації (накопиченого зносу). Балансова вартість основних засобів може змінюватись внаслідок додаткових витрат, понесених підприємством після надходження об'єкта.

Таблиця 2. Методи обліку вартості основних засобів

Види оцінок	Визначення вартості основних засобів відповідно до МСБО
Чиста первісна вартість	Основні засоби відображаються по їх первісній вартості потім визначається амортизація (знос) за найбільш економічний строк корисного використання по передній оцінці
Модифікована первісна вартість	Основні засоби вказуються по їх первісній вартості, але потім можуть переоцінюватися, а різниця заноситься в резерв переоцінки. Амортизація чи знос підраховуються на суму переоцінки
Вартість у поточних цінах	Основні засоби вказуються по їх поточній вартості в кінці кожного облікового періоду

Таким чином, вивчення міжнародних стандартів і нововведених національних стандартів щодо обліку основних засобів показало інтеграцію української методології ведення бухгалтерського обліку основних засобів в міжнародну систему. Окремі положення ПСБО 7 "Основні засоби" точно відповідають МСБО 16 "Основні засоби". Залишається лише сподіватися, що інші нормативні документи, щодо врегулювання процесу бухгалтерського обліку основних засобів будуть служити уточненням конкретних принципів і давати розширене їх тлумачення, а не перекреслювати нові впровадження чи викривляти їх економічну суть, як це ми спостерігали.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби". 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". 3. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с. 4. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. 5. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

Анотація

Розглянуто основні принципи оцінки основних засобів, дано їх критичну оцінку та вплив на побудову бухгалтерського обліку. Наведено основні підходи оцінки основних засобів, що використовуються в міжнародній практиці.

Annotation

The main principles of basic means evaluation are considered, their critical estimation and influence on the structure of accounting being given.