

ВПЛИВ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК НА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРИ ПЕРЕОЦІНЦІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

The reasons, which result in fluctuations of the overrated primary costs of the basic means and their deterioration at re-assessment, are found out. The conditional example is given and the influence of rating on separate and general factor of deterioration of the basic means is displayed, the order of disclosing of changes in financial reporting is offered.

Показники фінансової звітності повинні надавати користувачам для прийняття рішень повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансове становище підприємства. Вартість основних засобів підприємства відображає фактичні наслідки господарських операцій і подій, які здатні вплинути на рішення інвесторів або власників. Після проведення переоцінки вартість основних засобів може різко змінюватись. Коливання вартості основних засобів зумовлено відсутністю перехідних положень при першому застосуванні національних стандартів бухгалтерського обліку та невизначеністю оцінок, які впливають на справедливую вартість.

У господарській діяльності підприємств питання переоцінки основних засобів найчастіше вирішується за допомогою незалежного оцінювача [1]. Національний стандарт бухгалтерського обліку не вимагає проведення професійної експертизи, тому визначення справедливої вартості можливе головними спеціалістами підприємства, які знаються на предметі оцінки [2].

Облікові оцінки впливають на розмір залишкової вартості основних засобів, що призводить до її невідповідності ринковій вартості. Для правильного розкриття інформації в примітках до фінансової звітності необхідно з'ясувати причини, які призвели до розбіжностей, і те, який вплив це має на коефіцієнт зношеності основних засобів.

Справедлива вартість основних засобів визначається з ринкової вартості, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Облік основних засобів передбачає поступове перенесення вартості за методом амортизації, який найбільш точно відображає схему споживання майбутніх економічних вигод від використання об'єкта. Метод амортизації, термін корисного використання є обліковими оцінками, які можуть змінюватися в разі отримання нової інформації або досвіду. Зміни облікових оцінок у бухгалтерському обліку формують підстави для невідповідності залишкової вартості основних засобів їх справедливій вартості. Переоцінка основних засобів за такими обставинами призводить до значних розбіжностей первісної вартості та зносу після відображення в обліку справедливої вартості. Співставлення статей балансу, що характеризують стан основних засобів підприємства на початок та кінець року, сприяє неоднозначному розумінню причин, з яких це сталося. Коефіцієнт зношеності основних засобів не відображає реальний стан оновлення (старіння) основних засобів на підприємстві.

З метою складання достовірної фінансової звітності підприємство повинно проаналізувати фактори, які призвели до змін у вартостях основних засобів після переоцінки, обґрунту-

вати й донести до користувачів фінансової звітності обставини та причини, які сприяли невідповідності вартості основних засобів порівняно з початком року. Слід також визначити, який вплив справляє переоцінка на загальний коефіцієнт зношеності та яким чином він співвідноситься з індивідуальним після переоцінки.

Методологічні засади здійснення переоцінки основних засобів у національному бухгалтерському обліку визначає Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27.04.2000 р. №92 і змінами та доповненнями (далі — П(С)БО 7). Згідно з вимогами П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки одного об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки розраховується діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Визначення справедливої вартості — це завжди розрахунок на підставі наявного технічного стану об'єкта з урахуванням попиту на аналогічні засоби після відповідних умов експлуатації. Оцінка припускає професійне судження, обґрунтоване на останній доступній інформації.

Оскільки достовірне визначення справедливої вартості об'єктів є основною умовою достовірності проведеної оцінки активів, доречно до цієї роботи долучати незалежних оцінювачів, які мають відповідні сертифікати та володіють затвердженими методиками її визначення.

Національний стандарт бухгалтерського обліку розкриває лише один спосіб переоцінки основних засобів через застосування індексного методу до первісної вартості і суми зносу пропорційно до залишкової вартості. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають два підходи до накопиченої амортизації об'єкта основних засобів, що переоцінюється:

1) накопичену амортизацію перераховують пропорційно до зміни валової (первісної) вартості об'єкта так, що балансова вартість цього об'єкта після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості. Цей метод часто застосовують тоді, коли актив переоцінюють за допомогою індексу до його амортизаційної відновлювальної собівартості;

2) накопичену амортизацію виключають з валової (первісної) вартості об'єкта та переоціненої чистої балансової вартості [3].

Індексний метод за міжнародними стандартами передбачає розрахунок пропорційно до зміни первісної вартості та пропонує альтернативний метод через коригування первісної вартості.

Застосування національного методу переоцінки призводить до різних змін у первісній вартості основних засобів та сумі накопиченого зносу.

Унаслідок переоцінки окремих об'єктів основних засобів, за умови наявності залишкової вартості об'єкта основних засобів, переоцінена первісна вартість та переоцінений знос основних засобів можуть значно збільшитися, наприклад:

первісна вартість основного засобу — 6 500,00 грн.;
накопичений знос основного засобу — 6 490,00 грн.;
залишкова вартість основного засобу — 10,00 грн.;
ліквідаційна вартість основного засобу — 8,00 грн.

Визначена оцінювачем справедлива вартість основного засобу — 5 000,00 грн. Дана оцінка в різних випадках може ґрунтуватися на таких факторах:

1) об'єкт основного засобу було придбано з метою використання у виробництві продукції, але з часом, унаслідок розвитку технологій, компанією прийнято рішення впродовж року придбати новий аналог такого об'єкта, який надасть змогу збільшити економічну доцільність виробництва та покращити якість продукції. У зв'язку зі зміною економічних вигод від використання

старого основного засобу компанією прийнято рішення переглянути строк його корисного використання, внаслідок чого основний засіб буде амортизовано за 5 років, а не за 10, як планувалося раніше. На дату балансу здійснюється переоцінка такого об'єкта, який майже на 99% амортизувався, але ринкова вартість аналога такого об'єкта складає 5 000,00 грн.;

2) досить старий об'єкт основного засобу, амортизований на дату переоцінки на 99%, при експлуатації проходив постійні огляди та утримувався у стані, придатному до використання, на ньому своєчасно здійснювались поточні та капітальні ремонти, що зазвичай не призводило у великих розмірах до збільшення первісної вартості, та він цілком відповідає технічним характеристикам, притаманним аналогу нового об'єкта; ринкова вартість аналога такого об'єкта складає 5 000,00 грн.

Унаслідок переоцінки маємо:

коефіцієнт індексації – 500;

первісну переоцінену вартість основного засобу – 3 250 000,00 грн.;

переоцінений знос основного засобу – 3 245 000,00 грн.;

залишкову вартість основного засобу – 5 000,00 грн.

Таким чином, розглянувши умовний приклад переоцінки основного засобу, необхідно визнати, якщо справедлива вартість об'єкта визначена незалежним оцінювачем, який несе відповідальність за її достовірність, то розрахунки, проведені згідно з вимогами П(С)БО 7, виконані математично правильно приводять до значного збільшення первісної вартості та накопиченого зносу основних засобів.

Основними складовими аналізу фінансового стану підприємства є: горизонтальний фінансовий аналіз, аналіз фінансових коефіцієнтів та ін. Абсолютні і відносні зміни, темпи зростання (приросту) окремих показників звітності за ряд періодів визначають загальні тенденції змін.

Аналіз фінансових коефіцієнтів полягає у зіставленні показників звітності та/або фінансового плану.

При аналізі інвестиційної привабливості особливе значення має коефіцієнт зношеності основних засобів, який розраховується як відношення вартості нарахованого зносу до первісної вартості основних засобів (р. 32 Форми №1/р. 31 Форми №1).

Аналізуючи коефіцієнт зношеності основних засобів окремо за кожним об'єктом, показник не змінюється, тобто переоцінка ніяким чином не вплинула на зміну показника зношеності об'єктів, але при відношенні загального коефіцієнта зношеності основних засобів на кінець звітного року порівняно з даними на початок року виникають розбіжності.

З метою визначення причин збільшення коефіцієнта зношеності основних засобів на кінець звітного року порівняно з даними на початок року доречно проаналізувати математичний розрахунок коефіцієнта. Розрахунок коефіцієнта зношеності кожного окремого об'єкта основних засобів надаємо формулою:

$$\frac{K1 \times 31}{K1 \times ПВ1}$$

де K_n – коефіцієнт індексації основного засобу;

$З_n$ – накопичений знос основного засобу;

$ПВ_n$ – первісна вартість основного засобу.

Таким чином, коефіцієнт зношеності кожного переоціненого об'єкта залишиться незмінним.

Розрахунок загального коефіцієнта зношеності об'єктів основних засобів на дату балансу здійснюється за формулою:

$$\frac{K1 \times 31 + K2 \times 32 + K3 \times 33 + K_n \times 3n}{K1 \times ПВ1 + K2 \times ПВ2 + K3 \times ПВ3 + K_n \times ПВn}$$

Отже, в першому випадку коефіцієнт індексації основного засобу (K_n) скорочується і на результат впливає лише сума зносу ($З_n$) та первісна вартість основного засобу ($ПВ_n$). У другому випадку коефіцієнт індексації основного засобу (K_n) бере

участь у розрахунку, оскільки його скорочення не здійснюється відповідно до математичного правила, коли спочатку виконується дія додавання співмножників, а потім — ділення.

Аналіз математичних розрахунків дозволяє дійти висновку, що аналіз коефіцієнта зношеності основних засобів, визначений за формулою (р. 32 Форма №1/р. 31 Форма №1) при застосуванні переоцінки основних засобів, не дає об'єктивної інформації щодо зношеності основних засобів, оскільки в даному випадку маємо справу з арифметичними закономірностями. Застосування середньозваженого показника коефіцієнта зношеності дає можливість знівелювати арифметичні особливості через використання питомої ваги кожного індексу в загальній сумі.

При цьому слід зазначити, що, аналізуючи фінансову діяльність підприємств, складену відповідно до вимог МСФЗ, коефіцієнт зношеності не розраховується, оскільки подібний коефіцієнт визнано як необ'єктивний та недоцільний для застосування, оскільки він не відображає стану реального зносу основних фондів, а лише заплутує користувачів звітності. У вітчизняній практиці економічного аналізу вказаний коефіцієнт вважався доречним при застосуванні єдиних норм амортизації та єдиної первісної оцінки – історичної собівартості. При виборі моделі обліку основних засобів за методом переоцінки та різних методів амортизації коефіцієнт не відображає реального зносу основних засобів.

П(С)БО 7 передбачено розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності, зокрема, інформації щодо первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів на початок року, суми зміни первісної (переоціненої) вартості і зносу основних засобів у результаті переоцінки, первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів на кінець року.

Для достовірного формування річного звіту підприємства зобов'язані подати в описовій формі інформацію щодо проведеної переоцінки основних засобів у примітках до річної фінансової звітності підприємства, в якій повинні розкрити користувачам застосований порядок переоцінки основних засобів та викласти альтернативний метод визначення коефіцієнта зношеності основних засобів, що ґрунтується на використанні середньозваженого показника коефіцієнта зношеності основних засобів, при застосуванні якого підтверджується, що переоцінка не вплинула на зміну показника зношеності об'єктів основних засобів та дорівнює значенню коефіцієнта на початок року та за кожним об'єктом основних засобів. Також підприємства мають з'ясувати правильність застосування облікових оцінок; у разі виявлення інформації, яка була доступна при формуванні облікових оцінок, виправити помилки; розглянути питання впливу облікових оцінок на загальні фінансові результати, але це потребує додаткового аналізу.

Література: 1. Кушина Е. Переоценки стоимости основных средств // Сборник систематизированного законодательства "Операции с основными средствами: все аспекты учета". Вип. 2. – К.: ЗАО "Холдинговая компания "Блиц-Информ", 2007. – С. 164 – 171. 2. Лавриненко Л. Переоценка основных средств. Практическое руководство "Основные средства". – Днепропетровск: ООО "Баланс-Клуб", 2006. – С. 71 – 75. 3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с. 4. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" // Офіційний вісник України. – 2000. – №21. – С. 871.

Стаття надійшла до редакції
10.09.2008 р.