

УДК 657.1

Чудовець В.В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

## **НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

У статті досліджено достатність нормативної бази з оцінки справедливої вартості в бухгалтерському обліку в Україні. Автор на основі вивчення нормативних актів з обліку та практики застосування оцінки виділяє проблеми відсутності уніфікованих підходів до оцінки справедливої вартості, ефективних методів визначення справедливої вартості та пропонує напрямки їх вирішення.

Ключові слова: оцінка, справедлива вартість, бухгалтерський облік, фінансова звітність, нормативне забезпечення.

Chudovets V.

## **NORMATIVE PROVIDING OF ESTIMATION OF FAIR VALUE OF OBJECTS BOOK-KEEPING**

In the article research of the normative providing of estimation of fair value is conducted in Ukraine, which two basic problems are selected as a result of – to expedience of application of fair value in a record-keeping (methodological level) and absence of rational method of determination of fair value (practical level).

By an author also grounded existence of two groups of registration estimations: the first includes estimations which can be certain from information of current record-keeping is a primitive cost, liquidating value, remaining cost, net realization cost, present cost, amortized prime price of financial investment; estimations which needs the special knowledges or bringing in of experts – fair value, over-estimated cost, net realization cost, net cost of realization, sum of the expected compensation behave to the second.

In-process certainly necessity of forming of the unique compatible going near the estimation of fair value in a record-keeping.

Keywords: estimation, fair value, record-keeping, financial reporting, normative providing.

Чудовець В.В.

## **НОРМАТИВНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОЦЕНКИ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ**

В статье исследовано достаточность нормативной базы из оценки справедливой стоимости в бухгалтерском учете в Украине. Автор на основе изучения нормативных актов из учета и практики применения оценки выделяет

проблему отсутствия унифицированных подходов к определению справедливой стоимости, эффективных методов оценки справедливой стоимости, и предлагает направления их решения.

Ключевые слова: оценка, справедливая стоимость, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, нормативное обеспечение.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями.** Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та статей фінансової звітності є ключовою умовою забезпечення користувачів якісною інформацією для ефективного управління суб'єктом господарювання. Однак, зміна умов ринку часто зумовлює суттєву зміну вартості облікових об'єктів, що вимагає формування обґрунтованої методики визначення їх реальної (справедливої) вартості. Наявність наукової дискусії з питань визначення справедливої вартості та практична значимість означеної проблеми, зумовлюють необхідність її подальшого розкриття.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питання теорії та практики оцінки в бухгалтерському обліку завжди були в центрі наукових досліджень. В останні роки над даною проблематикою працювали такі вчені, як Белова І.В., Голов С.Ф., Кірейцев Г.Г., Коренева І.В., Макаренко І.О., Малюга Н.М., Цал-Цалко Ю.С. та інші. Проте, на сьогоднішній день залишаються невирішеними проблеми нормативного та методичного забезпечення оцінки справедливої вартості, визначення принципів та меж її застосування.

**Цілі статті.** Метою цього дослідження є визначення проблем нормативного забезпечення оцінки справедливої вартості об'єктів бухгалтерського обліку в Україні та надання пропозицій щодо їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** За трактуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [10]. Основними видами оцінок при цьому є: первісна вартість, справедлива вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, переоцінена вартість, чиста реалізаційна вартість, теперішня вартість, амортизована

собівартість фінансової інвестиції, чиста вартість реалізації, сума очікуваного відшкодування тощо.

Всі ці оцінки можна поділити на дві групи:

1) перша включає оцінки, які можуть бути визначені з даних поточного бухгалтерського обліку – первісна вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, чиста реалізаційна вартість, теперішня вартість, амортизована собівартість фінансової інвестиції,

2) до другої відносяться оцінки, які потребують спеціальних знань або залучення експертів – справедлива вартість, переоцінена вартість, чиста реалізаційна вартість, чиста вартість реалізації, сума очікуваного відшкодування.

Особливе місце в другій групі, враховуючи частоту застосування відповідно до П(С)БО, займає справедлива вартість. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [9], справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Однак, крім наведеного визначення, національні стандарти обліку не містять методики розрахунку справедливої вартості, що значно ускладнює, а то й унеможлиблює її застосування на практиці.

В окремих випадках визначення справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку передбачено законодавство про здійснення оціночної діяльності в Україні. Однак, у відповідності до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [3], проведення оцінки майна для цілей бухгалтерського обліку є обов'язковим лише у випадку переоцінки основних фондів.

Вимоги Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» (далі – Національний стандарт №1) [8] фактично унеможливають самостійне визначення суб'єктами господарювання справедливої вартості. Зокрема, відповідно до пункту 22 цього стандарту, залишкова вартість заміщення (відтворення) як база оцінки визначається із застосуванням витратного підходу і використовується для проведення оцінки спеціалізованого майна, у тому числі для ведення бухгалтерського обліку з метою визначення його справедливої вартості згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Якщо умови угод щодо спеціалізованого майна, для укладання яких проводиться

оцінка, відповідають вимогам, що висуваються для визначення ринкової вартості, залишкова вартість заміщення (відтворення) може дорівнювати їх ринковій вартості. Із цього можемо зробити висновок про необхідність спеціальних професійних знань для проведення оцінки.

Пункт 33 Національного стандарту №1 встановлює наступні принципи оцінка майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому цим та іншими національними стандартами;

- справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості заміщення (відтворення);

- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з цим Стандартом;

- надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення.

Однак, наявність зазначених принципів сама по собі вирішує головну проблему облікової оцінки – відсутність уніфікованої методики оцінки справедливої вартості. Вважаємо, що це вносить загальний суб'єктивізм у можливість забезпечення достовірності показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Крім практичної сторони складності застосування справедливої вартості існують певні проблеми методологічного характеру.

Окремі принципи формування фінансової звітності підприємства, передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] містять критерії облікових оцінок. Так принцип «історичної (фактичної) собівартості», передбачає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Згідно з принципом «обачності», методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати

заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Наявність цих двох принципів, на нашу думку, вже свідчить про певну суперечність, оскільки неможливо на практиці неможливо забезпечити обачність оцінки об'єктів обліку, використовуючи виключно історичну (фактичну) собівартість, яка може суттєво відрізнятись від справедливої вартості.

Доречним тут є твердження Кірейцева Г.Г., про те, що справедлива вартість не в змозі бути основою облікової оцінки, як прийому квантифікації економічного відтворення, і тому не може бути основою методології вимірювання фактів господарського життя. Введення в науковий оборот та економічну практику категорії «справедлива вартість» є не більше, як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки [4].

Звернувшись до Концептуальної основа фінансової звітності [5], на принципах якої ґрунтуються міжнародні стандарти фінансової звітності, бачимо положення, які не відповідають традиціям вітчизняної школи бухгалтерського обліку, зокрема те, що великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах. Застосування ж професійного судження у вітчизняному обліку було зведено до мінімуму.

Концептуальна основа встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей. Концепції це мета, до якої прагнуть Рада й укладачі фінансових звітів. Як і для більшості цілей, бачення Концептуальною основою ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі, принаймні не у короткий термін, оскільки для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій потрібен час. Проте встановлення цілі, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для того, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

**Висновки.** Проведене дослідження нормативного забезпечення оцінки справедливої вартості в Україні дозволило виділити дві основні проблеми – дискусійність доцільності застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку (методологічний рівень) та відсутність раціональної методики визначення справедливої вартості (практичний рівень). Все це

зумовлює необхідність подальших наукових досліджень щодо формування єдиних уніфікованих підходів до оцінки справедливої вартості в бухгалтерському обліку.

1. Белова І.В. Справедлива вартість – досвід, проблеми та перспективи застосування [Текст] / І.В. Белова, О.Г. Коренева // Науковий вісник. Науки: економіка, політологія, історія. – 2011. – № 21 (146). – С.128-137.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
4. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Наукова доповідь на Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. ювілею кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного ун-ту, м. Кам'янець-Подільський. – 2009. – 27 с.
5. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
6. Макаренко І.О. Концептуальні основи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в різних системах професійних стандартів / І.О. Макаренко, А.С. Воронцова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2014. – Вип. 38. – С.181-195. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/pprbsu\\_2014\\_38\\_20.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/pprbsu_2014_38_20.pdf).
7. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
10. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99/print1408066853065241>.