УДК 657.421

Ткач Н. О., ст. викладач кафедри обліку і аудиту (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: НЮАНСИ ОБЛІКУ

В статті розглянуті окремі проблеми переоцінки основних засобів. Проведено аналіз останніх публікацій присвячених даній темі, розроблені рекомендації щодо проведення переоцінки основних засобів та відображення результатів в обліку.

В статье рассмотрены отдельные проблемы переоценки основных средств. Проведен анализ последних публикаций посвященных данной теме, разработаны рекомендации по проведению переоценки основных средств и отражения результатов в учете.

The problems of non – current fixed assets are dealt with. The analysis of the latest publication on this topic has been carried out, the methods of fixed assets assessment are suggested, the recommendations concerning their re-estimation are developed.

На сучасному етапі вимоги щодо об'єктивного відображення вартості основних засобів висувають як національні, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. В історії бухгалтерського обліку проблема оцінки наявних ресурсів завжди відносилась до найбільш складних і суперечливих. На досліджуваних підприємствах будівельного комплексу матеріальні необоротні активи, до складу яких входять основні засоби, становлять значну частину всіх активів підприємств, тому якщо залишкова вартість основних засобів суттєво відрізняється від реальної (ринкової), то дана невідповідність може суттєво викривляти фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Саме тому особливої актуальності набувають дослідження з питань удосконалення методики переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку.

Проблемні питання теорії та практики обліку основних засобів висвітлено в наукових роботах як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів. Зокрема, їх досліджували Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, В. В. Качалін, Ю. А. Кузьмінський, Л. І. Куликова, Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин, С. Е. Льовін, Н. М. Малюга, В. К. Орлова, І. М. Павлюк, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, В. Г. Швець, М. Г. Чумаченко, Л. Бернстайн. Отримані впродовж тривалого

періоду результати теоретичних і практичних розробок із удосконалення обліку основних засобів позитивно вплинули на розвиток вітчизняної теорії обліку. Водночас, окремі питання потребують подальшого дослідження.

В статті розглянуті окремі проблеми організації і методики проведення переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку. Незважаючи на те що в економічній науці цьому питанню приділяється значна увага, важливість реальної оцінки активів підприємства не можна недооцінювати.

Метою статті є представлення авторського тлумачення організації і методики проведення переоцінки основних засобів та розробка пропозицій щодо її удосконалення.

Базовим показником для проведення переоцінки основних засобів п.16 Положення (стандарту) 7 «Основні засоби» називає суттєву відмінність між залишковою та справедливою вартістю об'єкта основних засобів на дату складання балансу [1, С. 44] . Однак методику встановлення суттєвості не описано в жодному з бухгалтерських нормативно-правових актів.

Визначення суттєвості наведене в п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідним положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства» [1, С. 14].

Дане визначення стосується лише відсутності інформації, але не враховує її достовірність. Отже категорія суттєвості в системі національної бухгалтерської стандартизації поки не знайшла достатньо докладного опрацювання.

На нашу думку, під час аналізу питання суттєвості як на офіційному рівні, так і на рівні окремого підприємства доцільно було б використовувати зарубіжний досвід.

Важливість концепції суттєвості як теоретичної категорії ніколи не викликала заперечень. Проте ця тема не знайшла належного місця в загальному теоретичному обґрунтуванні принципів обліку. Бернстайн Л. щодо суттєвості зауважує: «Це явище має розглядатися як частина загальної концептуальної основи, але на сьогодні воно так не тлумачиться» [2, С. 47].

Барнес Д. визначає межу прийнятності в 10%. При цьому базою відліку є або чисті активи, або чистий дохід підприємства [3, С. 79].

Качалін В.В. згадує про відсотковий діапазон з тим самим значенням верхнього ліміту: «В американській практиці як суттєві розглядаються суми, що становлять не менш як 5-10% доходів або активів» [4, С. 35].

Крім відсоткових показників, облікова практика США використовує і абсолютні значення. Наприклад, під час класифікації активів, необоротні активи, вартість яких не перевищує певної межі, списуються витрати:

«Багато компаній прийняли формальну звітову політику, що визначає капітальні та поточні витрати як керівництво для облікової практики з року в рік. Така політика звітування часто встановлює мінімальну доларову суму

(таку як 500 дол. США) для сум, що мають капіталізуватись» [5, С. 424].

Аналізуючи проблематику визначення рівня суттєвості, не можна не розглянути питання вартісного обмеження надання бухгалтерської інформації.

Поняття суттєвості безпосередньо стосується власне економічності обліку. Ці питання настільки взаємозв'язані, що німецька практика навіть не проводить чіткого розмежування їх: «Економічність річної звітності не підлягає перевірці, оскільки цінність інформації різними користувачами оцінюється по різному і наряд чи її можна виміряти. Ця проблема кількісного вираження, яку не можна вирішити, потребує заміни принципу економічності принципом значущості інформації для зовнішніх користувачів. Цей принцип перегукується з американським принципом суттєвості, згідно з яким внаслідок відсутності законодавчо визначених меж значущості укладач звітності має більш чи менш якісно оцінити, чи потрібно і якою мірою слід додержувати загальних принципів належного бухгалтерського обліку або від них можна відступити» [6, С. 55].

У п. 34 Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03р. №561, зазначено, що порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів можна приймати величину, що дорівнює 1% від чистого прибутку (збитку) підприємства, або величину, яка дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості. Разом з тим керівництво підприємства самостійно визначає, яка саме розбіжність може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності, тобто є суттєвою.

Критерій суттєвості доцільно встановити за кожною з груп основних засобів і зафіксувати в наказі про облікову політику підприємства.

Головною проблемою практичного застосування критеріїв суттєвості є не складність визначення ступеня суттєвості, а можливі протиріччя між інтересами суб'єктів фінансової звітності та її користувачів.

Для захисту інтересів користувачів фінансової звітності та зниження ризику при прийнятті рішень на її основі слід деталізувати вимоги до визначення критеріїв суттєвості та розкриття їх у примітках до фінансових звітів.

Вважаємо, що перспектива розвитку вітчизняної облікової системи потребує подальшого вдосконалення нормативної бази з питань, що стосуються суттєвості інформації та балансу між її корисністю та вартістю.

Баланс підприємства складають щокварталу, однак це не означає на нашу думку, що кожного кварталу підприємству потрібно доводити залишкову вартість основних засобів до їхньої справедливої вартості. У разі відсутності явних коливань у ринковій вартості тих чи інших об'єктів основних засобів не має сенсу починати процес оцінки їх справедливої вартості. Тобто залежно від обставин та потреб користувачів фінансової звітності підприємство має право самостійно визначитись з періодичністю проведення переоцінки

основних засобів.

У п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що у разі переоцінки окремого об'єкта основних засобів основних засобів, на цю ж саму дату треба переоцінити всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Групою основних засобів є сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Перелік груп основних засобів наведено у п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби». Проте вони доволі узагальнені й включають не тільки однотипні об'єкти. Наприклад, групи «Будівлі, споруди та передавальні пристрої», «Машини та обладнання». Тому доцільно, на нашу думку, з метою переоцінки на підприємстві розробити власну, більш деталізовану класифікацію основних засобів за групами.

Переоцінка основних засобів проводиться для приведення залишкової вартості основних засобів до їхньої справедливої вартості. Поняття «справедлива вартість», що є основним у діючому порядку переоцінки, є новим для вітчизняної практики бухгалтерського обліку. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість визначається як сума, за якою може бути здійснено обмін активу чи оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Для основних засобів у додатку до П(С)БО 19 наведено порядок визначення їх справедливої вартості.

Зазначимо, що національні стандарти не передбачають ні самого поняття «ринкова вартість», ні того як її визначити. Згідно п. 31 МСБО 16 «Основні засоби» справедливою вартістю землі і будинків є їх ринкова вартість, яку, зазвичай, визначають при проведенні експертизи оцінювачі, які мають професійну кваліфікацію. У статті 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» зазначено, що проводити «професійну оцінку майна обов'язково при переоцінці основних засобів для цілей бухгалтерського обліку» [7, С. 7].

А документальним підтвердженням ринкової вартості об'єкта основних засобів є Звіт про оцінку майна складений оцінювачем і затверджений керівником підприємства. На досліджуваних підприємствах будівельного комплексу до професійних оцінювачів зверталися лише при визначенні ринкової вартості об'єктів нерухомості. Також постановою Кабінету Міністрів України «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок» передбачено визначення ринкової (ймовірної ціни продажу на ринку) або іншого виду вартості об'єкта оцінки (заставна, страхова, для бухгалтерського обліку тощо).

Чинним законодавством України передбачено обов'язково визначати ринкову вартість земельних ділянок і об'єктів нерухомості. Для решти видів матеріальних необоротних активів, якщо немає відомостей про ринкову вартість, можливо використовувати, відповідно до П(С)БО 19, такий параметр, як відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

У міжнародній практиці поняття ринкової вартості, а також методи її визначення сформульовані у Міжнародному стандарті оцінки 1 «Ринкова вартість, як база оцінки» (МСО 1). Згідно з п. 3.1 МСО 1 ринкова вартість у контексті стандартів визначається так: «Ринкова вартість є розрахунковою величиною – грошовою сумою, за якою майно має переходити з рук у руки на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем у результаті комерційної угоди після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що кожна зі сторін діяла компетентно, обачно і без примушування». Згідно з п. 1.3 МСО 1 «найбільш поширеними методиками оцінки ринкової вартості є метод порівняння продажів, метод капіталізованого доходу або дисконтованого грошового потоку, та затратний метод». При оцінці основних засобів застосування затратного методу полягає у розрахунку витрат на відновлення оцінюваних активів за вирахуванням усіх форм зносу, знецінення.

Затратний метод ґрунтується на принципі заміщення, який полягає в тому, що покупець не буде платити за об'єкт власності більше від тієї суми, яка потрібна, щоб замінити його іншим об'єктом, аналогічним за своїми корисними характеристиками. При оцінці матеріальних необоротних активів, застосування затратного методу полягає в розрахунку витрат на відновлення оцінюваних активів за вирахуванням усіх форм зносу. Витрати на відтворення можуть бути визначені як вартість відтворення або як вартість заміщення.

Вартість відтворення – це сукупність витрат, що потрібні для відтворення копії об'єкта з таких самих чи аналогічних матеріалів, розрахована в поточних цінах.

Вартість заміщення – поточна вартість нового об'єкта, що є за своїми характеристиками найбільш близьким аналогом об'єкта, який оцінюється.

Професор Бланк І.А. при дослідженні цього питання акцентував увагу на таких відмінностях «вартість відтворення відображає витрати на відтворення копії активу, а вартість заміщення визначається сумою витрат в поточних цінах на відтворення активу, що має еквіваленту функціональну корисність, але виконаного в сучасному дизайні з використанням сучасних матеріалів, прогресивних будівельних та конструктивних нормативів» [8, С. 25].

Відповідно до п. 5 Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку основних засобів результати переоцінки відображають у первинних документах. Метою первинного обліку основних засобів є збирання та обробка даних про факти господарської діяльності, їх подальше перетворення на інформацію, яка дає можливість апарату управління приймати рішення і уникати економічних прорахунків. Змістом первинного обліку є первинне спостереження господарського факту, вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації – документах.

В сучасній економічній літературі дослідженням питань вдосконалення облікової документації найбільш докладно займалися Бутинець Ф.Ф., Пуш-

кар М.С., Сопко В.В. [9-11].

На думку провідних вчених, в організації обліку основних засобів особливу увагу слід приділити забезпеченню своєчасності та правильності документального оформлення всіх операцій з обліку матеріальних необоротних активів на підприємстві.

Отже, важливим завданням первинного обліку є документально правильне оформлення і своєчасно відображення в облікових регістрах наявності і руху основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. Форми первинних документів з обліку основних засобів затверджені наказом Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року і введені в дію з 1 січня 1996 року. Форми первинних документів з обліку інших необоротних матеріальних активів не розроблені взагалі. В окремих публікаціях у періодичних виданнях рекомендується для первинного обліку інших необоротних матеріальних активів застосовувати форми первинних документів, типових інвентарних карток призначених для первинного обліку основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів .

З введенням національних стандартів значна частина реквізитів первинних документів з обліку основних засобів, а також регістрів аналітичного обліку основних засобів (інвентарні картки, книги) втратили своє значення і не використовуються в обліку. З іншого боку – відсутні такі обов'язкові реквізити, передбачені П(С)БО 7 як очікуваний строк корисного використання (експлуатації), метод нарахування амортизації прийнятий обліковою політикою підприємства, ліквідаційна вартість, вартість що амортизується тощо. Саме тому доцільно до Інвентарної картки обліку основних засобів форми № ОЗ-6 скласти додаток у вигляді відомості переоцінки основних засобів, у якій будуть відображені результати переоцінки конкретного об'єкта основних засобів: первісна вартість, знос та залишкова вартість до переоцінки; індекс переоцінки; переоцінені первісна вартість, знос та залишкова вартість, яка буде дорівнювати справедливій вартості; сума переоцінки залишкової вартості та зносу.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів пропонують відображати дооцінку таким чином: на суму дооцінки первісної вартості об'єкта основних засобів Дт10 Кт 42; на суму дооцінки зносу об'єкта Дт 42 Кт 13. На нашу думку більш коректними будуть записи Дт 10 Кт 42 (на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів) та Дт10 Кт13 (на суму дооцінки зносу).

Ключовим моментом у відображенні результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку є контроль за результатами всіх попередніх дооцінок і уцінок конкретного об'єкта основних засобів. Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу доходів звітного періоду по кредиту рахунка 71 з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта матеріальних необоротних активів зазначеним переви-

щенням у складі додаткового капіталу по кредиту рахунка 42.

Відповідно до вимог чинного законодавства України основні засоби відображають у бухгалтерському обліку та звітності в грошовій оцінці. Вартість за якою вони обліковуються і використовуються в господарській діяльності впливає на цілий ряд аспектів діяльності підприємств та входить в систему показників, які необхідні для прийняття рішень як внутрішнім так і зовнішнім користувачам. Важлива роль цього показника визначає постійний інтерес науковців, економістів – практиків до проблеми оцінки основних засобів. Проведення переоцінки основних засобів спрямовано на досягнення головної мети – об'єктивного і достовірного відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності.

Запропоновані нами рекомендації щодо удосконалення організації і методики переоцінки основних засобів можуть використовуватись у практичній діяльності підприємств.

Подальші розробки цього питання доцільно, на нашу думку, проводити у напрямку вдосконалення методики визначення суттєвості, справедливої (ринкової) вартості основних засобів, розробки рекомендацій щодо відображення результатів переоцінки основних засобів у первинних документах бухгалтерського обліку, реєстрах аналітичного обліку.

1. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік: спецвипуск. – 2012. – № 8-9. **2.** Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн; перевод с английского под редакцией професора Я. В.Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 659 с. **3.** Барнес Л. Основы финансового учета / Л. Барнес; пер. с англ., под ред. В. А. Милюкова. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 2010. – 252 с. **4.** Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP/ В. В. Качалин. – М. : Дело, 2008. – 436 с. **5.** Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис; под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 2009 – 560 с. **6.** Мюллер Г. Учет: международная перспектива: пер. с англ. / Мюллер Г., Гернон Х., Минк Г. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 136 с. **7.** Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658 – III // Баланс. – 2011. – № 37. – С. 6-17. **8.** Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – К. : Ника – Центр, 2010. – 732 с. **9.** Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студентів спец. «Облік і аудит» вищих навч. закл. – доп. і перероб.]/ за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 776 с. **10.** Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 649 с. **11.** Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч.посіб./ В. В. Сопко. – [5 вид., перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2010. – 598 с.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)