

ства оформлених прав власності чи користування за договором оренди сільськогосподарських угідь. Для обчислення бази оподаткування ЄПСГ необхідно врахувати нормативно-грошову оцінку 1 га землі на поточний рік та коефіцієнт індексації, який визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Незалежно від обраної системи обліку, яка створює вплив на порядок відображення в обліку господарських операцій з нарахування та сплати ЄПСГ до бюджету, в кінцевому випадку витрати за даним податком потрапляють до складу витрат виробництва продукції рослинництва в сільському господарстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гошовська В.В. Особливості інформаційного забезпечення обліку та податкової звітності з фіксованого сільськогоспо-

дарського податку в Україні / В.В. Гошовська // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 4. – С. 3-5. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecfipr_2013_4_3.pdf.

2. Мороз Ю.Ю. Облік податкових платежів підприємства / Ю.Ю. Мороз // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 1. – С. 196-207. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ptmbo_2013_1_15.pdf.
3. Плахтій Т.Ф. Проблеми та необхідність удосконалення методичних засад обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком / Т.Ф. Плахтій // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 420-428. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnem_2012_9\(2\)_59.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnem_2012_9(2)_59.pdf).
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
5. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578.
6. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва за формою, затвердженою наказом Міністерства аграрної політики України від 26.12.2011 р. № 772.

УДК 657.44:657.421.1

Іващенко І.М.

*аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПРИ ПЕРЕВІРЦІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ

Стаття присвячена дослідженню особливостей визначення справедливої вартості необоротних активів. Розкрито процедуру оцінки необоротних активів за справедливою вартістю. Також в статті розглянуто переваги та недоліки застосування справедливої вартості на підприємствах.

Ключові слова: вартість, справедлива вартість, зменшення корисності, оцінка, оцінка, активи, необоротні активи.

Иващенко И.Н. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ПРИ ПРОВЕРКЕ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ НА УМЕНЬШЕНИЕ ПОЛЕЗНОСТИ

Статья посвящена исследованию особенностей определения справедливой стоимости необоротных активов. Раскрыта процедура оценки необоротных активов по справедливой стоимости. Также в статье рассмотрены преимущества и недостатки применения справедливой стоимости на предприятиях.

Ключевые слова: стоимость, справедливая стоимость, уменьшение полезности, оценка, активы, необоротные активы.

Ivashchenko I.M. THE DETERMINATION OF FAIR VALUE WHEN TESTING FOR IMPAIRMENT OF FIXED ASSETS

The article is devoted to the study of the determination of the fair value of fixed assets. Reveals the evaluation procedure of fixed assets at fair value. The article also discusses the advantages and disadvantages of applying fair value in enterprises.

Keywords: cost, fair value, impairment, valuation, assets, fixed assets.

Постановка проблеми. Нині, в умовах підвищеної конкуренції між виробниками, перевагу отримує той виробник, який найбільш ефективно використовує наявні у його розпорядженні ресурси. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин виробники вимушені переглянути підхід до майнового комплексу підприємства і основної його частини – необоротних активів, які безпосередньо приймають участь у виробництві, а отже їх стан і ефективність безпосередньо впливає на кінцеві результати діяльності підприємства. Одним із показників майнового потенціалу підприємства є вартість його активів. Оскільки, інвестори бажають отримати достовірну інформацію щодо реальної вартості необоротних активів підприємства, а вартість активів, відображених у звітності, істотно відрізняється від їх реальної ринкової вартості, то для вирішення даної проблеми варто використовувати справедливую вартість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями питання визначення справедливої вартості та її застосування в бухгалтерському обліку займаються багато вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як В.Ф. Палій, Л.Г. Ловінська, І. Чалий, В.Я. Соколов та інші. Проте, незважаючи на значні напрацювання авторів, визначення справедливої вартості активів залишається дискусійним і потребує подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є розкриття підходів науковців та визначення основних положень у національних та міжнародних стандартах щодо застосування справедливої вартості при перевірці необоротних активів на зменшення корисності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вартість необоротних активів, за якою вони відображаються у балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому, відповідно до принципу

обачності, в обліку повинні використовуватися такі методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів та доходів підприємства. Виходячи з цього, якщо вартість необоротних активів, за якою вони відображені в обліку відрізняється від їх реальної вартості, то вартість таких необоротних активів варто привести у відповідність до їх справедливої вартості.

Поняття справедливої вартості вперше з'явилося в американських стандартах бухгалтерського обліку на початку 90-х років, коли комітетом по стандартах бухгалтерського обліку США були випущені стандарти 105 та 107 (1991 р.), які визначали правила розкриття інформації про справедливу вартість фінансових інструментів. Стандарт 115, випущений у 1993 році, визначав правила відображення боргових і пайових цінних паперів за справедливою вартістю у звітності [1].

Рада з міжнародних стандартів фінансового обліку, наприкінці 2006 року опублікувала американський стандарт № 157 «Оцінка за справедливою вартістю», який визначає справедливу вартість як ціну, яка буде отримана від продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання в рамках звичайної угоди між учасниками ринку на визначену дату (оцінки) [12].

Деяко пізніше, в лютому 2007 року було опубліковано ще один стандарт № 159 «Оцінка фінансових активів та фінансових зобов'язань за справедливою вартістю» [13].

Поняття справедливої вартості, а також порядок оцінки об'єктів за справедливою вартістю викладені в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який було розроблено на основі американських стандартів та прийнято 13 травня 2011 року (з датою вступу в силу з 1 січня 2013 року). Цей стандарт визначає справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки [3].

До прийняття МСФЗ 13 справедлива вартість становила суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Варто зазначити, що нове поняття справедливої вартості є більш точним, оскільки визначає:

- 1) ціну, а не суму, а отже означає, що операція здійснюється на ринку;
- 2) продаж активу, а не обмін, що також притаманне активному ринку;
- 3) що це звичайна операція, а не просто операція;
- 4) операція здійснюється між учасниками ринку, тобто покупцями і продавцями;
- 5) дату оцінки, тобто дату, на яку здійснюється операція.

Таким чином, нове визначення поняття справедливої вартості є орієнтованим на активний ринок, на відміну від попереднього поняття.

Європейський Союз у Директиві № 78/660/ЕС (від 25 липня 1978 р.) визначає, що фінансова інформація повинна бути представлена користувачам перш за все правдиво і справедливо, а вже потім відповідати нормативній базі. Деяко пізніше було розроблено Директиву 2001/65/ЕС, яка вносить зміни до Четвертої та Сьомої Директиви ЄС і яка присвячена питанням оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю [11].

В Україні поняття справедливої вартості закріплено у двох стандартах П(С)БО 7 «Основні засоби» [5]

та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [6], які визначають справедливу вартість як суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Узагальнюючи підходи щодо справедливої вартості, визначені в міжнародних та національних стандартах, можна виділити такі ознаки (табл. 1).

Таблиця 1

Ознаки справедливої вартості

№ з/п	Ознака	Опис
1	Зацікавленість сторін	Покупець хоче придбати актив із власних мотивів і платити не більше ніж ринкова ціна. Продавець так само діє не із примусу і намагається досягти найоптимальнішої ціни, що є можливою за ринкових умов
2	Незалежність сторін	Сторони є рівноправними і не мають ніяких рівноправних зв'язків одна з одною, що можуть призвести до неринкової ціни
3	Обізнаність сторін	Сторони повинні володіти всією необхідною інформацією для оцінювання об'єкту про його властивості та можливості використання
4	Актуальна дата оцінювання	Транзакція має базуватися не на основі оцінювання в минулому, а на основі актуального оцінювання, яке б при цьому не передбачало продаж

Джерело: розроблено автором

У науковій літературі можна зустріти різні підходи щодо застосування оцінки за справедливою вартістю.

В.Ф. Палій зазначає, що справедлива вартість є досить умовним терміном, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість [4, с. 8].

Л.Г. Ловінська класифікує справедливу вартість як вид поточної вартості активу [2, с. 87].

І. Чалий вважає, що справедлива вартість застосовується, коли бухгалтер не може взяти на себе відповідальність за точність суми історичної оцінки або у разі відсутності об'єктивного універсального вимірника [10, с. 4].

В.Я. Соколов визначає, що справедливою оцінкою є вартість предмета на момент складання балансу [9].

Проти введення справедливої вартості виступав російський вчений В.В. Ковальов, який вважав що обов'язковою умовою справедливої вартості є наявність активного ринку. При відсутності такого ринку, справедливість вартості буде умовна, так як будуть використовуватися суб'єктивні оцінки оцінювача [7, с. 377].

Варто зазначити, що використання оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймається авторами, оскільки МСБО та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості і не мають єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовуються в бухгалтерському обліку.

До переваг справедливої вартості відносять те, що вона:

- відображає майбутні економічні вигоди;
- відображає актуальні ринкові умови;
- забезпечує порівняність вартості активів, придбаних у різний час;
- надає інвесторам об'єктивну та достовірну інформацію стосовно ринкової ситуації.

Недоліками справедливої вартості виступають:

- значні витрати на отримання інформації;

- необхідність постійної ідентифікації активного ринку;
- обмежена порівнюваність;
- неможливість здійснення безпосереднього контролю;
- складність визначення справедливої вартості, якщо відсутній активний ринок. У такому разі вартість буде залежати від суджень оцінщика або керівника підприємства та його менеджерів;
- суб'єктивізм технік встановлення вартості;
- обмежена зрозумілість;
- підходи до визначення справедливої вартості повністю співпадають із підходами до визначення ринкової вартості;
- з плином часу, багато показників, розрахованих за справедливою вартістю стануть не актуальними [8, с. 235].

Відповідно до МСФЗ 13, можна виділити чотири етапи для оцінки необоротних активів за справедливою вартістю.

На першому етапі потрібно визначити дату оцінки, сформулювати перелік необоротних активів з відображенням їх дати введення в експлуатацію, первісної та залишкової вартості на дату оцінки.

На другому етапі необхідно обґрунтувати підставу для оцінювання необоротних активів. Стандарт МСФЗ 13 пропонує концепцію найвигіднішого та найкращого використання необоротних активів.

На третьому етапі визначення справедливої вартості необоротних активів є аналіз ринку та формулювання інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів. Підприємство збирає інформацію на певному ринку з метою використання її для оцінки справедливої вартості необоротного активу, яка є основою для ієрархії справедливої вартості (рис. 1).

Виділяється три рівня ієрархії. На першому рівні перевіряється наявність цін на ідентичні активи (mark-to-market). Якщо такі ціни визначити неможливо, то на другому рівні має бути перевірено, чи є наявними ціни на аналогічні об'єкти. Причому в якості аналогічності виступають такі фактори, що визначають вартість. Якщо на перших двох рівнях не вдалося визначити справедливу вартість, то на третьому рівні здійснюється визначення на основі відповідної моделі (mark-to-model). При цьому відбувається симуляція процесу формування ціни для відповідного активу або зобов'язання і визначення ціни, яка таким чином встановилася. У складних випадках, наприклад при визначенні справедливої вартості земельних ділянок або нерухомості, рекомендується, але не вимагається залучення незалежних, кваліфікованих та досвідчених експертів оцінки вартості.

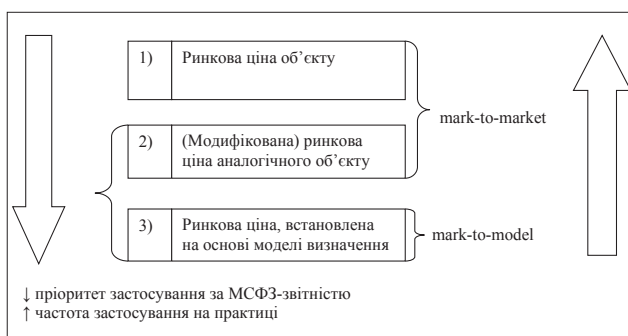


Рис. 1. Ієрархія визначення справедливої вартості

На останньому етапі оцінювання справедливої вартості необоротних активів є вибір та застосування підходів оцінки справедливої вартості. При цьому, МСФЗ 13 наводить три підходи – ринковий, дохідний та витратний, серед яких суб'єкт господарювання повинен сам обирати, який йому краще застосовувати. Крім цього, він сам обирає використовувати один підхід чи декілька.

При застосуванні ринкового підходу використовуються ціни та інша подібна інформація на ринку з ідентичними або подібними активами. Дохідний підхід перетворює майбутні грошові потоки, доходи і витрати в одну поточну дисконтовану величину. Витратний підхід передбачає відображення суми, яка була б необхідна для того, щоб замінити експлуатаційну потужність активу.

Міжнародні стандарти вимагають від інвесторів при розкритті інформації, визначити відповідні класи активів виходячи з ієрархії справедливої вартості, що обумовлено ступенем невизначеності та суб'єктивності таких оцінок.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, застосування оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймається відчизняними та зарубіжними науковцями. Найбільш обґрунтованим визначенням поняття справедливої вартості є в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», оскільки в цьому стандарті систематизовано та уніфіковано принципи оцінки активів за справедливою вартістю з метою гармонізації та стандартизації фінансової звітності на міжнародному рівні.

Процес визначення справедливої вартості для необоротних активів є досить складним для підприємств, тому варто дотримуватись відповідних процедур. Застосування справедливої вартості є суперечливим питанням, оскільки вона має як переваги, так і недоліки. Тому підприємства повинні самі обирати способи оцінки своїх активів, враховуючи такі фактори, як витрати на проведення оцінки, ступінь невизначеності вимірів, достовірність, бажання уникнути розбіжностей у звітності тощо.

Враховуючи, що багато вітчизняних підприємств прагнуть залучитися підтримкою інвесторів та кредиторів, їм варто застосовувати оцінку необоротних активів за справедливою вартістю, оскільки вона забезпечує достовірність інформації, оскільки відповідає певному моменту часу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кияткин А. С. Теоретические предпосылки возникновения справедливой стоимости, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://edu.tltsu.ru>.
2. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. – К. : КНЕУ, 2006.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
4. Палій В.Ф. Бухгалтерський облік: суб'єктивні судження і об'єктивні реалії // Бухгалтерський облік. – 2004. – № 9.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Ревуцкий Л.Д. Фундаментальная ценность, фундаментальная стоимость и справедливая стоимость предприятия: понятия, показатели и методы их определения // «Аудит и финансовый анализ». – 2012. – № 4.
8. Свіцельська В.В. Оцінка за історичною собівартістю чи справедливою вартістю – дилема оцінки в бухгалтерському обліку //

- Менеджмент суб'єктів господарювання: проблеми та перспективи розвитку : зб. матеріалів II Міжнародної науково-практичної конференції ЖДТУ, 2014.
9. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://buhcon.com>.
 10. Чалий І. Справедлива вартість – це не просто, але нічого краще бухгалтерія не вигадала / І. Чалий // Вісник бухгалтера і аудитора. – 2002. – № 5.
 11. Directive 2001/65/EC of the European Parliament and of the Council, 2001 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://eur-lex.europa.eu>.
 12. Statement of Financial Accounting Standards No. 157 Fair Value Measurements, 2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.fasb.org>.
 13. Statement of Financial Accounting Standards No. 159 The fair value option for financial assets and financial liabilities (FASB), 2007 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.fasb.org>.

УДК 657.2

Матрос О.М.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Уманського національного університету садівництва*

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ВИМОГИ ЩОДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

В статті розглянуто організаційні передумови облікової політики підприємства, основні фактори, що її визначають. Наведено їх детальну класифікацію. Представлено структуру Наказу про облікову політику, де розглянуто основні його розділи з пропозиціями щодо їх удосконалення. Визначено основні підрозділи до розділу Наказу «Організація бухгалтерського обліку» та окреслено форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Ключові слова: облікова політика, методи, інструменти, процедури, Наказ про облікову політику, форми обліку.

Матрос Е.Н. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье рассмотрены организационные предпосылки учетной политики предприятия, основные факторы, какие ее определяют. Приведена их подробная классификация. Представлена структура Приказа об учетной политике, где рассмотрены основные его разделы с предложениями по их усовершенствованию. Определены основные подразделения к разделу Приказа «Организация бухгалтерского учета» и обозначены формы ведения бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учетная политика, методы, инструменты, процедуры, Приказ об учетной политике, формы учета.

Matros O.M. ORGANIZATIONAL REQUIREMENTS FOR FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES OF A COMPANY

Organizational pre-conditions of registration policy, basic factors, are considered in this article, that I determine. They are resulted the detailed classification. The structure of order is presented about a registration policy, certainly forms of conduct of record-keeping on an enterprise.

Keywords: registration policy, methods, instruments, procedures, order is about a registration policy, forms of account.

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання ставлять нові вимоги перед підготовкою фахівців з бухгалтерського обліку. Вони зумовлюють трансформацію характеру праці облікових працівників від виконавчого до творчого.

У господарській та обліковій практиці спостерігаються суттєві проблеми під час формування облікової політики підприємств, що значною мірою зумовлено відсутністю навичок творчої роботи у керівників облікових служб та орієнтацією, донедавна, підготовки фахівців з обліку на виконавчий характер роботи. Перехід від облікової практики за жорстко уніфікованими процедурами, що передбачала виключно виконавчий характер праці облікових працівників, до свідомого розроблення облікової політики й обґрунтування облікових прийомів потребує значної організаційної роботи, відповідного навчального та методичного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Велику увагу науковцями було приділено обліковій політиці підприємства. Н.Ю. Голуб стверджує, що для досягнення оптимальної та ефективної облікової політики необхідно враховувати фактори, які мають вплив на її розробку [2, с. 195]. Г. Андрющенко вказує на те, що формування облікової політики повинно бути орієнтовано на прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного

використання наявних ресурсів і отримання фінансових результатів. Як результат, грамотно розроблена облікова політика підприємства дає змогу вибирати ефективну схему для ведення бухгалтерського та податкового обліку, знижувати фінансові і податкові ризики, оптимізувати схему оподаткування, що, в підсумку, забезпечить належну ефективність прийнятих економічних рішень і господарської діяльності підприємства [2, с. 11]. О.А. Нужна у своїх дослідженнях пропонує чітку регламентацію процедур формування та використання податкової облікової політики, під якою слід розуміти сукупність обраних платником податків способів ведення податкового обліку та порядку обчислення податкових платежів, дозволить знизити рівень податкового навантаження підприємства та запобігти податковим ризикам [5, с. 170].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Натомість залишаються невизначеними певні проблеми організації облікової політики на підприємстві, що стосуються правильного документального оформлення положень облікової політики та наповнення їх вичерпним змістом.

Мета статті полягає у дослідженні основних організаційних питань облікової політики підприємства в частині основного її документу – Наказу про облікову політику.