

УДК 657.336.1

Кравченко О.В.

КОНЦЕПЦІЯ ОЦІНКИ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: МЕТОДИЧНЕ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Стаття присвячена дослідженню концептуальних аспектів оцінки активів бюджетних установ. Розглянуто сучасну практику оцінки активів у вітчизняному та міжнародному обліку. Визначено основні проблеми та функції оцінки. Систематизовано інформацію про види вартісної оцінки та первісної вартості активів. Досліджено питання визначення справедливої вартості та методу проведення переоцінки активів.

Ключові слова: оцінка, активи, дата оцінки, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінка, визнання, бюджетні установи.

Постановка проблеми. Важливим аспектом бухгалтерського обліку є надання подіям господарської діяльності грошової оцінки. Концепція оцінки суттєво впливає на систему аналітичних показників, визначаючи вартість елементів фінансової звітності, дає змогу отримати узагальнене уявлення про майновий стан та результати діяльності, є необхідною умовою визнання активів і пасивів, здійснюється з допустимою точністю та обачністю.

До введення в дію у 2015 р. нових нормативних активів – НП(С)БОДС [1] – питання бухгалтерського обліку бюджетних установ жорстко регулювалось державою через встановлення єдиних правових та методичних основ в умовах фактичної відсутності альтернативного вибору щодо способів ведення обліку. Сьогодні відбувається переосмислення сутності оцінки, змінюється її розуміння і значення у зв'язку з впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору через розширення її функцій, різноманіття видів та методик розрахунку в напрямі зростання ролі в цьому процесі самих установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У колі наукових інтересів різних фахівців перебуває організація і методика бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Цим дослідженням присвячені праці таких вчених, як: П. Атамас, Р. Джога, Л. Гуцайлюк, Л. Ловінська, С. Свірко, І. Ткаченко та ін. Проте питання, присвячені новим методологічним підходам до оцінки активів, потребують поглиблення досліджень у цій сфері.

Формулювання цілей статті. Дослідження концептуальних аспектів оцінки активів у вітчизняній та міжнародній практиці установ державного сектору, порівняльний аналіз відмінностей, визначення актуальних проблем, пошук шляхів їх вирішення.

Опис основного матеріалу дослідження. Введення стандартів передбачає низку системних змін на державному рівні, що зачіпають

законотворчі, кадрові, технологічні та внутрішні процеси. Нові підходи до оцінки увійшли у практику бюджетних установ України через впровадження НП(С)БОДС, побудованих на основі МСФЗДС [2], максимально наближених до діючих стандартів бухгалтерського обліку підприємств. В стандартах наведено: загальні положення, включаючи цілі та якісні характеристики інформації, основні визначення, загальні вимоги, інші положення. Також додатково з метою розкриття певних проблемних аспектів були розроблені Методичні рекомендації, зокрема, для основних засобів, нематеріальних активів, запасів, облікової політики [3]. В них більш докладно висвітлюються питання визнання та визначення вартості зазначених об'єктів обліку.

Все це певною мірою призвело до утворення додаткових методичних та організаційних проблем. Серед них: формування первісної вартості; проблеми складності застосування різних оцінок; визначення справедливої вартості; облік знецінення активів; формування залишкової вартості [4]. Успішне розв'язання названих проблем дозволить забезпечити адекватне грошове вираження відносної корисності активів і конструктивність оцінювання соціально-економічної ефективності діяльності суб'єкта державного сектору.

Оцінка як складова методу бухгалтерського обліку бере участь у формуванні обліково-економічної інформації на всіх етапах облікового процесу, починаючи із складання первинного документа і завершуючи бухгалтерською звітністю [5]. Можна виділити такі функції оцінки: визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; основний інструментарій визначення вартості капіталу; створення відповідних якісних характеристик облікової інформації; забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності; прогнозування з використанням модифікацій майбутньої оцінки; обчислення економічного ефекту діяльності суб'єкта в процесі управління в результаті взаємодії із зовнішнім і внутрішнім середовищем.

Обрання методичних підходів до оцінки залежить від моменту оцінки – дати. Оцінка проводиться на:

© Кравченко Олена Володимирівна, к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Інститут бізнес-технологій «УАБС СумДУ», м. Суми, e-mail: yudil@yandex.ru

- дату вступу у володіння – отримання права власності на майно;
- дату, зазначену у відомості згідно з даними інвентаризації, – оцінка окремих видів майна у відповідних випадках (дооцінка, уцінка, розкращення, недостачі тощо) на певні дати протягом звітного року;
- звітну дату – оцінка майна станом на 31 грудня звітного року;
- дату виходу з володіння – передачі права власності на майно.

Передбачено також можливість перегляду облікових оцінок у разі зміни обставин, на яких вони базувалися, або якщо отримана додаткова інформація чи настала певна подія [1].

Запроваджені зміни значно розширили спектр методичних та організаційних підходів до оцінки активів, заснованих на дотриманні основних вимог: реальності, доречності, своєчасності, єдності, обачності.

Слід нагадати, що до прийняття стандартів бюджетні установи проблем з визнанням та визначенням вартості об'єктів обліку не мали. Так, об'єкти визнавалися «автоматично» з одночасною постановкою їх на облік. В обліку формувалися первісна, балансова, залишкова, відновлювальна, справедлива вартості. Первісна вартість – вартість, що історично склалася в результаті здійснення фактичних видатків на придбання, спорудження та виготовлення об'єктів (при цьому первісна вартість формувалася виключно без врахування всіх додаткових прямих витрат, що занижувало їх вартість та розмір власного капіталу установ); балансова вартість – вартість, за якою активи включаються до балансу; відновлювальна вартість – нова вартість об'єкта, отримана після перегляду первісної вартості внаслідок проведення подальшої переоцінки; залишкова вартість – первісна (переоцінена) вартість необоротного активу за вирахуванням суми накопиченого зносу.

Така ситуація принципово не відповідала діючій вітчизняній практиці суб'єктів господарювання та встановленим міжнародним вимогам.

Принципи підготовки та складання фінансової звітності за МСФЗДС передбачають чотири можливих підходи до оцінки елементів фінансової звітності:

- історичну вартість – активи обліковуються за величиною грошей і грошових еквівалентів, сплачених при придбанні, або, іншими словами, за справедливою вартістю на момент придбання;

- поточну ринкову вартість – активи обліковуються за величиною грошових коштів чи грошових еквівалентів, які необхідні, щоб придбати активи в даний момент;

- вартість реалізації – активи обліковуються за величиною грошових коштів чи грошових еквівалентів за мінусом витрат на реалізацію, ця операція повинна бути здійснена в звичайні терміни реалізації для оцінюваного активу;

- теперішню вартість – активи оцінюються за вартістю майбутніх чистих вхідних грошових потоків, які будуть створені при використанні активу при звичайних умовах ведення бізнесу [2].

Також необхідно перевірити відповідність елементів фінансової звітності визначенню та критеріям визнання.

Оновлена НП(С)БОДС вітчизняна методологія обліку дає можливість вибору оптимального варіанту оцінки активів організації, що дозволяє найточніше провести грошовий вимір, з дотриманням відповідних умов: можливості ідентифікації та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена (табл. 1).

Таблиця 1

Види вартісної оцінки активів

Види вартості	Визначення вартості	Обставини оцінки
первісна вартість	історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів;	придбання, утримання, вибуття
балансиова вартість	вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;	утримання
залишкова вартість	різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою накопиченого зносу;	утримання, вибуття
переоцінена вартість	вартість активів після їх переоцінки;	утримання, вибуття
ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією);	вибуття
справедлива вартість	сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами;	придбання, утримання, вибуття
умовна вартість	вартість активів (за відсутності активного ринку), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини (музейні фонди);	придбання, утримання, вибуття

чиста вартість реалізації необоротного активу	справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію;	утримання, вибуття
чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;	утримання, вибуття
середньозважена собівартість	проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів;	вибуття
собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів;	вибуття
ідентифікована собівартість	запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.	вибуття

*Джерело: складено на підставі НП(С)БОДС та Методичних рекомендацій [1; 3]

Використання вказаних видів вартості установами держсектору дозволить забезпечити підходи релевантності до формування облікової інформації, враховуючи якісні вимоги. Такі концептуальні зміни в оцінці активів державного сектору відповідають діючій міжнародній практиці, а також сприяють конвергенції положень бюджетного та комерційного обліку.

Історична вартість є базовою оцінкою бухгалтерського обліку, створює умови для контролю відтворення капіталу в його грошовій формі, а також впливає на розмір власного капіталу

бюджетних установ, дозволяє оцінити ефективність процесу відтворення шляхом визначення фінансового результату як приросту капіталу у його грошовій формі.

Дослідження методичних прийомів визначення первісної вартості при визнанні активу залежать від виду останнього та шляху надходження. Вид активу впливає на склад витрат, які включаються у первісну вартість; спосіб надходження – підхід до обчислення первісної вартості.

Кожен об'єкт бухгалтерського обліку має специфічні особливості оцінки (табл. 2).

Таблиця 2

Первісна оцінка активів у розрізі способів надходження

Спосіб надходження	Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи)	Оборотні активи (запаси)
Придбання за плату	Первісна вартість включає суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків), включаючи всі інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням, доведенням засобів до стану, у якому вони придатні для використання.	Первісна вартість включає суми, що сплачуються постачальнику, транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати.
Самостійне виготовлення	Первісна вартість – собівартість виробництва.	Первісна вартість – собівартість виготовлення (зменшена на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що залишена для власного споживання).
Отримання безоплатно від фізичних та юридичних осіб	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат.	

Продовження таблиці 2

Отримання безоплатно від суб'єктів державного сектору	Первісна вартість є первісною (переоціненою) вартістю активів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, у разі відсутності достовірної інформації первісна вартість визначається як справедлива на дату отримання.	Первісна вартість є балансовою вартістю запасів установи, що їх передала, з урахуванням всіх витрат.
Отримання у результаті обміну на інший актив	Первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів (якщо вона дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування).	Первісна вартість є балансовою вартістю переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу, то первісною вартістю отриманих запасів є справедлива. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Придбані в обмін на неподібні запаси оцінюються за справедливою вартістю отриманих.

*Джерело: складено на підставі НП(С)БОДС та Методичних рекомендацій [1; 3]

В міжнародній практиці використовують дві моделі для обліку необоротних активів: модель обліку за собівартістю (за історичною вартістю, є традиційною) і за переоціненою вартістю (справедлива вартість на дату переоцінки) [2].

Справедлива вартість є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами [6]. Можливість її використання обмежена наступними чинниками: відсутністю методичного механізму формування справедливої вартості, недоступністю інформації щодо вартості певних видів активів на активному ринку, браком досвіду практикуючих бухгалтерів-

бюджетників. Проте, на нашу думку, використання справедливої вартості як обов'язкового методу оцінки дозволить формувати більш достовірну інформацію про реальну поточну вартість активів, відобразити у звітності інформацію про них з перспективою отримання доходу від їх утримання. Вважаємо, що доцільно розробити конкретний стандарт для формування справедливої вартості.

Вартість об'єктів, визнаних в бухгалтерському обліку, може змінюватися в процесі використання, що вимагає періодичного уточнення їх балансової оцінки шляхом проведення переоцінки (рис. 1).



Рис. 1. Порядок оцінки активів на дату балансу

*Джерело: складено автором

Остаточне рішення про проведення переоцінки приймається керівником установи за умови відповідності критерію суттєвості. Результат цієї процедури впливає на: збільшення капіталу в

дооцінках, якщо це дооцінка залишкової вартості; витрати звітного періоду, якщо – уцінка. Слід також враховувати, якщо дооцінці передувала уцінка, то сума дооцінки визнається доходами

установи у сумі, що не перевищує суми попередньої оцінки, із зарахуванням до капіталу в дооцінках звітного року; в протилежному випадку (оцінці передувала дооцінка) суму оцінки відносять на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки. А різницю між сумою оцінки і дооцінки включають до складу витрат звітного періоду. Оцінку для визначення справедливої вартості проводить виключно суб'єкт оціночної діяльності, а видатки на проведення відносять на поточні видатки установи.

В цілому, з метою уникнення можливих проблем при визначенні вартості об'єктів, суб'єкт держсектору в Наказі про облікову політику повинен детально розкрити інформацію про пріоритетні методи оцінки активів в розрізі якісних і кількісних характеристик. Якісні оцінки забезпечать визначення

критеріїв визнання, інформаційну основу для оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту. Вартісні – вимірювання вартості об'єктів (активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та результатів виконання кошторису).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволило виявити пріоритетні напрями вдосконалення організації та методики оцінки активів бюджетних установ. Обґрунтований вибір базової оцінки сприятиме формуванню єдиних підходів до подання достовірної облікової та звітної інформації установ бюджетного сектору. Подальшого наукового пошуку потребують питання застосування оцінки активів за справедливою вартістю (уточнення сутності, порядок визначення, законодавче регулювання).

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору МФБ 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461524/>
4. Дружиловская Э.С. Проблемы оценки нематериальных активов в российском и международном учете общественного сектора [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://отрасли-права.рф/article/13679>
5. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
6. Справедливая стоимость МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://msfo-dipifr.ru/spravedlivaya-stoimost-msfo-ee-ispolzovanie-dlja-otcenki-stoimosti-aktivov-ifrs-13/>

REFERENCES

1. Natsional'ni polozhennia (standarty) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori [National Accounting Standard for public sector]. (2010, October 12). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>. [in Ukrainian].
2. Mizhnarodni standarty bukhhalters'koho obliku dlia derzhavnoho sektoru MFB 2003 r. [International accounting standards for the public sector]. (2003, October 10). minfin.gov.ua. Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80. [in Ukrainian].
3. Metodychni rekomendatsii z bukhhalters'koho obliku sub'iektiv derzhavnoho sektoru [Methodical recommendation for public sector]. (2015, January 23) : golovbukh.ua Retrieved from <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461524/> [in Ukrainian].
4. Druzhyl'ovskaia E.S. (2013). Problemy otsenky nemateryal'nykh aktyvov v rossijskom y mezhdunarodnom uchetе obschestvennoho sektora [Problems of valuation of intangible assets in the Russian and international accounting public sector]. otrasly-prava.rf. Retrieved from <http://отрасли-права.рф/article/13679> [in Russian].
5. Lovins'ka L.H. (2006). Otsinka v bukhhalters'komu obliku [Evaluation in accounting] Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
6. Spravedlyvaia stoymost' MSFO. [The fair value of ISFR] msfo-dipifr.ru. Rezhym dostupu : Retrieved from <http://msfo-dipifr.ru/spravedlivaya-stoimost-msfo-ee-ispolzovanie-dlja-otcenki-stoimosti-aktivov-ifrs-13/> [in Russian].