

Гнатюк А. А., кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри економіки, обліку та фінансів, Рівненський інститут ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Рівне, Україна

ORCID ID: 0000-0002-8743-1932

e-mail: alla1720@gmail.com

Дилема зміни вартості активів

Анотація. Для ефективного функціонування сучасні підприємства потребують гнучких систем оцінки й аналізу їх діяльності. Саме з позиції управління дуже важливо теоретично переосмислити методи бухгалтерської науки, розробити спеціальні методи дослідження. У сучасних умовах господарювання зміна вартості, а саме оцінка активів, не сформувалась у комплексний методичний прийом через недостатнє вироблення методичних основ, невизначеність законів, функцій і предмета досліджень. Саме оцінка активів залишається основним завданням та умовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку, для отримання достовірної інформації. Практична реалізація управлінських рішень залежить від забезпечення інформаційного середовища, достовірність формування якого залежить від правильного вибору методів оцінки об'єктів управління. Оцінка розглядається як процес усвідомлення позитивного чи негативного результату будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудова діяльності, матеріальних подій, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, інших цілей.

Ключові слова: оцінка; об'єкт оцінювання; індексація; переоцінка; вартість.

Hnatiuk A. A., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Professor of the Department of Economics, Accounting and Finance, Rivne Institute of Higher Educational Institution "Open International University of Human Development "Ukraine", Rivne, Ukraine

Dilemma of Changing the Assets Value

Abstract. Introduction. For efficient functioning, modern enterprises need flexible systems for evaluating and analyzing their activities. From the management's point of view, it is very important to theoretically re-think the methods of accounting science and to develop special methods of research. In today's economic conditions, the change in value, namely, the evaluation of assets, has not developed into a comprehensive methodological approach due to the lack of the proper methodological basis, the uncertainty of laws, functions and subjects of the research. The evaluation of assets remains the main task and condition for further development of accounting and for obtaining reliable information.

Purpose. In modern economic conditions, the change in the value of assets due to the evaluation has not developed into a comprehensive methodological approach because of the lack of the methodological basis, the uncertainty of laws, functions and subjects of the research. The evaluation of assets remains the main task and condition for further development of accounting and for obtaining reliable information. For a certain period of time, the estimation of an asset may be distorted due to the effect of the inflation factor. Prior to the introduction of national standards in Ukraine, an additional evaluation of fixed assets was carried out, which was called the indexation of the book value of fixed assets. The purpose of the indexation was not to prove the residual value of fixed assets to the size of the market, but only to increase it in order to reflect the results of depreciation the monetary unit. The method of re-evaluation means the definition of the re-evaluation index and increase or decrease of the initial value and depreciation of the asset with the simultaneous change in additional capital.

Conclusions. The article has analyzed the differences that arise during indexation and re-evaluation of fixed assets:

- indexation only increases the residual value of fixed assets and re-evaluation may both increase and reduce it;
- the indexation rate is calculated based on the officially established inflation index; the re-evaluation index is calculated independently as a ratio of the level of prices for specific objects of fixed assets at the balance date to the residual value of these objects by the same date;

- in case of indexation, the size of the indexed residual value is determined depending on the coefficient of indexation, and in case of re-evaluation, conversely, the revalued residual value is equated to fair and affects the size of the index.

Keywords: assessment; object of assessment; indexation; re-assessment; cost.

JEL Classification: M 41.

Постановка проблеми. Основною метою ведення бухгалтерського обліку є забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією для прийняття рішень. Однак достовірність даних,

наведених у фінансовій звітності підприємства, деколи викликає сумніви, адже у зв'язку із розвитком інфляційних процесів балансова вартість таких активів досить далека від їх реальної ринкової вартості. Розв'язати цю проблему покликана процедура оцінки необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У сучасній економічній літературі облікового напрямку питання оцінки активів досліджували Ф. Бутинець, Л. Ловінська, Н. Малюга, І. Яремко, Г. Нашкерська, а також зарубіжні учені: Й. Бетге, М. Бонем, Я. Соколов.

Критичний аналіз різних точок зору з досліджуваної проблематики виявив, що попри наявні наукові розробки, питання, пов'язані з проблемою оцінки, опрацьовані недостатньо, а тому є актуальними і потребують розроблення рекомендацій на якісно новій основі з урахуванням міжнародних принципів обліку та звітності.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є обґрунтування теоретичних положень оцінки як способу вартісного вимірювання явищ. Завданням дослідження є з'ясування сутності поняття «оцінка», проаналізувати розбіжності які виникають при проведенні індексації і переоцінці активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах господарювання зміна вартості активів за рахунок проведення оцінки не сформувалась у комплексний методичний підхід через недостатнє вироблення методичних основ, невизначеність законів, функцій і предмета досліджень. Саме оцінка активів залишається основним завданням та умовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку для отримання достовірної інформації.

Термін «оцінка» характеризується багатьма аспектами: інформаційна система, засіб контролю, засіб, що забезпечує зворотний зв'язок у процесі управління і ще низкою визначень [3; 7; 8; 10; 15], значна частина яких ще мало досліджена.

Оцінка як спосіб вартісного вимірювання явищ є одним із складових або елементів методу бухгалтерського обліку. При проведенні оцінки необхідно використовувати грошовий вимірник, без якого в умовах товарного виробництва та обміну системний бухгалтерський облік стає неможливим. Вона, з однієї сторони, є методом надання інформації про спожиті в процесі виробництва різні господарські засоби, енергію, послуги і приведення їх до порівнювального вигляду, тобто є універсальним прийомом вимірювання господарських засобів і матеріальних процесів, що відбуваються за участі цих засобів і живої праці, а з іншої – продуктом калькуляційної роботи, результатом реалізації за допомогою калькуляційного механізму науково-пізнавальної функції бухгалтерського обліку [5, с.78]. Деякі науковці [13; 19], оцінку називають калькуляцією і визначають її зайвим елементом бухгалтерського

обліку. Так, В. Лінник зауважує: «Основою оцінки засобів підприємств та здійснювання господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовують калькуляцію» [6, с.192]. Згідно з сучасним тлумачним словником української мови «калькуляція – це обчислення собівартості, купівельної і продажної вартості товару» і «охоплює оцінку загалом» [18].

Щодо проведення оцінки активів дискутувало багато науковців [2; 8; 12; 15; 17]. Серед найбільш відомих теорій оцінки активів – теорії динамічного і статичного балансів. Динамічний баланс дозволяє визначити фінансовий результат, статичний – оцінювати майно.

Теорія різних підходів до балансу підтримувалась представниками німецької школи бухгалтерського обліку ще на початку ХХ століття. Р. Літвенштейн писав: «Баланс є масштабом статички виробництва на початок і кінець періоду; рахунок прибутків і збитків є масштабом динаміки протягом цього періоду» [16, с.93].

Прихильники теорії динамічного балансу вважають, що оцінка основних засобів повинна проводитись за собівартістю, яка вимірюється в сумі фактичних витрат, понесених підприємством для придбання прав власності і володіння основними засобами [1, с. 146]. Основною метою обліку прихильників теорії динамічного балансу є визначення розміру прибутку, як стверджував Й. Бетге: «Всяке збільшення вартісної оцінки у зв'язку з підвищенням ринкової вартості неприпустимо через необхідність обережного визначення прибутку» [1, с. 114], тому при відображенні в балансі майна необхідно керуватися принципом обачності (запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства).

Прихильники теорії статичного балансу вважали, що в основу оцінки активів слід покласти інтереси кредиторів. Для них важлива реальна цінність майна позичальника, його платоспроможність у певний момент часу. Футуристи при оцінці активів ґрунтуються на так званому принципі «фіктивної ліквідації». На перше місце вони ставлять саме баланс, вважаючи рівень прибутку похідним від діяльності підприємства [20]. Втім, окремі прихильники теорії статичного балансу стверджували, що для необоротних матеріальних активів необхідно робити виключення й оцінювати їх за ціною придбання або виробництва. Одні виправдовували це практичними можливостями (важко визначити продажну вартість майна, що не має широкого попиту). Інші вважали, що не доцільно оцінювати необоротні матеріальні активи за ціною реалізації, оскільки вони не призначені для продажу.

Наступна теорія – теорія органічного балансу, автор якої Ф. Шмідт [20] об'єднав теорії динамічного і статичного балансів і запропонував для оцінки основних засобів застосовувати купівельну вартість на

момент складання звітності, тобто відновну вартість. Однак, первісна вартість повинна бути обов'язково надана довідково у звітності.

У радянські часи, в період планової економіки, а також жорсткої регламентації облікового процесу, застосовували оцінку майна за первісною вартістю (фактичною собівартістю). Радянський науковець М.Я. Розенберг зазначав, що нормою оцінки може бути тільки собівартість, жодні суб'єктивні переоцінки аж ніяк не повинні допускатися [13, с.7]. Застосування принципу оцінки майна за первісною вартістю дає можливість уникнути суб'єктивності у визначенні поточної вартості необоротних матеріальних активів.

У сучасній економічній літературі облікового напрямку, Можливість одним і тим же об'єктам присвоювати різні вартості, залежно від різних чинників визнає Я.В. Соколов. Він вказує, що «полем оцінок є впорядкована сукупність одержаних різними методами варіантів квантифікації одного факту господарського життя» [15, с.199-204].

За певний період часу можливе викривлення оцінки активу, через дію інфляційного чинника. Ще Г. Свіней – засновник стабілізаційної економіки, пропонував постійно перераховувати облікові об'єкти, відповідно до індексів цін і вважав «що не можна складати на одному рахунку товари, куплені по 20 дол. США за бушель, з такими ж товарами, але купленими за вищою або нижчою цінами» [14, с.238]. Автор також відстоював переоцінку активів за допомогою загального індексу цін, а не способом індивідуальних індексів, мотивуючи це тим, що варіація в першому випадку є значно меншою, ніж в другому, відповідно буде вищою і стабільністю. Але, чи буде реальним баланс після проведеної індексації? Певна річ ні, оскільки, при продажі активів ціна буде ринкова, і не буде залежати від випадкових кон'юнктурних коливань на ті чи інші засоби.

До введення в дію національних стандартів в Україні, проводилась дооцінка основних засобів, яка називалася індексацією балансової вартості основних засобів. Метою індексації було не доведення залишкової вартості об'єктів основних засобів до розміру ринкової, а тільки її збільшення з метою відображення результатів знецінювання грошової одиниці.

Відповідно до п. 16 П(С)БО 7 “Основні засоби” підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату

балансу [11]. Щодо критерію суттєвості та порядку переоцінки основного засобу, необхідно керуватись Листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-4108, у якому порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматись величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 - відсотковому відхиленню залишкової вартості.

Відносно обов'язковості проведення переоцінки П(С)БО 7 «Основні засоби» не містить вимоги здійснення обов'язкової переоцінки необоротних матеріальних активів, але в разі переоцінки тієї групи, об'єкти якої було переоцінено, надалі вона має обов'язково проводитися з такою регулярністю, щоб її залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялась від справедливої вартості.

Методика проведення переоцінки зводиться до визначення індексу переоцінки та збільшення чи зменшення первісної вартості і зносу активу з одночасною зміною додаткового капіталу.

Висновки. Таким чином, проаналізовано розбіжності які виникають при проведенні індексації і переоцінці основних засобів, а саме:

– індексація тільки збільшує залишкову вартість основних засобів, а переоцінка може як збільшувати (до оцінювати), так і зменшувати (уцінювати). Логічним поясненням цьому є те, що на розмір справедливої вартості майна підприємства впливає стан ринку основних засобів, а ринкові ціни, як відомо, можуть коливатись в ту чи іншу сторону;

– коефіцієнт індексації розраховується, виходячи з офіційно встановленого індексу інфляції, як співвідношення рівня цін на основні товари поточного року до рівня цін на основні товари базового року; індекс переоцінки розраховується самостійно як співвідношення рівня цін на конкретні об'єкти основних засобів на дату балансу до залишкової вартості цих об'єктів на ту саму дату;

– при індексації розмір проіндексованої залишкової вартості визначається залежно від коефіцієнта індексації, а при переоцінці, навпаки, переоцінена залишкова вартість, що прирівнюється до справедливої, впливає на розмір індексу [9].

Отже, приведені розбіжності доводять, що, хоча індексація і переоцінка служать для відображення зміни вартості основних засобів, вони є різними процедурами, які застосовуються для досягнення різних цілей.

Література:

1. Бетге Й. Балансоведение [пер. с нем. В. Д. Новодворский]. М. : Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
2. Білуха М. П. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ. 2000. 692 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [вид. 2-е]. Ж. : ЖІТІ, 2000. 640 с.
4. Bradul O. M., Ukhova I. M. Optimal Balance Sheet Structure as a Prerequisite to the Financial Stability of the Enterprise. *Modern Economics*. 2018. № 12(2018). С. 12-20. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V12\(2018\)-02](https://doi.org/10.31521/modecon.V12(2018)-02).
5. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. К. : Издательство УСХА, 1992. 240 с.

6. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : КНЕУ, 2001. 334 с.
7. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. К. : КНЕУ, 2006. 256 с.
8. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Житомир : ЖІТІ, 1998. 384 с.
9. Наумчук О. А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: дис. ... канд. екон. наук. 08.06.04. 2005. 168 с.
10. Нашкерська Г. В. Види оцінок та їх використання в обліковій системі підприємств. *Вісник Львівського університету*. 2008. № 40. С.176-181.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00> (дата звернення: 04.01.2019).
12. Применение МСФО : в 3-х ч.: пер. с англ. / М. Бонэм [и др.]. [2-е изд., стер.]. М. : Альпина Бизнес Букс. 2008. Ч. 1. XXII, 1102 с.
13. Розенберг М. Я. О правильном учете баланса. *Вестник счетоводства*. 1923. № 3–4. С. 6–11.
14. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1985. 367 с.
15. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
16. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1991. 400 с.
17. Сухарева Л. О., Чмихало Л. В. Балансове узагальнення інформації: методологія і методика. Д. : Норд-компьютер, 2001. 100 с.
18. Сучасний тлумачний словник української мови / Укладн.: Л. П. Олексієнко, О. Я. Шумейло. К. : Кобза, 2002. 544 с.
19. Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности. М. : Финансы и статистика, 1991. 160 с.
20. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 576 с.

References:

1. Bethe J. (2000). *Balansovedenie* [Balance science]. Moscow: Bukhhalterskyj uchet [in Russ.].
2. Bilukha, M. P. (2000). *Teoriia bukhhalters'koho obliku* [Theory of accounting]. Kiev [in Ukrainian].
3. Butynets', F. F. (2000). *Teoriia bukhhalters'koho obliku* [Theory of accounting] (2nd ed.). Zhytomyr: ZhITI [in Ukrainian].
4. Bradul, O. M. & Ukhova, I. M. (2018). Optimal Balance Sheet Structure as a Prerequisite to the Financial Stability of the Enterprise. *Modern Economics*, 12(2018), 12-20. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V12\(2018\)-02](https://doi.org/10.31521/modecon.V12(2018)-02).
5. Kyrejtsev, H. H. (1992). *Funktsyy ucheta v mekhanizme upravleniya sel'skokhoziajstvennym proizvodstvom* [Accounting functions in the mechanism of agricultural production management]. Kiev: Yzdatel'stvo USKhA [in Russ.].
6. Kuzhel'nyj, M.V. & Linnyk, V. H. (2001). *Teoriia bukhhalters'koho obliku* [Theory of accounting]. Kiev: KNEU [in Ukrainian].
7. Lovins'ka, L. H. (2006). *Otsinka v bukhhalters'komu obliku* [Theory of accounting]. Kiev: KNEU [in Ukrainian].
8. Maliuha, N. M. (1998). *Otsinka v bukhhalters'komu obliku: teoriia, praktyka, perspektyvy* [Assessment in Accounting: Theory, Practice, Perspectives], Zhytomyr: ZhITI [in Ukrainian].
9. Naumchuk, O. A. (2005). Property, plant and equipment: accounting techniques and accounting policies (Abstract of Ph.D. Thesis). Global economy. Kyiv: Taras Shevchenko National University of Kyiv [in Ukrainian].
10. Nashkers'ka, H. V. (2008). Types of ratings and their use in the enterprise accounting system. *Visnyk L'viv's'koho universytetu*, 40, 176-181 [in Ukrainian].
11. Cabinet of Ministers of Ukraine (2000). Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 7 "Osnovni zasoby". Retrieved from <http://vvv.zakon.rada.gov.ua/tsgi-bin/lavs/main.tsgi?nreg=z0288-00> [in Ukrainian].
12. Bonem, M. (2008). *Prymenenie MSFO* [Application of IFRS], Al'pyna Moscow: Byznys Buks [in Russ.].
13. Rozenberh, M. Y. (1923). About correct balance accounting. *Vestnyk schetovodstva*, 3-4, 6-11 [in Russ.].
14. Sokolov, Ya. V. (1985). *Ystoriya razvytyia bukhhalterskoho ucheta* [History of accounting development]. Moscow: Fynansy y statystyka [in Russ.].
15. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teoryy bukhhalterskoho ucheta* [Basics of accounting theory]. Moscow: Fynansy y statystyka [in Russ.].
16. Sokolov, Ya. V. (1991). *Ocherky po ystoriy bukhhalters'koho ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow: Fynansy y statystyka [in Russ.].
17. Sukhareva, L. O. & Chmykhalo, L. V. (2001). *Balansove uzahal'nennia informatsii: metodolohiia i metodyka* [Balance information generalization: methodology and methodology]. Donetsk: Nord-komp'iuter [in Ukrainian].
18. Oleksiienko, L. P. & Shumejlo, O. Ya. (2002). *Suchasnyj tлумachnyj slovnyk ukrains'koi movy* [Modern Dictionary of Ukrainian]. Kyiv: Kobza [in Ukrainian].
19. Tkach, V. Y. & Tkach, M. V. (1991). *Mezhdunarodnaia sistema ucheta y otchetnosti* [International accounting and reporting system]. Moscow: Fynansy y statystyka [in Russ.].
20. Khendryksen, E. S. & Van Breda, M. F. (2000). *Teoriya bukhhalterskoho ucheta* [Theory of accounting]. Moscow: Fynansy y statystyka [in Russ.].

