

Бездушина Ю.С.,

к.е.н., с.н.с.,

завідувач відділу обліку та оподаткування,
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПЕРЕДУМОВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОЦІНКИ АКТИВІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Анотація. У статті означено теоретичне підґрунтя вдосконалення процесу оцінки активів у бухгалтерському обліку. Описано методологію МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» та узагальнено практику оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку в Україні. На практичних прикладах доведено роль періодичної переоцінки основних засобів в оптимізації оподаткування. Запропоновано розроблення національного стандарту та методичних рекомендацій щодо його застосування. Для сільськогосподарських підприємств обґрунтовано доцільність розроблення галузевої методики оцінки справедливої вартості активів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, оцінка, сільськогосподарська діяльність.

Постановка проблеми. Вартісне вираження – одна з ключових ознак фінансово-економічної інформації, а єдиний грошовий вимірник – чи не найважливіший принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Оцінка активів – невід’ємний складник бухгалтерської методології, а дискусії навколо застосування різних видів вартості в бухгалтерському обліку – постійний супутник процесу його реформування. Поява «справедливої» вартості на початку реформи (1999 р.) та її тривале несприйняття наукою та практикою. Поступове усвідомлення переваг її застосування в обліку та введення її в облік сільськогосподарської діяльності у 2007 р. Масова переоцінка активів підприємств у 2012 р. у зв’язку з обов’язковою трансформацією звітності за МСФЗ для окремих категорій підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки в бухгалтерському обліку завжди належало до важливих і цікавих наукових напрямів, що досліджували як світові класики теорії бухгалтерського обліку (А. Велш Глен, С.А. Діпіаза, М.Р. Метьюс, Р.Дж. Екклз), так і представники вітчизняної наукової спільноти (С.Ф. Голов, В.М. Жук, Н.М. Малюга, Г.Г. Кірейцев та ін.).

Сьогодні питання оцінки активів, зокрема визначення їх справедливої вартості, не розглядається вітчизняною наукою так критично, а на практиці все частіше стає дієвим способом приведення балансової вартості активів у відповідність до дійсного майнового стану підприємств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У 2017 р. прийнято зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1]. Одним із нововведень, що актуалізувало питання оцінки активів бухгалтерському обліку, стало встановлення для цілей бухгалтерського обліку критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств відповідно до положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС [2]. Одним із таких критеріїв є балансова вартість активів (табл. 1). Ці нововведення загострили увагу до питання адекватної вартості акти-

вів у балансі, адже саме балансова вартість активів, згідно із нововведеннями Закону [1], як один із критеріїв розміру підприємства, визначає, який пакет звітності складатиме підприємство, встановлює вимогу щодо її обов’язкового аудиту та оприлюднення.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних та організаційних передумов удосконалення оцінки активів у бухгалтерському обліку та модернізації її методичного забезпечення з урахуванням сучасних викликів розвитку фінансово-економічної та нормативно-правової основ господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Науково-практичне забезпечення оцінки активів підприємства та включення її до функцій та компетенції обліково-фінансових служб неодноразово звучало у наукових дослідженнях та сучасних облікових теоріях. Концепція бухгалтерського інжинірингу, що базується на застосуванні в обліку методів та інструментів інших галузей знань, стає пріоритетною у формуванні якісного інформаційного забезпечення управління підприємством, галуззю, державою. Як зазначає її фундатор В.М. Жук, бухгалтерський інжиніринг перетворює і розвиває бухгалтерські служби у більш ефективні фінансово-облікові підрозділи [3, с. 382]. Інструментами, що все частіше доповнюють традиційну методологію бухгалтерського обліку та виступають дієвими механізмами в підвищенні інвестиційної привабливості підприємств, їх фінансової та загальноекономічної безпеки, стають фінансовий менеджмент, стратегічне планування, контролінг, специфічні технічні знання. Прихильники інституціональної теорії бухгалтерського обліку доповнюють цей перелік програмними, математичними, соціально-психологічними методами [3, с. 376], інструментами сучасних мережових та Інтернет-технологій, бізнес-моделюванням SaaS, DaaS, клауд- та грід-обчисленнями [4, с. 7]. Правомірним є застосування в обліковій методології й процедур ринкової оцінки майна, адже грошова оцінка нерозривно пов’язана з бухгалтерським обліком.

Використання новітніх експертних методів у поєднанні із сучасними обліковими практиками передбачено Міжнародними стандартами фінансової звітності. Це свідчить про реалізацію принципів бухгалтерського інжинірингу на найвищому методологічному рівні – рівні МСФЗ. Бухгалтерський інжиніринг у Міжнародних стандартах фінансової звітності представлений наявністю та ефективною взаємодією під час підготовки фінансової звітності бухгалтера, оцінювача, актуарія.

Професійна взаємодія «бухгалтер – оцінювач» започаткована в обліковій практиці з прийняттям національних П(С)БО в 1999 р. Із запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні застосування інструментарію ринкової оцінки в обліку значно розширилося. Зокрема, П(С)БО 31 «Біологічні активи» уповноважило бухгалтерів сільськогосподарських підприємств оцінювати справедливую вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Оцінка за

справедливою вартістю, передбачена також як один із варіантів визнання основних засобів, нематеріальних активів, є обов'язковою під час визнання фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості [5]. Домінуючою є справедлива вартість також під час об'єднання підприємств та складання консолідованої фінансової звітності [5].

Правомірність застосування справедливої вартості є предметом постійних дискусій в обліковій науці та практиці. Неоднозначним є питання залучення/незалучення фахівця з оцінки ринкової вартості активів у цілях бухгалтерського обліку. Національне законодавство вимагає обов'язкового використання послуг оцінювача. За Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» проведення оцінки майна є обов'язковим у разі переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку [6]. МСФЗ такої чіткої вимоги не містять. Зокрема, Міжнародний стандарт 13 «Оцінка справедливої вартості» визначає інструментарій та встановлює послідовність і процедуру оцінки справедливої вартості самим суб'єктом господарювання. Отже, саме цей стандарт дає змогу доповнити перелік інструментів бухгалтерського інжинірингу процедурами незалежної (експертної) оцінки ринкової вартості майна та майнових прав.

Із прийняттям МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» в 2013 р. задекларовано розширення методології обліку методологією Міжнародних стандартів оцінки [7]. Міждисциплінарний підхід до оцінки майнового стану – це поєднання облікової та оціночної методологій. Порівняння методології МСФЗ та МСО свідчить про суттєве розширення методології обліку, а отже, й меж компетенції обліково-фінансового підрозділу підприємства.

Нині на основі МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» доцільно розробити власний національний стандарт та методичні рекомендації щодо його застосування, в яких визначити порядок взаємодії бухгалтера та оцінювача під час проведення оцінки активів та зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку, а також унормувати можливість оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку комісією підприємства.

Сьогодні практика оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку в Україні передбачає дотримання Закону «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» від 12 липня 2001 р. № 2658-III, Національних стандартів оцінки.

Документальне забезпечення оцінки для цілей бухгалтерського обліку включає: фото об'єктів оцінки, зроблені під час обстеження оцінюваного майна оцінювачами, що є обов'язковим етапом оцінки; правовстановлюючі документи; технічні паспорти на об'єкти оцінки; договір на надання послуг з оцінки; довідки про показники об'єктів оцінюваного майна, що надаються замовниками такої оцінки; технічні характеристики об'єктів оцінки узагальнені в анкетних листах. Форма анкет визначається оцінювачем та заповнюється замовником.

Процедура оцінки передбачає: обговорення завдання на оцінку; підписання договору; огляд об'єкта оцінки та збір вихідних даних про нього; збір та обробка іншої суттєвої інформації, необхідної для застосування методичних підходів; аналіз інформаційних джерел та їх узагальнення для формування уяви про обмеження та застереження, які можуть супроводжувати процедури проведення оцінки та використання її результатів; визначення та застосування методичних підходів, методів та оціночних процедур, що найбільш повно відповідають

Таблиця 1

Визначальність оцінки активів у формуванні інформаційної політики підприємства

Підприємство	Фінансова звітність	Закон про бухгалтерський облік (ст. 2)
Мікро-підприємства	Спрощений звіт суб'єкта малого підприємництва. 2 форми - 1мс, 2мс (ПСБО 25)	- балансова вартість активів – до 350 тис. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тис. євро - середня кількість працівників – до 10 осіб
Малі підприємства	Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва. 2 форми - 1м, 2м (ПСБО 25)	- балансова вартість активів – до 4 млн. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн. євро - середня кількість працівників – до 50 осіб
Балансова вартість активів – 4 млн. євро		
Середні підприємства	Повна фінансова звітність. 5 форм (НПСБО 1) Обов'язкове оприлюднення на сайті Обов'язковий аудит	- балансова вартість активів – до 20 млн. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 млн. євро - середня кількість працівників – до 250 осіб
Великі підприємства	Повна фінансова звітність. 5 форм (НПСБО 1) Обов'язкове оприлюднення на сайті Обов'язковий аудит	- балансова вартість активів – понад 20 млн. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн. євро - середня кількість працівників – понад 250 осіб

дають визначеній меті оцінки та вибраному виду вартості, що підлягає визначенню; узгодження результатів оцінки, отриманих із застосуванням методичних підходів та методів оцінки; складання звіту про оцінку майна та висновку про вартість об'єкта оцінки на дату оцінки.

Що стосується методології оцінки, то Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 відповідає Міжнародним стандартам оцінки, якими передбачено три класичні підходи до визначення ринкової вартості нерухомості: витратний; дохідний; порівняльний.

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу.

Для підвищення узгодженості та зіставності оцінок справедливої вартості та пов'язаного з ними розкриття інформації, цей МСФЗ установлює ієрархію справедливої вартості, де передбачено три рівня вхідних даних для методик оцінювання, що використовуються для оцінки справедливої вартості.

Вхідні дані першого рівня – це ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки. Ціна котирування на активному ринку є найнадійнішим свідченням справедливої вартості і за наявності має бути використана без коригування для оцінки справедливої вартості. Вхідні дані першого рівня будуть доступні для багатьох фінансових активів та фінансових зобов'язань, деякі з яких можуть бути обмінні на кількох активних ринках (наприклад, на різних біржах).

Вхідні дані другого рівня, крім цін котирування, включених до першого рівня, відкриті для активу або зобов'язання прямо або опосередковано.

Вхідні дані третього рівня – закриті вхідні дані для активу або зобов'язання.

Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані першого рівня) та найнижчий пріоритет для закритих вхідних даних (вхідні дані третього рівня).

Питання використання сторонніх послуг у бухгалтерському обліку потребує індивідуального підходу до визначення меж компетенції бухгалтера і впливу прийнятого рішення на достовірність фінансової звітності. Застосування послуг експерта (оцінювача, актуарія) – рішення, безперечно, виправдане на перспективу, однак не завжди економічно та фінансово доцільне. Наприклад, вартість послуг з оцінки ринкової вартості одного об'єкта інвестиційної нерухомості може становити 5 тис. грн. Оцінка інвестиційної нерухомості передбачена МСФЗ на кожну звітну дату. За наявності п'яти об'єктів витрати на проведення оцінки становитимуть 100 тис. грн. на рік. У такому разі принцип достовірності фінансової звітності повинен діяти з урахуванням обмеження, встановленого тими ж МСФЗ, які наголошують: вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. А саме подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації.

Коли йдеться про оцінку ринкової вартості окремої групи активів, наприклад операційної нерухомості з періодичністю три-п'ять років, залучення оцінювача доцільне. А от оцінка справедливої вартості окремих активів, таких як біологічні активи, сільськогосподарська продукція, інвестиційна нерухомість, не виходить, на нашу думку, за межі компетенції бухгал-

тера та комісії зі складу працівників підприємства, які повною мірою володіють фінансово-економічною, техніко-технологічною інформацією про об'єкт оцінки. Можна стверджувати, що в такому разі справедлива вартість визначена комісією, є повною мірою достовірною, надійною та правдивою.

Зокрема, говорячи про оцінку активів сільськогосподарських підприємств, доцільне розроблення галузевої Методики оцінки справедливої вартості активів сільськогосподарських підприємств, яка, крім організаційних норм, міститиме безпосередній методичний порядок проведення такої переоцінки комісіями підприємств. До складу комісії з оцінки включити: керівника (голова комісії), головного бухгалтера; бухгалтера з обліку основних засобів (біологічних активів, нематеріальних активів); матеріально відповідальних осіб; профільних спеціалістів, відповідальних за використання об'єктів основних засобів (інженера, зоотехніка, агронома). Робота комісії може мати таку послідовність: інвентаризація основних засобів, установлення їх дійсного технічного стану, аналіз можливості та економічної доцільності подальшого використання з установленням очікуваних термінів корисного використання; оцінка вартості основних засобів та контроль відображення переоцінки в бухгалтерському обліку.

У відділі обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» розроблене відповідне програмне забезпечення для розрахунку справедливої вартості біологічних активів та основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій. Зокрема, розроблено два програмні продукти: «Оцінка справедливої вартості біологічних активів» (свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір № 55694 від 21 липня 2014 р.) та «Оцінка справедливої вартості основних засобів» (свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір № 55695 від 21 липня 2014 р.) [4].

У програмах реалізовано спосіб автоматизованої оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку, який дає змогу узагальнювати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблені програми є складниками облікової політики, що забезпечують віддалену взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану, аналізу активного ринку та визначення ринкової ціни основних засобів і біологічних активів та подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку [4].

Таблиця 2

Зменшення податкового навантаження шляхом періодичної переоцінки інвестиційної нерухомості

Показник	Сума, тис. грн.
Залишкова вартість інвестиційної нерухомості на 31.12.2017 (до переоцінки)	95 000
Справедлива вартість інвестиційної нерухомості на 31.12.2017 (за результатами переоцінки)	89 000
Сума уцінки, що підлягає періодичному списанню у витрати (зменшення оподаткованого прибутку)	6 000

Впровадження методології «ринкової» оцінки в практику обліку, а отже, і справедливої вартості активів має суттєві переваги. Наш досвід професійної оціночної діяль-

ності дає змогу говорити про суттєву роль періодичної переоцінки в обґрунтуванні фінансово-економічних управлінських рішень, підвищенні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки підприємства, оптимізації оподаткування (табл. 2).

Переоцінка основних засобів сільськогосподарських підприємств із подальшою амортизацією та включенням її до операційних витрат забезпечить достовірні дані для визначення показників їх прибутковості, зокрема рентабельності операційної діяльності. Це сприятиме захисту аграрної галузі від таких загроз фінансовій безпеці, як неправомірні державні рішення про скорочення бюджетної підтримки, відміна спеціальних режимів оподаткування.

Висновки. Важливість розгляду проблеми вартісної оцінки майнового стану сільськогосподарських підприємств не викликає жодних сумнівів, адже сьогодні стоїть питання адекватності визначення результативності галузі сільського господарства на державному рівні. І вирішення цієї проблеми слід шукати на стику фінансової та облікової наук.

Проведені теоретичні узагальнення та практичні приклади свідчать, що подальший пошук та доповнення елементів бухгалтерського інжинірингу новими інструментами та методами на кшталт «ринкової» оцінки активів є необхідним та цінним у розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку. Їх використання під час підготовки фінансової звітності посилюватиме вагомість бухгалтерського обліку як «інституту, який забезпечує порозуміння та керування у цьому середовищі» [3].

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 № 2013/34/EU. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivaco nt.pdf>.
3. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: Аграрная наука, 2013. 408 с.
4. Павлюковець М.П. Развитие бухгалтерского обліку сільськогосподарських підприємств в умовах Інтернет-технологій: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». К.: ННЦ «Ін-т аграр. Економіки», 2014. 20 с.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 р.). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
6. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
7. Міжнародні стандарти оцінки 2011; пер. з англ. УТО. К.: Аванпост-Прим, 2012. 144 с.

Бездушная Ю.С. Теоретико-организационные предпосылки совершенствования оценки активов в бухгалтерском учете

Аннотация. В статье определены теоретические основы совершенствования процесса оценки активов в бухгалтерском учете. Описана методология МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» и обобщена практика оценки справедливой стоимости для целей бухгалтерского учета в Украине. На практических примерах доказана роль периодической переоценки основных средств в оптимизации налогообложения. Предложена разработка национального стандарта бухгалтерского учета «Оценка справедливой стоимости» и методических рекомендаций по его применению. Для сельскохозяйственных предприятий обоснована целесообразность разработки отраслевой методики оценки справедливой стоимости активов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, оценка, сельскохозяйственная деятельность.

Bezдушna Yu.S. Theoretical and organizational preconditions for improvement of valuation of assets in accounting

Summary. The article notes the theoretical basis for improving the process of valuation of assets in accounting. On the basis of the generalization of the requirements of IFRS for attracting the appraiser in the preparation of financial statements, the validity of the theory of accounting engineering is proved. The list of related sciences, applied in accounting methodology is supplemented with procedures for the market valuation of property. The methodology of IFRS 13 «Fair value measurement» and the generalized practice of fair value measurement for accounting purposes in Ukraine are described. In practical examples, the role of periodic revaluation of fixed assets in the substantiation of financial and economic management decisions, increase of investment attractiveness and financial safety of the enterprise, optimization of taxation is proved. Proposed development of the national standard and guidelines for its application. For agricultural enterprises, it is justified to develop a sectoral methodology for estimating the fair value of assets of agricultural enterprises, which, in addition to organizational standards, contains the organizational and methodical procedure for conducting such a reassessment by commissions of enterprises. Proposed sequence of work of the Commission for the valuation of fixed assets: inventory; establishment of a valid technical condition, analysis of the feasibility and economic feasibility of further use with the establishment of expected useful lives; valuation of property, plant and equipment and control of reflection of revaluation in accounting.

Keywords: accounting, financial statement, valuation, agricultural activities.