

ЖИТТЄВИЙ ЦИКЛ ОБ'ЄКТА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ – ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ

Анотація. У публікації здійснено дослідження сутності поняття «життєвий цикл об'єкта основних засобів» та проведено уточнення його стадії та етапів. Наведено найбільш прийнятні наукові підходи щодо оцінки основних засобів. З позиції динамічного підходу до оцінки та враховуючи вимоги вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, визначено види оцінки відповідно до стадій життєвого циклу об'єкта основних засобів з метою забезпечення повного використання інформації про об'єкт дослідження для потреб ефективного управління та складання якісної фінансової звітності. Наукова новизна дослідження полягає в удосконаленні існуючих наукових класифікацій оцінок стосовно виділення на стадіях обігу активів, а саме стадій життєвого циклу об'єктів основних засобів.

Ключові слова: проект, інвестиційний проект, життєвий цикл проекту, життєвий цикл об'єкта основних засобів, стадії обігу активів, оцінка.

Яцунская О.С.

ЖИЗНЕННЫЙ ЦИКЛ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ – ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ

Аннотация. В публикации проведено исследование сущности понятия «жизненный цикл объекта основных средств» и проведено уточнение его стадий и этапов. Приведены наиболее приемлемые научные подходы к оценке основных средств. С позиции динамического подхода к оценке, а также требований отечественных и международных стандартов бухгалтерского учета, определены виды оценки согласно стадий жизненного цикла объекта основных средств с целью обеспечения возможностей полного использования информации про объект исследования для целей эффективного управления и составления качественной финансовой отчетности. Научная новизна исследования состоит в совершенствовании существующих научных классификаций оценок относительно их выделения на стадиях оборота активов стадий жизненного цикла объектов основных средств.

Ключевые слова: проект, инвестиционный проект, жизненный цикл проекта, жизненный цикл объекта основных средств, стадии оборота активов, оценка

Iatsynska O.S.

LIFE CICLE OF THE OBJECT OF FIXED ASSETS – PROBLEMS OF ESTIMATION

Annotation. In the publication essence of the concept of "life cycle of fixed asset" is investigated and clarification of its stages and phases is carried out. The most acceptable scientific approaches to the evaluation of fixed assets are presented. From the position of dynamic approach to the assessment and requirements of national and international accounting standards, types of evaluation are identified according to the stages of life cycle of fixed assets in order to ensure capabilities of full use of the information about the object of study for the effective management and quality financial statements. Scientific novelty of the research is to improve the existing scientific classifications of estimations regarding their allocation on the stages of assets turnover, stages of the life cycle of fixed assets.

Key words: project, investment project, life cycle of project, life cycle of the object of fixed assets, the stages of assets turnover, estimation.

Постановка проблеми в загальному вигляді полягає в прагненні отримання внутрішніми та зовнішніми користувачами якісної облікової інформації щодо стану та ефективності використання об'єктів основних засобів від суб'єктів господарювання особливо в сучасних умовах глобалізації світової економіки. У зв'язку з цим, одним з актуальних питань вдосконалення бухгалтерського обліку є достовірна оцінка даного виду

активу протягом його життєвого циклу, що у свою чергу буде сприятиме підвищенню якості фінансової звітності.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. З часом не стихає науковий інтерес дослідників до питань обліку основних засобів, а навпаки набуває актуальності, особливо стосовно визначення їх достовірної облікової оцінки. Ці питання знаходять відображення в роботах вітчизняних та російських науковців, присвячених не тільки обліку основних засобів, а саме: М.І. Бондаря, О.О. Белоусова, О.А. Наумчук, О.В. Макеєвої, Е.С. Бороніної, але й в дослідженнях з проблем розвитку, методології та вдосконаленню оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку серед яких Я.В. Соколов, Н.М. Малюга, Л.Г. Ловінська, Н.М. Урбан, І.В. Супрунова, Т.Б. Циганова, В.В. Карпова та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, науковцями залишилося не достатньо дослідженим питання визначення «життєвого циклу основних засобів», стадій циклу його реалізації та видів оцінки.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження поняття «життєвий цикл об'єкта основних засобів», його стадій та видів оцінки відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Враховуючи недостатність розгляду поняття «життєвий цикл об'єкта основних засобів», його стадій та етапів, вважаємо, що за логікою дослідження першочерговим виявляється необхідним розглянути поняття «проект», а саме «інвестиційний проект» або «підприємницький проект».

В економічній літературі можна зустріти два науково-методичні підходи до трактування даної економічної категорії, а саме: «вузький» згідно якого проект розглядається суто як комплект документів щодо формулювання мети та комплексу дій; та «у широкому сенсі» - комплекс конкретних дій інвестора стосовно реалізації своїх інвестиційних намірів. У спробі поєднати зазначені підходи авторами було наведене наступне визначення інвестиційного проекту: «...це системно обмежений та закінчений комплекс документів, який містить систему взаємопов'язаних у часі й просторі та узгоджених з ресурсами заходів і дій, спрямованих на отримання прибутку, або досягнення соціального ефекту» [1, с. 17-18].

Інвестиційному проекту притаманні такі ознаки, як цілеспрямованість, обмеженість (у часі та ресурсів) та неповторність (унікальність) [1, с. 18; 2, с. 14-17; 3, с. 35; 4, с. 36].

Слід зазначити слушну пропозицію стосовно доповнення зазначеного переліку ознак наступними: наявність певних зовнішніх умов, які є елементом структури проекту та впливають на його підготовку та реалізацію; взаємопов'язаність процесів, яка характеризує проект саме як систему [1, с. 18].

У свою чергу, ознака часової обмеженості проекту визначає його життєвий цикл, як період: «...протягом якого реалізуються інвестиційні наміри інвестора» [1, с. 19]; «...від першої затрати до останньої вигоди проекту» [2, с. 24-30]; «...між моментом появи ідеї проекту до моменту його реалізації» [3, с. 60]; «...з моменту появи проекту до моменту його ліквідації» [4, с. 46].

Отже, можна зробити висновок, що наведені в економічній літературі визначення життєвого циклу проекту є аналогічними за змістом та відображають цикл від його початкової та останньої фази. Однак, слід зазначити відсутність єдиної думки щодо поділу циклу реалізації проекту на фази, стадії та етапи, що насамперед пов'язано з самою сутністю проекту, а саме цілеспрямованістю, унікальністю (неповторністю) та наявністю впливу зовнішнього та внутрішнього середовища на умови його реалізації. Але, до найбільш істотних фаз та стадій відносять наступні.

1. Передінвестиційна фаза: аналіз (ідентифікація) інвестиційних можливостей; вибір ідеї проекту, визначення цілей і завдань; попередня оцінка техніко-економічної і фінансової прийнятності; ранжування альтернативних варіантів; вибір конкретного варіанту проекту; додаткові маркетингові дослідження; розробка і експертиза товару; детальне проектування та вибір технології; складання проектно-кошторисної документації.

2. Інвестиційна фаза: підготовка та проведення тендерів, вибір підрядника, укладання договорів; інженерно-технічне проектування; будівельні роботи, установка устаткування;

передвиробничий маркетинг; набір та навчання персоналу; закупівля матеріальних ресурсів та створення резервів.

3. Експлуатаційна фаза: здача об'єкта до експлуатації; виробнича експлуатація; ремонт, модернізація та заміна обладнання; реалізація продукції; розширення та інновації.

4. Ліквідаційна фаза: припинення виробничої діяльності; демонтаж устаткування; продаж та утилізація невикористаних засобів; звільнення персоналу.

Виходячи із переліку стадій, які підпорядковані кожній з фаз, можна зробити висновок, що основні засоби можна розглядати у якості частки інвестиційного проекту, яка охоплює інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну фази його циклу.

Тобто, життєвим циклом об'єкту основних засобів є період часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту (рис. 1) Також можна заключити, що саме «життєвий цикл основних засобів» охоплює значну частину «життєвого циклу інвестиційного проекту». І це не випадково, бо саме його тривалість визначає економічний термін життя інвестиції [1, с. 22], який у свою чергу залежить від життєвого циклу продукції та послуг, які виробляються та здійснюються згідно заданого проекту, строку корисної експлуатації основних засобів, який ґрунтується на професійному судженні суб'єкта господарювання щодо використання даного активу.



Рис. 1 Стадії життєвого циклу інвестиційного проекту та об'єкта основних засобів

Макеєва О.В. визначає життєвий цикл основних засобів як «...період від початку здійснення капітальних інвестицій в об'єкт до його вибуття» та наводить наступні його стадії: здійснення капітальних інвестицій, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик об'єкту, вибуття [5, с. 229-232]. Однак, на нашу думку, назва стадії «здійснення капітальних інвестицій» не повністю розкриває сутність можливих господарських операцій з надходження основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – це витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію, виготовлення та придбання об'єктів матеріальних необоротних активів [6].

В українській термінології термін «капітальні інвестиції» вживається зі значенням: «...вкладання коштів у придбання будинків, споруд, інших основних фондів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації», а сам по собі термін інвестиція відображає «...грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти інвестиційної та інших видів діяльності для отримання прибутку для досягнення соціального ефекту» [7].

Тому, виходячи з наданих визначень, на даному етапі не будуть враховані об'єкти основних засобів, які були отримані суб'єктом господарювання безоплатно та не підлягають амортизації, однак можуть бути використані в майбутньому. Тому, ми вважаємо, доцільним використовувати термін «надходження» замість «капітальні інвестиції», що дозволить охопити всі об'єкти основних засобів, що надходять на підприємство. Адже, якщо об'єкт визнано активом, а саме основним засобом, то це передбачає надходження майбутніх економічних вигід від його використання.

В процесі реалізації інвестиційного проекту учасники проекту зацікавлені в отриманні доречної інформації щодо оцінки стану ресурсів, впливу зовнішнього середовища на умови його здійснення на різних фазах, стадіях та етапах. Джерелом такої інформації виступає саме

бухгалтерський облік, який, за словами Б.І. Валуєва, з одного боку, виступає як інформаційна система, з іншого – як функція управління [8, с. 25-26].

Та саме питання оцінки як елемента метода бухгалтерського обліку є одним з дискусійних питань сьогодення, про що свідчить безліч підходів та видів даної економічної категорії.

На нашу думку, в умовах глобалізації світової економіки, трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності та враховуючи особливості такого об'єкту бухгалтерського обліку, як основні засоби, необхідно дотримуватись декілька підходів, а саме:

- підходу, до основи якого покладено предмет бухгалтерського обліку, у якості загальнонаукового [9; 10, с. 10-11];
- динамічного, стосовно визначення минулої, теперішньої та майбутньої вартості, що пов'язано з тривалим використанням даного виду активу [11, с. 20; 12, с. 30];
- об'єктно-суб'єктивного, який має місце при визначенні, відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ, процедури зменшення корисності активів [13, с. 18].

Питанням класифікації видів оцінки присвячені роботи Я.В.Соколова [14, с. 199-206] та Н.М. Малюги [15, с. 13], в яких наведено найбільш повні та всебічні підстави класифікації.

Однак, найбільш досліджуваною науковцями, серед зазначених Я.В. Соколовим та Н.М. Малюгою ознак є «часова приналежність», тобто оцінка об'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому.

Так, В.В. Карповою класифікаційними ознаками вартісного вимірювання зазначено саме мету, стадії обігу активу (надходження, наявність, вибуття) та часовий фактор (минуле, теперішнє, майбутнє) [11, с. 33-34]. Однак, вважаємо, що матриця співвідношень загальних стадій обігу та часового фактору носить загальний характер, та стосовно оцінки об'єктів основних засобів повинна бути розвинута за всіма стадіями життєвого циклу зазначеного активу (надходження, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик та вибуття) (рис. 2).



Рис. 2. Оцінка об'єктів основних засобів відповідно до стадій життєвого циклу

Бондар М.І., розглядаючи проблему оцінки основних засобів, визначає вирішення двох основних питань: на який момент її встановлювати (дата придбання, поточний момент, майбутнє) і на якому рівні [16, с. 8].

Бороніна Е.С. до факторів класифікації оцінки об'єктів основних засобів відносить стадії життєвого циклу об'єкта (первісна, умовно-первісна, послідуєча), шляхи надходження, вид об'єкта та вид звітності (консолідована та індивідуальна) [10, с. 43-44]. Слід зауважити, що запропоновані автором види оцінки стадій життєвого циклу є загальним підходом до оцінки як процесу, та зовсім не відображають саме видів оцінки та його стадій й етапів.

Слід зауважити, що великий інтерес до цього критерію не є випадковістю, бо метою наведених досліджень є саме визначення достовірної оцінки об'єктів задля отримання та подання доречної й правдивої, тобто якісної облікової інформації у фінансовій звітності, яка виступає джерелом інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів щодо ефективності реалізації своїх намірів.

З позиції динамічного підходу, тобто розгляду об'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому, також підходять П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та їх міжнародні аналоги МСФО 16 й МСФО 36, якими визначено наведені на рис. 2 види оцінки.

Зображена на рис. 2 класифікація оцінки об'єктів основних засобів залежно від стадій його життєвого циклу, яка враховує здобутки науковців попередників та вітчизняних й міжнародних стандартів, дозволить здійснювати обґрунтовану оцінку й забезпечувати контроль над корисністю використання об'єктів основних засобів, враховуючи власні вимоги суб'єкта господарювання щодо планів його використання у господарській діяльності.

Висновки та перспективи подальших розробок. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

- життєвим циклом об'єкта основних засобів є період часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту;
- у розрізі фаз життєвого циклу інвестиційного проекту можна виділити наступні стадії життєвого циклу об'єкта основних засобів: надходження, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик, вибуття;
- з позиції динамічного підходу та враховуючи вимоги П(С)БО та МСФО визначено види оцінки відповідно до стадій життєвого циклу об'єкта основних засобів.

Наукова новизна дослідження полягає в удосконаленні існуючих класифікацій оцінок стосовно виділення на стадіях обігу активів саме стадій життєвого циклу об'єктів основних засобів.

Література

1. Боярко І.М. Інвестиційний аналіз: навч. посіб. /І. Боярко, Л. Гриценко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 400 с.
2. Аналіз і розробки інвестиційних проектів: навч. посіб./ Цигилик І.І., Кропельницька С.О., Білий М.М., Мозіль О.І. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 160 с.
3. Ковшун Н.Е. Аналіз та планування проектів: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 344 с.
4. Горбаченко С.А. Аналіз підприємницьких проектів: навч. посіб. / С. Горбаченко, В. Карпов. – Одеса: ОНЕУ, ротапінт, 2013. – 241 с.
5. Макеєва О.В. Життєвий цикл основних засобів – проблемні питання обліку та контролю /О.В. Макеєва// Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса, 2002. - №12. – С. 229-232.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.
7. Лист Інституту української мови «Щодо вживання словосполучень капітальні інвестиції та капітальні вкладення» №307/190 від 17 квітня 2012 р.

8. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

9. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов/ В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 59 с./Сайт Фонда НСФО. – Режим доступа: <http://www.nsfo.ru/docs/Teory>.

10. Боронина Э.С. Совершенствование процедур бухгалтерской оценки основных средств в учетно-информационной системе организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12/ Э.С. Боронина; Новосибирский гос. экон. ун-т экономики и управления. – Новосибирск, 2011. – 166 с.

11. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика: Автореф. дис. ... док. экон. наук: 08.00.12/ В.В. Карпова; Всероссийский заочный финансово-экономический ун-т. - Нижний Новгород, 2011. – 51 с.

12. Цыганова Т.Б. Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т.Б. Цыганова; Казанский гос. агр. ун-т. – Казань, 2011. – 170 с.

13. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.09/ І.В. Супрунова; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир, 2010. – 23 с.

14. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография /Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

15. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.04/ Н.М. Малюга; Інститут аграрної економіки української Академії аграрних наук. – Київ, 1999. – 23 с.

16. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.04/ М.І. Бондар; КНЕУ. – К., 2001. – 23 с.

1. Bondar M, 2001, *Oblik i audyt osnovnykh zasobiv (na materialakh ahrarnykh pidpryyemstv Kyivskoyi oblasti)*. [16]

2. Boyarko I, Hrytsenko L, 2011, *Investytsiynyy analiz*. [1]

3. Boronina E, 2011, *Sovershenstvovanie protsedur bukhgalterskoy otsenki osnovnykh sredstv v uchetno-informatsionnoy sisteme organizatsiy*. [10]

4. Horbachenko S, Karpov V, 2013, *Analiz pidpryyemnyts'kykh proektiv*. [4]

5. Kovshun N, 2008, *Analiz ta planuvannya proektiv*. [3]

6. Karpova V, 2011, *Stoimostnoe izmerenie v sisteme bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti: sovremennaya teoriya i praktika*. [11]

7. Lyst Instytutu ukrayins'koyi movy «Shchodo vzhyvannya slovospoluchen' kapital'ni investytsiyi ta kapital'ni vkladennya» #307/190 vid 17 kvitnya 2012 r. [7]

8. Makeyeva O, 2002, 'Zhyttyevyy tsykl osnovnykh zasobiv – problemni pytannya obliku ta kontrolyu', *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'*, no. 12, pp. 229-232. [5]

9. Malyuha N, 1999, *Otsinka v bukhgalters'komu obliku: teoriya, praktyka, perspektyvy (na prykladi pidpryyemstv Zhytomyrs'koyi oblasti)*. [15]

10. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 7 «Osnovni zasoby», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny #92 vid 27.04.2000r.: [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: // <http://minfin.gov.ua>. [6]

11. Paliy V, 2007, *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyye problemy*. [9]

12. Sokolov Ya, 2003, *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta*. [14]

13. Suprunova I, 2010, *Rozvytok otsinky v bukhgalters'komu obliku*. [13]

14. Tsyhylyk I, Kropel'nyts'ka S, Bilyy M, Mozil' O, 2005, *Analiz i rozrobky investytsiynykh proektiv*. [2]

15. Tsyganova T, 2011, *Razvitie metodiki stoimostnoy otsenki ob"ektov bukhgalterskogo ucheta*. [12]

16. Valuev B, 1984, *Problemy razvitiya ucheta v promyshlennosti*. [8]

Рецензент: Лоханова Н.О., д.е.н., доцент, Одеський національний економічний університет