

ОБЛІКОВА ОЦІНКА АКТИВІВ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ ПРОЦЕСІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті автором розглянуто сучасну вітчизняну і міжнародну нормативну базу, яка формує правила оцінки активів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в Україні. Визначено наявність нерозривного зв'язку активів і процесів господарської діяльності на підприємствах. Активи впродовж життя на підприємстві змінюють свою вартість при переході з однієї форми в іншу. Доведена необхідність теоретичного обґрунтування справедливої вартості як однієї з можливих і фактично застосовуваних видів оцінки вартості активів в процесі їх кругообігу на підприємствах, не зважаючи на пріоритетність оцінки за історичною собівартістю. В роботі приведені особливості використання нових термінів «ціна входження», «ціна виходу» у зв'язку з прийняттям Міжнародного стандарту фінансової звітності 13 «Справедлива вартість».

Ключові слова: активи, оцінка, справедлива вартість, історична вартість, вартість активів, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Тимощенко Юлія

УЧЕТНАЯ ОЦЕНКА АКТИВОВ ПРИ ОТОБРАЖЕНИИ ПРОЦЕССОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье автором рассмотрена современная отечественная и международная нормативная база, которая формирует правила оценки активов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине. Определено наличие неразрывной связи активов и процессов хозяйственной деятельности на предприятиях. Активы в течение жизни на предприятии меняют свою стоимость при переходе из одной формы в другую. Доказана необходимость теоретического обоснования справедливой стоимости как одной из возможных и фактически применяемых видов оценки стоимости активов в процессе их кругооборота на предприятиях, несмотря на приоритетность оценки исторической себестоимости. В работе приведены особенности

использования новых терминов «цена вхождения», «цена выхода» в связи с принятием Международного стандарта финансовой отчетности 13 «Справедливая стоимость».

Ключевые слова: активы, оценка, справедливая стоимость, историческая стоимость, стоимость активов, международные стандарты финансовой отчетности.

Timoshchenko Yuliya

ACCOUNTING ESTIMATES OF ASSETS OF TO DISCRAB PROCESSES OF ENTERPRISE

In the article author examined current national and international regulatory framework, which forms the rules of valuation of assets in accounting and financial reporting in Ukraine. Determined existence indissoluble connection assets with processes of economic activity in the enterprise. Assets of the company changes its value during when moving from one form to another. The necessity of a theoretical study of fair value as one of the possible and actually used types of valuation in their circulation enterprises, regardless of the priority evaluation at historical cost. At this work the features of the new use of the terms «price of entry», «exit price» in connection with the adoption of International Financial Reporting Standard 13 «Fair value».

Keywords: asset valuation, fair value, historical value, assets, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Функціонування підприємств України останні роки здійснюється у вкрай ризикованому середовищі, яке так характеризується у зв'язку з нестабільним фінансовим та політичним станом як в країни, так і в світі. Керування бізнесом в таких умовах потребує особливих вмінь і зусиль. Прийняття ефективних рішень можливе лише за наявності оперативної та достовірної інформації про стан справ на власному підприємстві, у конкурентів, у потенційних інвесторів тощо. Особливої уваги заслуговує інформації про вартість активів, оскільки вона формується під впливом професійного судження людини, яка визначає їх вартість на дату складання балансу. Такі судження можуть стосуватись, наприклад, методів оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів, нарахування

амортизації, прийняття рішень щодо здійснення переоцінки основних засобів, нематеріальних активів та інш. Тому теоретичні аспекти облікової оцінки активів підприємств при відображенні процесів їх господарської діяльності потребують подальшого розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З початку реформування національної системи бухгалтерського обліку відмічається активізація наукових публікацій, дисертаційних досліджень з проблем оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку. Теоретичні та практичні аспекти облікової оцінки були висвітлені в публікаціях як вітчизняних так і зарубіжних вчених, таких як Бернстайн Л., Бланк І., Богата І., Голов С., Ісаєв Д., Малюга М., Нідлз Б., Качалін В., Ковальов В., Коршикова Р., Ловінська Л., Супрунова І., Соколов Я., Сопко В., Урбан Н., Шорт Д., Яремко І. та іншими авторами.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на актуальність і достатньо широке вивчення питань оцінки, зміна умов господарювання та оновлення нормативної бази потребують детального розгляду проблем та дискусійних аспектів облікової оцінки вартості активів при відображенні процесів господарської діяльності підприємств.

Цілі статті. Метою даного дослідження є систематизація нормативної бази, обґрунтування теоретичних засад облікової оцінки вартості активів при відображенні процесів господарської діяльності, визначення стану та перспективи практичного застосування МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

Основний матеріал дослідження. Відомо, що господарська діяльність підприємств реалізується у процесах постачання, виробництва та реалізації з метою отримання прибутку. Неможливо сформувати підприємство, яке б не володіло активами. Оскільки, відповідно до чинного законодавства з обліку, саме вони є ресурсами використання яких має привести, до отримання економічних вигод.

Предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємств з фінансової точки зору, тобто не сама господарська діяльність та її окремі господарські операції у фізичному розумінні, а вартісна оцінка змін структури та розмірів господарських засобів, прибутку, статутного капіталу, заборгованості тощо в результаті господарської операції. Серед об'єктів бухгалтерського обліку

вирізняти такі, що забезпечують та складають господарську діяльність підприємства. До об'єктів, що забезпечують господарську діяльність підприємства, відносяться його господарські засоби – активи, а також джерела їх утворення. До об'єктів, що складають господарську діяльність підприємства, відносяться господарські процеси та результати від їх здійснення [1, с. 38-39, 42].

Одним з напрямків державного контролю та нагляду за господарською діяльністю суб'єктів господарювання, з визначених Господарським Кодексом України, є «збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей суб'єктами господарських відносин – за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності» [2]. Це дає підстави стверджувати про загальнодержавне значення якості інформації про активи, яка формується на підприємствах і відображається не лише у фінансовій звітності, а й у поточному обліковому процесі. Виконання даного завдання досягається шляхом встановлення вимог щодо суб'єктів господарювання «вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [2].

Дані про активи, що наводяться у фінансовій звітності та у реєстрах оперативного обліку представляються, здебільшого, у вартісному вираженні. Крім того, важливо відмітити, що відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним з інструментів забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств є інвентаризація активів, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка [3].

Ловінською Л. визначено, що функція оцінки впливає із її сутності і полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнювати різномірні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і фінансовій звітності [3].

Оцінка, на думку Маренича Т., в бухгалтерському обліку є:

- загальним вимірником всіх господарських засобів, джерел, процесів;

- складовою методу бухгалтерського обліку;
- базовим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- передумовою функціонування інших елементів методу бухгалтерського обліку;
- вираженням інституціональних інтересів інституціональних груп національного й глобального масштабу [4].

На наш погляд, саме оцінка займає важливе місце в визначенні достовірної інформації, щодо неї згаданий Закон має ряд застережень, які викладені у формі основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [3].

Зазначені принципи прямо встановлюють правила формування вартості об'єкту обліку. Разом з тим, ще наявні принципи, які опосередковано впливають на облікову оцінку вартості активів. Один з них – принцип «єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці» [№996]. Це означає, що в вітчизняному бухгалтерському обліку і фінансовій звітності вся інформація обов'язково відображається у національній валюті – гривні.

Крім того, принцип послідовності також суттєво впливає на застосовувані облікові оцінки оскільки його зміст полягає в тому, що передбачається «постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності». Оскільки облікова політика це – «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством

для складання та подання фінансової звітності», а ми довели, що чотири з десяти принципів прямо пов'язані з обліковою оцінкою, а отже і даний принцип також має суттєвий вплив на облікову оцінку активів. Тому можемо стверджувати, що п'ять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності впливають на облікову оцінку вартості активів.

Активи суб'єктів господарювання знаходяться у постійному кругообігу, переходять з однієї форми в іншу, тобто беруть безпосередню участь у господарських процесах підприємства: придбанні, виробництві, реалізації. На кожному етапі одним з завдань бухгалтерського обліку є визначення вартості придбаних, внесених у статутний капітал, створених, виготовлених, обмінаних, виявлених при інвентаризації, отриманих у подарунок чи іншим шляхом активів.

В Україні, як зазначалось вище, визначена пріоритетною оцінка за історичною (фактичною) собівартістю. Разом з цим в практиці вітчизняних підприємств достатньо широко застосовуються й інші види вартості – теперішня, справедлива, ліквідаційна тощо. Як правило, за цими видами вартості оцінка здійснюється на дату балансу.

Гармонізація національних стандартів бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та прийняття у липні 2012 р. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» надають справедливій вартості ще більшого значення. Слід зазначити, що й саме значення терміну змінено. Так, раніше МСФЗ та МСБО визначали справедливу вартість як суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [6]. З набуттям чинності МСФЗ 13 справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки [7].

Даний стандарт описує порядок визначення справедливої вартості при первісному визнанні. Зазначається, що коли придбано актив в операції обміну такого актива, ціна операції – це ціна, сплачена за придбання актива (тобто ціна входження). З протилежного боку, справедлива вартість актива – це ціна, яка була б отримана за продаж актива (тобто ціна виходу).

Підприємства не обов'язково продають активи за цінами,

сплаченими при їх придбанні. У багатьох випадках ціна операції дорівнюватиме справедливій вартості. Наприклад, це може бути у випадку, коли на дату операції операція придбання актива відбувається на ринку, на якому актив був би проданий.

Визначаючи чи дорівнює справедлива вартість при первісному визнанні ціні операції, згідно з МСФЗ 13, суб'єкт господарювання має врахувати всі чинники, характерні для даної операції та актива. Наприклад, чи не відбувається дана операція під тиском, або чи не вимушений продавець прийняти ціну в операції, зазнаючи фінансових труднощів [7].

Крім того щодо первісного визнання об'єктів за справедливою вартістю слід пам'ятати, що якщо інший МСФЗ вимагає або дозволяє суб'єктові господарювання оцінювати актив за справедливою вартістю, і ціна операції відрізняється від справедливої вартості, то суб'єкт господарювання визнає отриманий в результаті прибуток або збиток у прибутку або збитку, окрім випадків, коли такий МСФЗ передбачає інше.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, справедлива вартість стає видом вартості, яка застосовується при придбанні, реалізації та й далі використовується при формуванні інформації про активи на дату балансу. Оперувати виключно історичною (фактичною) собівартістю залишається можливим, на нашу думку, лише на етапі виробництва.

Отже, набуття чинності МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» має вплинути не лише на практику діяльності суб'єктів господарювання при формуванні інформації про вартість активів на всіх етапах їх кругообігу, а й спонукає наукові кола до досліджень стосовно співвідношення історичної і справедливої вартості, а також набуття широкого вжитку в бухгалтерському обліку нових термінів щодо справедливої вартості – «ціна входження», «ціна виходу».

Література

1. Ждан В. І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В. І. Ждан, Є. Б. Хаустова, І. В. Колос, О. С. Бондаренко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 384 с.

2. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1448174314710527> – (18 квітня 2016р.)

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1447915476796801> – (18 квітня 2016р.)

4. Ловінська Л. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Людмила Геннадіївна Ловінська . – Київ : 2007 . – 29 с.

5. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 19-25

6. МСБО 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] // сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014 – (18 квітня 2016р.)

7. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» // [Електронний ресурс] // сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068/print1454672747016258 – (18 квітня 2016р.)

1. Zhdan V. I. Teoriya bukhhalters'koho obliku: navch. posib. / V. I. Zhdan, Ye. B. Khaustova, I. V. Kolos, O. S. Bondarenko. – K.: Tsentr navchal'noyi literatury, 2006. — 384 s.

2. Hospodars'kyy Kodeks Ukrayiny vid 16 sichnya 2003 roku # 436-IV [Elektronnyy resurs] / Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1448174314710527> – (18 kvitnya 2016r.)

3. Pro bukhhalters'kyu oblik ta finansovu zvitnst' v Ukrayini : Zakon Ukrayiny vid 16 lypnya 1999 roku # 996-XIV [Elektronnyy resurs] / Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1447915476796801> – (18 kvitnya 2016r.)

4. Lovins'ka L. Otsinka v suchasniy systemi bukhhalters'koho obliku pidpryyemstv Ukrayiny : avtoref. dys ... d-ra ekon. nauk: 08.00.09 / Lyudmyla Hennadiyivna Lovins'ka . – Kyuyiv : 2007 . – 29 s.

5. Marenych T. H. Otsinka v bukhhalters'komu obliku / T. H. Marenych // Visnyk Kharkivs'koho natsional'noho tekhnichnoho

universytetu sil's'koho hospodarstva imeni Petra Vasylenka. – 2014. – Vyp. 150. – S. 19-25

6. MSBO 16 «Osnovni zasoby» [Elektronnyy resurs] // sayt Verkhovnoyi Rady Ukrayiny. – Rezhym dostupu: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014 – (18 kvitnya 2016r.)

7. MSFZ 13 «Otsinka spravedlyvoyi vartosti» // [Elektronnyy resurs] // sayt Ministerstva finansiv Ukrayiny. – Rezhym dostupu: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068/print1454672747016258 – (18 kvitnya 2016r.)

Рецензент: Слободяник Ю.Б., д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Одеський національний економічний університет

11.05.2016

УДК 336.242

Чумак Надія

ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ АНТИМОНОПОЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТОВАРНИХ РИНКІВ У ВІДКРИТІЙ ЕКОНОМІЦІ

Стаття присвячена інституційним засадам антимонопольного регулювання товарних ринків у відкритій економіці. Здійснено оцінку стану конкурентного середовища в Україні. Визначено роль антимонопольного регулювання як елементу системи економічної безпеки держави. Досліджено зниження порогу монополізації товарних ринків. Встановлено, що антимонопольне регулювання є цілеспрямованою діяльністю здійсненою на підставі та в межах, що допускаються чинним законодавством, щодо встановлення та реалізації правил ведення економічної діяльності на товарних ринках з метою захисту добросовісної конкуренції та забезпечення ефективності ринкових відносин. Обґрунтовано заходи інституціональних перетворень в сфері антимонопольного