

затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених перед аудитором завдань;

– використання узагальненого практичного досвіду роботи міжнародних та вітчизняних аудиторських фірм, розроблення типової методики аудиторської перевірки грошових коштів у касі та на рахунках суб'єктів господарювання у банках у розрізі галузей їхньої діяльності.

Необхідно також звернути увагу на вдосконалення автоматизації аудиту операцій із грошовими коштами. Відомо, що для ведення бухгалтерського обліку використовується багато різних автоматизованих програм, а спеціальної аудиторської програми немає. На нашу думку, це набагато ускладнює роботу аудитора. Необхідно створити таку програму, яка могла б згрупувати всю інформацію, яка необхідна аудитором для складання достовірного аудиторського висновку.

Ще одним напрямом удосконалення аудиту грошових коштів у касі та на рахунках у банку є обмін досвідом із такого аудиту з іноземними фірмами.

Реалізація вищенаведених рекомендацій дасть змогу вдосконалити організацію та методику аудиту грошових коштів у касі та на рахунках підприємства в банку.

Висновки. Таким чином, аудит грошових коштів має велике значення для розуміння ефективності діяльності суб'єкта господарювання, адже завдяки

його результатам замовники аудиторських послуг мають можливість оцінити ефективність їх використання. Проте в його організації та проведенні є низка проблем, які потребують першочергового вирішення, адже саме під час здійснення операцій із грошовими коштами може відбуватися багато зловживань та різного роду порушень. Питання вдосконалення аудиту операцій із готівковими та безготівковими грошовими коштами є актуальним особливо зараз, адже Україна прагне стати членом ЄС.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ковальова О.В., Гришко Н.В. Проблеми аудиту грошових коштів та їх вирішення. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=25105>.
2. Радіонова Н.І. Концептуальний підхід до організації та методики проведення аудиту грошових коштів підприємства. URL: <http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektivna-ekonomika&send=5750>.
3. Виноградова М.О., Жидеєва Л.І. Аудит: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
4. Організація та методика аудиту: посібник / Л.М. Ячнева та ін. Х.: Форт, 2014. 121 с.
5. Бондаренко Н.М., Таран В.В. Організація обліку і контролю грошових коштів. URL: http://bses.in.ua/journals/2017/17_2017/46.pdf.
6. Аналіз надходження та вибуття грошових коштів підприємства. URL: http://pidruchniki.com/1164110553660/ekonomika/analiz_nadhodzhennya_vibuttya_groshovih_koshtiv_pidpriyemstva.
7. Самсонова К.В., Буряк В.О. Проблеми аудиту в Україні та шляхи їх подолання. URL: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_10_3/stat_10_3/62.pdf.

УДК 657.42

Слуцький Є.В.

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету*

ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ МАЙДАНЧИКІВ ДЛЯ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ

Статтю присвячено систематизації господарських операцій для кожного етапу життєвого циклу основних засобів, документування яких відбувається за справедливою вартістю. Виокремлено переваги і недоліки кожного з наявних підходів до оцінки за справедливою вартістю. Вибрано найбільш прийнятний підхід для дослідження. Розглянуто функціонування електронних майданчиків в Україні, класифікацію активів за їх моральним і фізичним станом. Складено алгоритм оцінки за справедливою вартістю на електронних майданчиках. Визначено переваги нового інструменту оцінки за справедливою вартістю на підставі інформації, отриманої з електронних майданчиків та центральної бази даних системи «Прозоро».

Ключові слова: основні засоби, активний ринок, справедлива вартість, електронні майданчики, оцінка, переоцінка.

Слуцкий Е.В. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЭЛЕКТРОННЫХ ПЛОЩАДОК ДЛЯ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Статья посвящена систематизации хозяйственных операций для каждого этапа жизненного цикла основных средств, документирование которых происходит по справедливой стоимости. Выделены преимущества и недостатки каждого из существующих подходов к оценке по справедливой стоимости. Выбран наиболее приемлемый подход для исследования. Рассмотрено функционирование электронных площадок в Украине и классификация активов по их моральному и физическому состоянию. Составлен алгоритм оценки по справедливой стоимости на электронных площадках. Определены предпочтения нового инструмента оценки по справедливой стоимости на основании информации, полученной из электронных площадок и центральной базы данных системы «Прозоро».

Ключевые слова: основные средства, активный рынок, справедливая стоимость, электронные площадки, оценка, переоценка.

Slutskiy Y.V. USE OF ELECTRONIC SITES FOR SALES OF ASSESSMENT OF MAIN MEANS FOR FAIR VALUE

The article is devoted to the systematization of business operations for each stage of the life cycle of main means, the documentation of which takes place according to the fair value. It is also shows the Identifying the advantages and disadvantages of each from the existing valuation approaches at fair value. The author has chosen the most appropriate approach for this study. The article touches the problems of consideration of the functioning of electronic platforms in Ukraine, classification of assets for their moral and physical condition, preparation of an algorithm for estimating fair value on electronic platforms. The advantages of the new valuation instrument at fair value are determined on the basis of information received from electronic platforms and the central database of the "transparent" system.

Keywords: main means, active market, fair value, electronic platforms, evaluation, revaluation.

Постановка проблеми. Зі змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV справедлива вартість як метод оцінки активів набуває особливого значення. Цей метод оцінки є одним із джерел формування балансової вартості активів підприємства. Своєю чергою, балансова вартість активів підприємства є одним із критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств, що призводить до різного оподаткування та вимог до бухгалтерського обліку підприємств, установ, організацій. Збільшення випадків оприлюднення річної фінансової звітності на веб-сторінках вимагає від бухгалтерських органів поширення використання оцінки за справедливою вартістю, оскільки релевантною інформацією для користувачів може бути лише достовірна інформація. Збільшення переліку підприємств, що подають звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, також доводить необхідність використання справедливої вартості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду підходів до оцінки за справедливою вартістю приділялася увага в роботах таких науковців, як: В. Пасенко [1], В.І. Куцик [2], К. Безверхий [3], Р. Романів [4], В.В. Свіцельська [5], Г.Ю. Аніщенко [6], І.М. Іващенко [7], А.С. Воронцова [8].

Мета статті полягає у тому, щоб; систематизувати господарські операції для кожного етапу життєвого циклу основних засобів, документування яких відбувається за справедливою вартістю; виокремити переваги і недоліки кожного з підходів до оцінки за справедливою вартістю; вибрати найбільш прийнятний підхід для нашого дослідження; розглянути функціонування електронних майданчиків як аналог активного ринку; класифікувати активи за їх моральним і фізичним станом; скласти алгоритм оцінки за справедливою вартістю на електронних майданчиках; розробити систему коригуючих коефіцієнтів мережевої вартості для різних груп активи за їх моральним і фізичним станом; на підставі системи коригуючих коефіцієнтів розробити формули розрахунку справедливої вартості об'єктів оцінки; навести власне трактування терміну «ліквідаційна вартість»; визначити переваги нового інструменту оцінки за справедливою вартістю на підставі інформації, отриманої з електронних майданчиків та центральної бази даних системи «Прозоро».

Виклад основного матеріалу дослідження. Ураховуючи набутий нами досвід під час аналізу зарубіжних моделей бухгалтерського обліку, кожної з

моделей бухгалтерського обліку розвинутих країн та країн, які показують стабільне економічне піднесення, а також той факт, що одним із критеріїв визнання активу основних засобом у національній моделі бухгалтерського обліку є вартісна ознака, оцінка за справедливою вартістю є невід'ємною частиною життєвого циклу основних засобів. Проте міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка за справедливою вартістю» не розкриває повного алгоритму послідовності дій для отримання справедливої вартості актив, а ті підходи, що наведені у самому стандарті, не конкретизують більшість господарських операцій та вимагають додаткового фінансового ресурсу на проведення заходів з оцінки або переоцінки за справедливою вартістю. Усвідомлюючи, що суб'єкти господарювання державного сектора економіки повинні ефективно використовувати свої доходи, витрачання додаткових коштів для цілей бухгалтерського обліку може стати додатковим видатковим тягарем та негативно впливати на фінансовий результат підприємства, установи, організації у цілому. Оскільки життєвий цикл основних засобів пов'язаний із відображенням його етапів у господарських операціях, виникає необхідність чіткого структурування можливих господарських операцій для кожного з етапів життєвого циклу, що будуть відображатися за справедливою вартістю, для розроблення чіткої методики оцінки за справедливою вартістю. Для більшої наочності структуруємо можливі господарські операції для кожного етапу життєвого циклу основних засобів, відображення яких доцільно здійснювати в бухгалтерському обліку підприємства за методом справедливої вартості (табл. 1).

Як видно з таблиці, діапазон господарських операцій досить широкий, що також підтверджує необхідність поліпшення такого інструменту бухгалтерського обліку, як оцінка за справедливою вартістю.

Враховуючи, що існує три загальновідомі підходи до оцінки немонетарних і монетарних активів за справедливою вартістю, а саме витратний, або майновий, дохідний, або прибутковий, та ринковий, або порівняльний, розгляд їх переваг і недоліків дасть змогу вибрати найбільш прийнятний підхід для нашого дослідження.

Для більшої наочності наведемо переваги і недоліки кожного з підходів у табл. 2.

Як видно з таблиці, спільним недоліком у всіх трьох підходах є те, що вони трудомісткі та громіздкі для розрахунку, а також те, що вони можуть застосовуватися до виробничих основних засобів.

Таблиця 1

Господарські операції, що притаманні кожному з етапів життєвого циклу основних засобів, для документування яких, відповідно до чинного законодавства, доцільно використовувати оцінку за справедливою вартістю

Назва етапу життєвого циклу	Можливі господарські операції з основними засобами, які доцільно здійснювати за справедливою вартістю
Первинний етап	Безоплатне отримання основного засобу внаслідок гуманітарної допомоги, відчуження, внаслідок отримання як трофейне майно. Внесення активу до статутного капіталу. Внаслідок обміну на інші немонетарні активи. Внаслідок об'єднання двох підприємств
Експлуатаційний етап	Переоцінка під час використання основного засобу внаслідок перевищення порогу суттєвості інформації зазначеного в обліковій політиці підприємства шляхом дооцінки або уцінки. Внаслідок втрати корисності, морального або технічного застарівання активу. В результаті модернізації, реконструкції, дообладнання активу. Внаслідок об'єднання двох підприємств
Ліквідаційний етап	Безоплатна передача основного засобу внаслідок обміну, гуманітарної допомоги, відчуження. Продаж активу на відкритому аукціоні. Внаслідок обміну на інші немонетарні активи. Внаслідок об'єднання двох підприємств

Джерело: розроблено автором на основі [17; 18]

Таблиця 2

Переваги і недоліків підходів до оцінки за справедливою вартістю

	Ринковий (порівняльний)	Витратний (майновий)	Дохідний (прибутковий)
Переваги	Застосовується для виробничих і невиробничих активів. Дає реальну ринкову оцінку активу. Дає змогу підготувати попередню інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Фактично показує рівноважну ціну активу Дає змогу врахувати під час оцінки унікальність кожного об'єкта. Простий і водночас легкий для застосування підхід.	Застосовується для виробничих і невиробничих активів. Більшою мірою враховує інтереси продавця. Інформаційна база ґрунтується на даних фінансової звітності. Легкість використання, особливо для підприємств із незначними нематеріальними активами. Можливість застосовувати за високих темпів інфляції. Дає змогу відобразити фактичні здійснені витрати підприємства.	Використання можливо лише для виробничих активів Враховує майбутній дохід. Дає змогу визначити вартість нематеріальних активів. Простота в розрахунках. Ураховує ринковий аспект через ставку дисконту. Враховує моральне і фізичне застарівання об'єкта оцінки.
Недоліки	Трудомісткість збору інформації про фактичні продажі. Залежність від активності ринку. Залежність від стабільності ринку. Громіздкість розрахунків.	Невідповідність балансової вартості ринковій вартості активу. Не враховує фінансові результати діяльності підприємства. Висока трудомісткість розрахунків. Не відображає потенційного прибутку. Не відображає максимальної користі активу в умовах застосування сучасного наукового технічного прогресу. Не враховує ефективність використання активів. Висока ступінь похибки під час отримання результату оцінки.	Громіздкість розрахунків Істотний суб'єктивний бік під час розрахунків дає високий ступінь ризику помилки в результатах. Не використовується до невиробничих активів. Складність отримання інформації для проведення перевірки розрахунків. Високий ступінь ризику. Не передбачувальні прибутки впливають на періодичність проведення переоцінки.

Джерело: розроблено та доопрацьовано автором на основі [2, с. 85]

На нашу думку, найбільш прийнятним для цілей бухгалтерського обліку може стати саме ринковий підхід. Оскільки перелік його переваг та недоліків компенсує один одного, порівняно з іншими підходами він є більш точним та простішим для застосування, а також він надає можливість оцінити як виробничі основні засоби, так і невиробничі основні засоби. Враховуючи, що використання цього підходу можливо лише за умови незначного коливання попиту та пропозиції на активному ринку, аналогом класичному активному ринку може стати саме мережа Інтернет разом із розміщеними у ній електронними майданчиками, що набули особливостей ринку.

Функціонування електронних майданчиків в Україні відбувається на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків» від 24 лютого 2016 р. № 166. Згідно з цією Постановою, відбувається взаємодія всіх суб'єктів електронних закупівель: адміністратора електронної системи закупівель, оператора авторизованого електронного майданчика та користувачів. Відповідно до Постанови, оператор авторизованого електронного майданчика повинен забезпечувати та надавати на безоплатній основі доступ користувачам до інформації про закупівлі.

Але, на нашу думку, впровадження офіційного порталу оприлюднення інформації про публічні закупівлі України prozorro.gov.ua, що дає доступ до всієї інформації із центральної бази даних про електронні тендерні торги, які оголошено з 31 липня 2016 р., виводить на новий еволюційний рівень класичний ринок товарів, послуг та робіт України до електронних майданчиків у мережі Інтернет. Prozorro.gov.ua є центральною інформаційною базою і містить усю необхідну інформацію для визначення справедливої вартості активів. Придбання активів, робіт та послуг на електронних майданчиках призводить до активізації виробничих підприємств та підприємств, що здійснюють роботи та надають послуги, транспортно-логістичних ком-

паній та організацій, які займаються установкою, монтажем, налагодженням, що позитивно впливає на економічний розвиток держави у цілому та рівнює корумпованість під час здійснення електронних закупівель. Проаналізувавши міжнародні дослідження з розвитку корупції в країнах світу, ми дійшли висновку, що балансова вартість активів підприємств державного сектору економіки відрізняється від реальної справедливої вартості активів підприємств державного сектору економіки, у тому числі й на певний відсоток корумпованості у вартості під час здійснення державних закупівель.

Здійснивши спостереження укладених угод підприємств оборонної галузі, а саме авіабудування та авіаремонту, що належать до сфери управління державного концерну «Укроборонпром» за 2017 р., ми дійшли висновку, що чітко віднести закуплені товари, роботи, послуги до певної синтетичної групи основних засобів без аналітичних реєстрів досить складно. Натомість проводячи аналіз за допомогою індуктивних і дедуктивних аналітичних філософських методів розмірковування визначеної вибірки підприємств, ураховуючи чинну методологію віднесення нефінансових активів до синтетичних груп плану рахунків, вивчивши накази про їх облікову політику, первісна вартість активів сформувалася на підставі мережевої вартості. У подальшому первісна вартість трансформувалася у балансову вартість шляхом реєстрації накопичених первісних вартостей усіх витрат в акті введення до експлуатації основних засобів. Мережева вартість закуплених матеріальних засобів у переважній більшості вже включає суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони

придатні для використання із запланованою метою. Враховуючи вищевизначені складники мережевої вартості, її можна ототожити з оцінкою за справедливою вартістю, визначеною ринковим підходом або первісною вартістю, що за ідеальних умов є тотожною справедливої вартості.

Отже, для більш чіткої побудови алгоритму оцінки активів за справедливою вартістю, використовуючи електронні майданчики як аналог активного ринку, на всіх етапах їх життєвого циклу виникає необхідність класифікації активів за їх станом для розуміння максимальної кількості проблематики, з якою може зіткнутися комісія з визначення справедливої вартості активів. На нашу думку, їх слід розділити на п'ять груп, які наведені в табл. 3.

Враховуючи вищевизначену класифікацію активів, виникає необхідність корегування результатів справедливої вартості залежно від морального і фізичного стану об'єкта оцінки. Алгоритм оцінки за справедливою вартістю на електронних майданчиках буде, на нашу думку, складатися з трьох етапів: підготовчого, коригуючого і заключного.

Під час підготовчого етапу алгоритму оцінки за справедливою вартістю основних засобів, використовуючи електронні майданчики, за об'єкт оцінки можна приймати, на нашу думку, виключно новий предмет закупівлі. По-перше, слід визначити, які елементи вартості активу нам невідомі, наприклад: необхідність сплати транспортних витрат, витрат на установку, монтаж, налагодження, інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою, реєстраційних зборів, необхідність сплати державного мита та аналогічних платежів; необхідність здійснення витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів. По-друге, слід визначити найбільш прийнятний цифровий код для об'єкта оцінки відповідно до державного класифікатора продукції та послуг ДК 016-2010, який також затверджений Наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації № 457 від 11.10.2010, або відповідно до єдиного закупівельного словника ДК 021:2015, електронні коди дадуть змогу звузити коло пошуку із загальної інформаційної бази даних. По-третє, за допомогою пошукової строки системи Prozorro провести моніторинг укладених угод, використовуючи для пошуку вже визначені коди. По-четверте, здійснити вибірку договорів. Слід наголосити, що під час здійснення вибірки укладених договорів не зайвим буде приді-

ляти увагу умовам про предмет договору. Відповідно до Господарського кодексу України, суб'єкт державного сектору економіки під час здійснення закупівель зобов'язаний оприлюднювати на веб-порталі звіт про укладення договору про закупівлю товарів, робіт і послуг за кошти підприємств, в якому, крім найменування, інформації про технічні та якісні характеристики товару та кількості товару, повинно міститися місцезнаходження постачальника та місце поставки, а також перелік робіт з установки, монтажу, налагодження, якщо вони передбачені в договорі, ціна за одиницю товару, що значно полегшує вибір найбільш оптимальних за нашим конкретним випадком договорів. Якщо нам невідомий такий елементи вартості активу, як транспортні витрати на доставку предмету закупівлі, найбільш прийнятним будуть договори з ідентичною місцевістю для спрощення механізму пошуку в пошуковій строці системи Prozorro відзначити відповідний регіон. Коли ідентичної місцевості не знайдено, еквівалентом її може стати вартість доставки з місцевості постачання до місцевості підприємства за вартістю наявних транспортних компаній. Якщо нам невідомий такі елементи вартості активу, як вартість установки, монтажу, налагодження основних засобів, також можна прийняти середнє значення вартості в договорах, які були знайдені в пошуку за відповідними цифровими кодами. Якщо вартість установки, монтажу, налагодження основних засобів не прописана в договорах, які підтягалися аналізу, еквівалентом їх може стати середня вартість робіт з установки, монтажу, налагодження інших підприємств. Найбільш оптимальною кількістю договорів для нашої вибірки, вважаємо, є діапазон від 3 до 5 з терміном давнини не більше ніж півроку.

Альтернативним варіантом підготовчого етапу визначення справедливої вартості активів може стати розміщення пропозиції у системі електронних аукціонів, що представлена у тестовому режимі системи Prozorro. У цьому разі регуляторами мережевої вартості активу, виставленого на аукціон, можуть стати самі учасники аукціону за умови, що їх буде достатня кількість. Але, вивчивши кількість проведених операцій на електронних аукціонах, ми дійшли висновку, що вони потребують популяризації серед користувачів.

Під час коригуючого етапу відбувається корегування визначеної справедливої вартості для кожної з груп активів. Слід зазначити, що результати підготовчого етапу дають можливість для подальшого

Таблиця 3

Класифікація активів за їх моральним і фізичним станом

Назва групи активів	Стисла характеристика активу
Перша	Новий (не був у використанні) актив, який відповідає своїм вимогам до технічних умов та відповідає стандартам експлуатації, з невичерпаним терміном експлуатації і повністю придатний для використання за призначенням.
Друга	Актив, який знаходиться/знаходився в експлуатації, придатний до використання за призначенням, відповідає всім вимогам експлуатаційної документації, і часові терміни експлуатації не вичерпані.
Третя	Актив, установлений часовий термін експлуатації якого закінчився, але за своїми технічними (якісними) характеристиками є придатним для використання за прямим призначенням після ремонту (потребує середнього ремонту) або без ремонту (для окремих видів активів може не встановлюватися) та вартість цього ремонту є економічно доцільною.
Четверта	Актив, що за своїми технічними (якісними) характеристиками потребує капітального ремонту, який є економічно доцільним.
П'ята	Актив, що є технічно несправним і за своїми якісними (технічними) характеристиками є непридатним для подальшого використання, морально і фізично застарілим, не відповідає вимогам технічних умов та відповідних стандартів, відновлення (ремонт) якого є технічно неможливим або економічно недоцільним.

Джерело: розроблено автором на основі [15]

документального оформлення тільки для нової групи активів. Для розширення методу оцінки за справедливою вартістю на підставі середньої мережевої вартості пропонуємо ввести систему коригуючих коефіцієнтів для нерозглянутих нами чотирьох груп активів за їх моральним і фізичним станом. Коригуючий коефіцієнт для першої групи фізичного і морального стану активів дорівнює одиниці.

На нашу думку, коригуючий коефіцієнт залежить від двох основних факторів, а саме: мінімально допустимих строків амортизації та ліквідаційної вартості. Справедлива вартість активу не може бути менша за ліквідаційну вартість, тому слід зробити уточнення до терміну «оцінка за ліквідаційною вартістю». Ліквідаційна вартість – це вартість матеріалів, що економічно доцільно буде відправити на повторну переробку після повної ліквідації об'єкта. Натуральна кількість таких матеріалів визначена в технічних паспортах цих активів. Під економічною доцільністю ми розуміємо, що дохід від їх переробки буде перевищувати їх супутні витрати. Слід також додати, що вартість двох нових схожих за своїми функціями активів буде відрізнятися на вартість утилізації одного з них, якщо другому утилізація не потрібна. Якщо після ліквідації або розбраковки об'єкта основних засобів залишаються агрегати, вузли, механізми, що можна повторно використати, ліквідаційна вартість зменшується на суму ліквідаційної вартості справних агрегатів, вузлів, механізмів. А різниця між справедливою вартістю та ліквідаційною вартістю справних агрегатів, вузлів, механізмів повинна відображатися такою ж бухгалтерською кореспонденцією як результат дооцінки активів, раніше уціненних.

Квінтесенція мінімально допустимих строків амортизації, встановлених підпунктом 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Податкового кодексу України або наказом про організацію бухгалтерського обліку, полягає в акумулюванні достатньої кількості коштів на придбання нових аналогічних нефінансових активів, і за ідеальних умов із настанням повної амортизації активу відбувається його списання з обліку шляхом ліквідації. У нашому дослідженні саме мінімальні допустимі строки амортизації приймаються як еквіваленти нормального функціонування активів. Майже у кожній з аналітичних груп основних засобів та інших нефінансових активів закладена мінімальна кількість років нормального функціонування. Тобто, розглядаючи другу групу фізичного і морального стану активів на коригуючому етапі, слід дізнатися час їхнього фактичного перебування в експлуатації. Шляхом різниці між мінімально допустимими строками амортизації та кількістю фактично відпрацьованих років ми дізнаємося кількість років, протягом яких можна здійснювати повноцінне використання активу. Шляхом відношення можливої кількості повноцінного використання активу до мінімально допустимих строків амортизації ми дізнаємося коригуючий коефіцієнт. З нашої точки зору, коригуючий коефіцієнт для другої групи фізичного і морального стану активів розраховується за формулою:

коригуючий коефіцієнт для другої групи = (кількість мінімально допустимих років амортизації – кількість фактично відпрацьованих років) / кількість мінімально допустимих років амортизації.

Якщо фактична кількість років, що актив перебував в експлуатації, перевищує мінімально допустимі строки амортизації, визначені в законодавстві або в наказі з організації бухгалтерського обліку під-

приємства, то такі активи слід відносити до третьої групи фізичного і морального стану активів.

Тобто справедлива вартість для другої групи фізичного і морального стану активів буде розраховуватися за формулою:

справедлива вартість об'єкту оцінки = (середня мережева вартість нового об'єкту оцінки – ліквідаційна вартість) * коригуючий коефіцієнт для другої групи + ліквідаційна вартість.

Третя та четверта групи є досить ризиковими під час експлуатації, оскільки третя група в будь-який момент може зламатися, а у четвертій групі навіть після проведеного ремонту можуть вийти з ладу механізми, які не ремонтувалися і гарантія після ремонту на них не розповсюджується. Для розрахунку коригуючого коефіцієнту замість різниці між мінімально допустимими строками амортизації та кількістю фактично відпрацьованих років слід брати прогнозовану кількість років, що актив може повноцінно використовуватися. На нашу думку, найбільш прийнятною кількістю стане один рік, і він буде розраховуватися за формулою:

коригуючий коефіцієнт для третьої і четвертої груп активів = 1 / кількість мінімально допустимих років амортизації.

Справедлива вартість для третьої і четвертої груп фізичного і морального стану активів буде розраховуватися за формулою:

справедлива вартість об'єкту оцінки = (середня мережева вартість нового об'єкту оцінки – ліквідаційна вартість) * для третьої і четвертої груп активів + ліквідаційна вартість;

Справедлива вартість п'ятої групи фізичного і морального стану активів буде дорівнювати ліквідаційній вартості активу в тому розумінні, який ми навели вище.

Заключний етап полягає у документальному оформленні отриманих результатів проведеної оцінки за справедливою вартістю активів. Спеціалізована комісія для оцінки за справедливою вартістю або як її еквівалент комісія з інвентаризації активів, отримані результати справедливої вартості активу, повинні оформлювати актом.

На підставі акту бухгалтерськими органами здійснюється відповідне документування у регістрах аналітичного і синтетичного обліку, під час якого відбувається трансформація середньої справедливої вартості з усіма необхідними елементами у балансову вартість активу.

На підставі проведеного дослідження для більшої наочності доцільно представити вищенаведений алгоритм оцінки справедливої вартості ринковим підходом на підставі електронних майданчиків (рис. 1).

Наведена нижче схема алгоритму оцінки за справедливою вартістю актуальна для кожного з етапів життєвого циклу основних засобів. Вона дає змогу поставити на бухгалтерський облік об'єкти, історична собівартість яких невідома, провести переоцінку основних засобів під час того, як активи перебувають в експлуатації, шляхом співставлення балансової вартості об'єкта переоцінки та мережевої вартості відкоригованої на відповідний коефіцієнт та дізнатися різницю між двома вартостями. Для ліквідаційного етапу оцінка мережевої вартості не менш важлива, ніж для всіх попередніх етапів, оскільки вона дає змогу не втратити можливий зиск у разі неякісних управлінських дій з активом.

Отже, використання електронних майданчиків для збору інформації про мережеву вартість

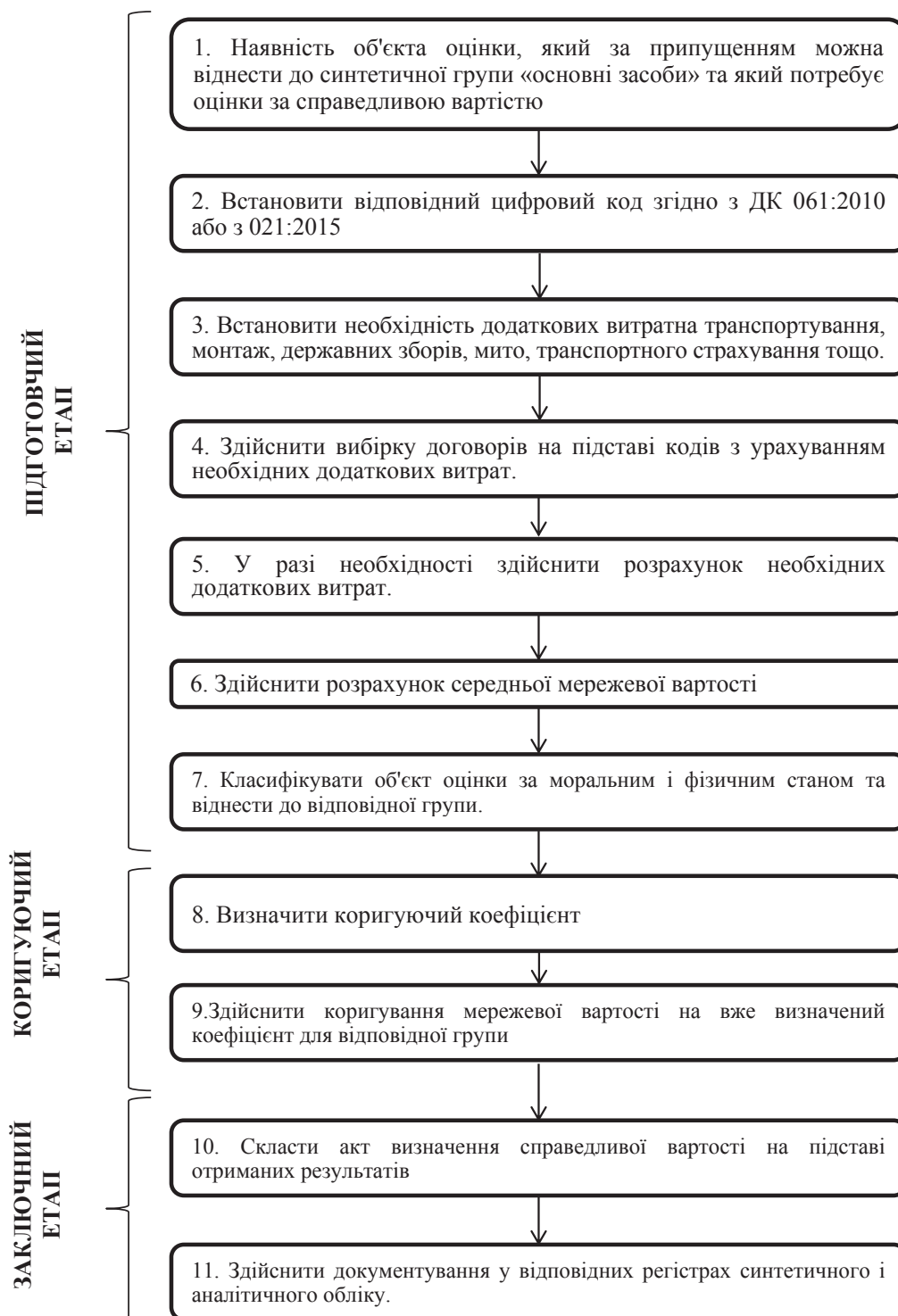


Рис. 1. Схема алгоритму оцінки справедливої вартості ринковим підходом на підставі електронних майданчиків

об'єкта оцінки усуває такі недоліки ринкового підходу оцінки, як трудомісткість пошуку інформації, а розроблена корегуюча система показників спрощує громіздкість розрахунків. Електронні майданчики як аналог класичного ринку більш стабільні та дають реальну можливість поширення такого методу оцінки основних засобів, як оцінка за справедливою вартістю. Мережева вартість за своєю суттю є справедливою вартістю, а за ідеальних

умов – і балансовою вартістю активів. Балансову вартість активів доречно переоцінювати до мережевої або до справедливої на дату річного балансу з урахуванням порогу суттєвості інформації. Враховуючи, що оператори електронних майданчиків зобов'язані надавати інформацію безкоштовно, буде доречним додати, що суб'єкти державного сектору економіки отримують додаткову можливість зекономити кошти на витратах із переоцінки активів

для цілей бухгалтерського обліку. Проте ця економія потребує затвердження у відповідних нормотворчих актах та змін у законодавстві України. Доречним буде також додати, що в ході визначення справедливої вартості, комісія з визначення справедливої вартості буде зовнішнім незалежним контролером проведених закупівель та може допомогти у відстеженні неправомірних угод, що також може позитивно вплинути на розвиток електронних майданчиків та економіки країни у цілому.

Висновки. У ході дослідження нами систематизовано господарські операції для кожного етапу життєвого циклу основних засобів, документування яких відбувається за справедливою вартістю. Виокремлено переваги і недоліки кожного з підходів до оцінки за справедливою вартістю. Вибрано найбільш прийнятний підхід для нашого дослідження. Розглянуто функціонування електронних майданчиків як аналог активного ринку. Класифіковано активи за їх моральним і фізичним станом. Складено алгоритм оцінки за справедливою вартістю на електронних майданчиках. Розроблено систему коригуючих коефіцієнтів мережевої вартості для різних груп активів за їх моральним і фізичним станом. На підставі системи систему коригуючих коефіцієнтів розроблено формули розрахунку справедливої вартості об'єктів оцінки. Надано власне трактування терміну «ліквідаційна вартість». Визначено переваги нового інструменту оцінки за справедливою вартістю на підставі інформації, отриманої з електронних майданчиків та центральної бази даних системи «Прозоро». Перспективним, на нашу думку, для подальшого дослідження є розроблення положення «Про порядок проведення переоцінки за справедливою вартістю для суб'єктів державного сектору економіки».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пасенко В. Вибір оцінки при первісному визнанні біологічних активів. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2014. Вип. 36 (3). С. 44–48. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2014_36\(3\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2014_36(3)_10).
2. Куцук В.І., Явтуховська І.В. Методи та підходи до оцінки вартості підприємства: теоретичний аспект, проблеми їх використання. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2015. Вип. 48. С. 82–87. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2015_48_16.
3. Безверхий К., Бочуля Т. Методичні рекомендації з оцінки активів і зобов'язань для формування облікової звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 9. С. 15–26. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_9_4.
4. Романів Р. Проблеми застосування у бухгалтерському обліку оцінки за справедливою вартістю та її вплив на світові економічні процеси. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 314–316.
5. Свіцельська В.В. Справедлива вартість у контексті МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю». Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2015. № 1. С. 56–62. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_ekon_2015_1_10.
6. Аніщенко Г.Ю. Облікові аспекти оцінки майна бюджетних установ. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2016. Вип. 88(2). С. 116–125. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/zhpumus_2016_88\(2\)_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/zhpumus_2016_88(2)_15).
7. Іващенко І.М. Визначення справедливої вартості при перевірці необоротних активів на зменшення корисності. Науковий вісник ХДУ. 2015. № 13. С. 142–145. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_13/120.pdf.
8. Воронцова А.С., Макаренко І.О. Справедлива вартість необоротних активів: сутність та процедура оцінювання. Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. 2013. № 5.
9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків» від 24 лютого 2016 р. № 166. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/166-2016-%D0%BF>.
10. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
12. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики «Про затвердження та скасування національних класифікаторів» від 11.10.2010 № 457. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0457609-10>.
13. Наказ Мінекономрозвитку «Про затвердження національного класифікатора України ДК 021:2015 та скасування національного класифікатора України ДК 021:2007» від 23.12.2015 № 1749. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=a30f6c73-1a28-4f61-8dea-9524bead5f24&title=NakazMin ekonomrozvitkuVid23-12-2015-1749-proZatverdzhenniaNatsionalnoInogoKlasifikatoraUkrainiDk021-2015-TaSkasuvanniaNatsionalno goKlasifikatoraUkrainiDk021-2007->
14. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>.
15. Наказ Міністерства оборони України «Про затвердження Інструкції з обліку військового майна у Збройних силах України» від 17.08.2017 № 440. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1192-17>.
16. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
17. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2010 № 1202. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
18. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 № 92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.