

Б. С. КРУГЛЯК

Хмельницький національний університет

А. Ф. ГУМЕНЮК

Хмельницький інститут МАУП

ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АСПЕКТ

Наукові праці МАУП, 2007, вип. 1(15), с. 9–12

Розглянуто основні аспекти бухгалтерського обліку результатів оцінювання і переоцінювання вартості основних засобів. Акцентовано увагу на вирішенні питання чергового переоцінювання та зниження ціни об'єктів основних засобів, а також тих, що раніше не переоцінювалися. Викладено умови і строки проведення переоцінювання основних засобів.

Зміна вартості активів — це об'єктивний процес, який залежить насамперед від економічних процесів, що відбуваються у країні, а також від цілої низки інших чинників. Завдання бухгалтерського обліку зводиться до того, щоб в інтересах користувачів фінансової звітності об'єктивно та своєчасно відображати цю зміну [5, 94].

Перехід на принципи і методи обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зумовив суттєві зміни у здійсненні обліку основних засобів. Одним із найбільш трудомістких для виконання вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 7 “Основні засоби” є розділ, де викладено порядок оцінювання і переоцінювання основних засобів [1, 23]. Нормами цього Положення встановлено дуже складну методологію відображення в бухгалтерському обліку зміни облікової вартості основних засобів у результаті їх переоцінювання та різниці від переоцінювання залишкової вартості об'єктів основних засобів, що не переоцінювалися раніше.

Зауважимо, що проблема вибору методу оцінювання основних засобів стає для України досить актуальною. Вивченням цієї тематики займаються багато вчених і фахівців бухгалтерської науки, зокрема І. Павлюк, Ю. Кириченко, А. Ліпатов, О. Бондар, Р. Грачова та ін.

Спробуємо в цій статті виявити особливості оцінювання і переоцінювання основних засобів за чинними нормативними документами, проаналізувати різні підходи до проблем оцінювання і переоцінювання основних засобів, виокремити найбільш значущі проблеми, які з'являються при оцінюванні основних засобів, раціоналізувати порядок застосування у практичній діяльності суб'єктів господарювання відповідних норм законодавчої бази, зокрема П(С)БО 7.

Оскільки одним із головних завдань бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан, то для його виконання необхідно мати досить чітке уявлення про стан і вартість активів підприємства загалом та основних засобів зокрема [1, 23]. Як правило, визначають справедливу вартість. Згідно з П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”, це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [8]. Справедлива вартість окремих об'єктів основних засобів визначається підприємством самостійно за ринковою вартістю. Якщо відсутні дані про ринкову вартість об'єкта, то визначається теперішня собівартість придбання із врахуванням суми зношення на дату оцінювання (так звана

відновна вартість). Хоч у П(С)БО 7 документальне підтвердження справедливої вартості на дату переоцінювання не передбачається, як і порядок визначення залишкової вартості об'єктів основних засобів, проте згідно з принципами, передбаченими Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” (зокрема, згідно з принципом обачності), у бухгалтерському обліку застосовують методи оцінювання, які не призводять до заниження зобов'язань і витрат або до завищення активів і доходів [6, 4]. У визначенні справедливої вартості об'єктів основних засобів зацікавлений передусім власник основних засобів, тобто адміністративна ланка будь-якого підприємства. Від цього значною мірою залежить вирішення питання щодо проведення переоцінювання основних засобів. Отже, спочатку визначимося з поняттям оцінювання об'єктів основних засобів.

Оцінювання — це процес набуття об'єктом основних засобів числових значень. Він охоплює такі три елементи: 1) об'єкт або подію; 2) властивість (якість, ознаку, характеристику), яка підлягає кількісному оцінюванню; 3) шкалу виміру, за якою можна виразити властивість. Тобто у бухгалтерському обліку за допомогою оцінювання як способу грошового вимірювання об'єктів визначають їх вартість.

Щоб отримати достовірні результати оцінювання основних засобів, необхідно дотримуватися певного алгоритму: визначити цілі та конкретні завдання оцінювання, накреслити план проведення оцінювання, підготувати необхідну інформаційну базу, проаналізувати ступінь використання машин та обладнання, які підлягають оцінюванню, виявити надлишкові одиниці обладнання, вибрати найоптимальніші методи оцінювання, виконати відповідні розрахунки, проаналізувати отримані результати і визначити найімовірнішу вартість об'єкта на дату оцінювання, скласти звіт з необхідними рекомендаціями [1, 25].

Визначення справедливої вартості необхідне також для обґрунтованого визначення орендних платежів, для вирішення питання, в яку нерухомість найкраще вкладати інвестиції, для розширення та вдосконалення сфери заставного кредитування і страхування.

Згідно з П(С)БО 7 основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство отримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікува-

ний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [7]. Очевидно, що оскільки об'єкти основних засобів перебувають у господарській діяльності підприємства тривалий час, то на їх оцінку впливає багато чинників, зокрема моральний і матеріальний знос, а також інфляційні процеси. Тому, щоб правильно оцінити основні засоби в умовах інфляційних коливань в Україні, необхідно переоцінити основні засоби і нарахувати амортизацію від переоціненої, а не первісної вартості об'єктів основних засобів.

Таким чином, основні засоби можна переоцінювати за двох взаємопов'язаних причин [1, 25]:

- 1) якщо зміна вартості основних засобів пов'язана з удосконаленням технології виробництва підприємства (покращання дії електронно-обчислювальної техніки);
- 2) внаслідок загальної зміни купівельної спроможності грошей, що пов'язана з інтеграційними процесами.

Отже, коли між залишковою вартістю активу та його справедливою вартістю існує суттєва різниця, то суб'єкт господарювання може переоцінити такий об'єкт. У разі такого переоцінювання на ту саму дату призначають переоцінювання всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Однак для більшої точності тут потрібно звернутися до тлумачення терміна “група” основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів [7]. Виходячи з цього можна дійти висновку, що розподіл на групи відрізняється від розподілу за субрахунками [5, 95]. Наприклад, автомобілі, обліковані на субрахунку 105 “Транспортні засоби”, відрізняються від інших транспортних засобів, облікованих на цьому субрахунку. Більше того, самі автомобілі також розрізняють як за технічними характеристиками (вантажні, легкові, спеціальні різних типів тощо), так і за умовами використання (у виробничих, адміністративних та інших цілях). Отже, поняття “група” має глибший, ніж розподіл за субрахунками, аналітичний облік. А конкретне наповнення кожної групи залежить від специфіки та особливостей конкретного підприємства.

Переоцінювання основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже переоцінювалися, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не різнилася від справедливої вартості.

При переоцінюванні основних засобів, зменшенні та відновленні їх корисності враховують суттєвість доходів і витрат, що при цьому виникають. Переоцінену первісну вартість внаслідок збільшення майбутніх економічних вигод, що очікуються від використання об'єкта основних засобів, та суму зношення цього об'єкта визначають шляхом множення відповідно первісної вартості і суми зношення на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначають шляхом ділення справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість [4, 43]. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінену залишкову вартість відповідно до п. 17 П(С)БО 7 визначають шляхом додавання справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зношення об'єкта [7].

Не підлягають переоцінюванню малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в п. 27 П(С)БО 7.

Справедлива вартість активів може здійснюватися як у бік збільшення, так і в бік зменшення. Тобто переоцінювання здійснюється у першому випадку як дооцінювання, а в другому — як ціни [5, 95]. Дооцінювання та зниження ціни можуть змінювати один одного, тобто один і той самий об'єкт можна спочатку дооцінити, а через деякий час — знизити його ціну. Можливий і зворотний варіант. Це дуже важливий момент, оскільки порядок відображення в обліку результатів переоцінювання різний для об'єктів, які переоцінюються вперше чи вдруге.

Якщо об'єкт переоцінюється вперше (або за умови, що всі попередні дооцінки нейтралізовані еквівалентними зниженнями ціни), то в разі його дооцінювання суму збільшення балансової вартості об'єкта слід зараховувати до складу додаткового капіталу оборотами за кредитом рахунка 423 “Дооцінка активів”, а в разі зниження ціни аналогічну суму зменшення треба зараховувати до складу витрат звітного періоду на дебет рахунка 975 “Уцінка необоротних активів” [2, 271–272].

Якщо об'єкт переоцінюють вдруге, необхідно передусім визначити суму попередніх переоцінок. Ця сума може бути [5, 95]:

- “дооцінною” (якщо раніше тільки дооцінювали об'єкт або якщо сума всіх попередніх дооцінок перевищує суму всіх попередніх знижень ціни);
- показником зниження ціни (якщо раніше тільки знижували ціну або якщо сума всіх

попередніх знижень ціни перевищує суму всіх попередніх дооцінок).

У разі наявності (на дату проведення чергового (останнього) дооцінювання об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх величин зниження ціни об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попереднього дооцінювання залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності сума чергового (останнього) дооцінювання, але не більше від зазначеного перевищення, входить до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергового (останнього) дооцінювання більше від зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У другому випадку, коли сума попередніх переоцінок є зниженою за ціною, сума чергового (останнього) зниження ціни, але не більше від наведеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу звітного періоду, а різниця (якщо сума чергового (останнього) зниження ціни більша від наведеного перевищення) входить у витрати [4, 43].

Згідно з п. 21 П(С)БО 7 при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищена сума попередніх дооцінок над сумою попереднього зниження загальної вартості цього об'єкта основних засобів входить до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу [6, 5]. Тобто в усіх випадках вибуття (продаж, безоплатне передавання, ліквідація, внесок до статутного капіталу тощо) об'єктів, які раніше переоцінювалися і вартість яких мала сальдо попередніх дооцінок над попередніми зниженнями ціни, потрібно зменшити додатковий капітал і перенести це перевищення на рахунок 44 “Нерозподілений прибуток” [2, 276].

Що стосується зношення, то переоцінка об'єкта основних засобів зумовлює потребу у перерахунку суми річної амортизації такого об'єкта з дати його переоцінювання, тобто починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, в якому було змінено балансову вартість об'єкта. Після дооцінювання сума зношення збільшується, а після зниження ціни — зменшується [6, 10]. Суми дооцінки не можуть бути використані на додаткове поновлення (формування) статутного капіталу.

Таким чином, проаналізувавши особливості відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінок основних засобів суб'єктів господарювання і спираючись на чинну нормативно-правову базу, можна дійти таких висновків:

- оцінка основних засобів забезпечує зацікавлених осіб достовірною інформацією про майновий стан підприємства;
- вибір методу оцінювання основних засобів передбачає досконале вивчення цілей оцінювання в бухгалтерському обліку;
- підставою для переоцінювання основних засобів є зміна їх вартості;
- важливим моментом у відображенні результатів переоцінювання на рахунках бухгалтерського обліку є контроль за результатами всіх попередніх дооцінок і знижень вартості об'єкта основних засобів;
- при переоцінюванні об'єкта основних засобів переглядається також оцінка всіх інших об'єктів цієї групи, до якої входить переоцінений об'єкт.



Література

1. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку // Бухгалтерський облік та аудит. — 2005. — № 3. — С. 23–28.
2. Грачова Р. Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. — К.: Галицькі Контракти, 2004. — 832 с.
3. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12 липня 2001 р. № 2658-III // Все про бухгалтерський облік. — 2006. — № 31(1185). — С. 46.
4. Кириченко Ю. Облік результатів переоцінок основних засобів // Бухгалтерський облік та аудит. — 2001. — № 4. — С. 40–46.
5. Ліпатов А. Переоцінка вартості основних засобів у бухгалтерському обліку // Бухгалтерія. — 2001. — № 30(445). — С. 94–103.
6. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки основних засобів // Бухгалтерський облік та аудит. — 2004. — № 7. — С. 3–10.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Затв. Міністерством фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”: Затв. Міністерством фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163.

З моменту проголошення незалежності України в державі відбувся перехід до ринкових відносин. Цей процес супроводжувався значними змінами і в бухгалтерському обліку основних засобів. Для захисту від знецінення та викривлення справжньої вартості об'єктів матеріально-технічної бази, запобігання в наданні неправдивої інформації користувачам підприємства здійснюють переоцінювання основних засобів: зниження ціни чи дооцінку. При цьому важливу роль у відображенні в бухгалтерському обліку переоцінок основних засобів відіграє врахування того, чи переоцінювались раніше об'єкти основних засобів, чи переоцінка виконується вперше. Суб'єкт господарювання при виборі методу оцінювання основних засобів повинен досконало визначити цілі оцінювання в бухгалтерському обліку.

With the aim of protection from depreciation and distortion of the real cost of material-technical objects and prevention from rendering false information to users, enterprises revalue the basic facilities — reduce or raise their price. When reflecting revaluation of basic facilities in book-keeping, it is important to take into account whether the revaluation takes place for the first time. When choosing methods of basic facilities valuation, the management subject must set clear aims of estimation in book-keeping.

Надійшла 9 березня 2007 р.