

графія] / Л. В. Петіна, Н. С. Танклевська – Херсон: Айлант, 2011. – 268 с.

4. Саблук П.Т. Формування міжгалузевих відносин: проблеми теорії та методології / Саблук П.Т., Малік М.Й., Валентинов В.Л. – К.: ІАЕ, 2002. – 294 с.

5. Танклевська Н. С. Фінансова політика сталого розвитку аграрних підприємств України: теорія, методологія, практика: [Монографія] / Н. С. Танклевська. – Херсон: Айлант, 2010. – 376 с.

6. Гуторитов О.І. Сучасні тенденції та оцінка інвестиційних процесів у сільському господарстві: Лекція / Харківський національний університет ім. Докучаєва. – Харків, 2002.- 52 с.

*Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.*

УДК 657.1

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

*Прийдак Т.Б., Яловега Л.В.*

*Полтавська державна аграрна академія*

*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.*

*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 reestimation are developed.*

**Постановка проблеми.** В процесі розвитку бухгалтерського обліку виникали складні та суперечливі питання щодо оцінки наявних ресурсів. Якщо залишкова вартість основних засобів суттєво відрізняється від ринкової (реальної), то дана невідповідність може суттєво викривляти фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Процес проведення переоцінки є дуже важливим, але водночас складним і трудомістким. Це зумовлено складністю методології відображення в обліку результатів переоцінки. Причинами цього є і використання нових економічних термінів, і складність формулювання положень нормативних актів, і навіть протиріччя між їх нормами. Саме тому особливої актуальності набувають дослідження методики переоцінки основних засобів та відображення результатів в обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням проблеми відображення в обліку результатів переоцінки займалися багато науковців, серед яких слід відзначити: Н. Багатко, М. Білуха, Ф. Бутинця, Ф. Вуд, С. Голов, О. Голованов, Р. Грачова, М. Дем'яненко, В. Завгородній, Г. Кірейцев, В. Кужельний, В. Линник, С. Максutow, В. Палій, М. Огійчук, В. Сопко, Л. Сук, М. Чумаченко та ін.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у висвітленні проблемних питань обліку операцій з переоцінки основних засобів на основі аналізу останніх редакцій нормативних документів та можливих варіантів їх вирішення для задоволення потреб управління.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В Україні триває процес

реформування бухгалтерського обліку та наближення його до міжнародних стандартів обліку. Здійснення ефективних заходів щодо сприяння розвитку економіки України та її інтеграції у світове господарство передбачає собою пошук принципово нових методів та підходів до управління матеріально-технічною базою суб'єктів господарювання, зокрема основних засобів. Від стану основних засобів залежить забезпечення отримання економічних вигод у майбутньому. Одним із чинників збереження економічної цінності основних засобів підприємства є їх переоцінка.

Одним з проблемних питань відображення переоцінки основних засобів є неузгодженість понятійного апарату, який використовується в нормативній, навчальній та науковій літературі, зокрема понять «оцінка» та «переоцінка». Неузгодженість трактування зазначених понять призводить до неоднозначного їх відображення в бухгалтерському обліку. У табл. 1 наведено трактування термінів «оцінка» та «переоцінка» в економічних джерелах, зарубіжних країнах і Міжнародних стандартах фінансової звітності.

Таблиця 1

**Огляд понять «оцінка» та «переоцінка» в економічній літературі**

Автори	Визначення
<b>Оцінка основних засобів</b>	
А. Г. Завгородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин [6]	Оцінка нерухомого майна – процес визначення ринкової, балансової чи залишкової вартості нерухомого майна з метою проведення операцій купівлі-продажу чи застави майна (іпотека), розподілу майна та встановлення часток майна, що перебуває у спільній власності, оподаткування майна чи сплати державного мита тощо.
Ловінська [7]	Це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-аналітичної інформації та на інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту.
Л. К. Сук [9]	Основні засоби оцінюються за сумою витрат на виготовлення, спорудження або придбання об'єктів, включаючи витрати на їх доставку та встановлення.
МСФЗ	Процес визначення грошових сум, за якими мають визначатися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та в звіті про прибутки та збитки.
<b>Переоцінка основних засобів</b>	
А. Г. Завгородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин [6]	Переоцінювання основних фондів (ПОФ) – зміна вартості основних фондів з метою приведення її до відповідності з новими умовами відтворення. Застосовується для: усунення змішаної оцінки основних фондів за їх початковою вартістю в цінах різних років; встановлення цін, які б відповідали ринковим цінам на момент ПОФ; визначення фактичного спрацювання засобів праці (у грошовій оцінці) і порівняння його з накопиченими амортизаційними відрахуваннями. ПОФ дає змогу отримати об'єктивні дані про загальний обсяг, видову і галузеву структуру, територіальний розподіл і технічний стан основних фондів.
Ловінська [7]	Коригування первісної вартості об'єктів основних засобів бухгалтерського обліку, тобто її зміна.

Автори	Визначення
Л. К. Сук [9]	Переоцінка основних засобів – це доведення залишкової їх вартості до справедливої. Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
В. М. Галасюк [10]	Суть переоцінки основних засобів полягає в приведенні залишкової вартості у відповідність з їх реальною справедливою вартістю. Переоцінка основних засобів у бухгалтерському обліку здійснюється за самостійним вирішенням підприємства.
Ф. Ф. Бутинець [11]	Переоцінка основних засобів проводиться за умови, що його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Операції з переоцінки включають операції зі збільшення вартості об'єкта основних засобів та їх зносу – дооцінку, а також операції зі зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів – уцінка.
Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко [12]	Переоцінка має здійснюватись у випадку, якщо балансова вартість об'єкта основних засобів помітно відрізняється від його справедливої вартості. Якщо внаслідок переоцінки балансова вартість збільшується, то суму дооцінки відображають у статті «Інший додатковий капітал», якщо зменшується – уцінку відображають як витрати.
МСФЗ	Переоцінка відбувається за перерахунком активів та зобов'язань.

Підсумовуючи вищезгадане, погляди на трактування понять «оцінка» та «переоцінка» майже не відрізняється. Але як свідчить практика, в країнах з ринковою економікою, відповідно до вимог та рекомендацій МСБО, періодично здійснюється переоцінка основних засобів, проведення якої, перш за все, пов'язано з підвищенням ефективності фінансової діяльності підприємств.

Якщо звернутися до МСФЗ, то цим документом передбачено такі методи оцінки активів: за фактичною собівартістю; за відновлювальною вартістю; за можливою ціною продажу. При цьому в МСФЗ з обліку основних засобів зазначено, що у випадку переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою основних засобів вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів. А згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», для оцінювання основних засобів дозволяється використовувати два види оцінки: за історичною собівартістю та за справедливою вартістю. Переоцінка об'єкта основних засобів згідно з П(С)БО 7 п. 16 може здійснюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Тобто підприємство має можливість прийняти рішення про проведення переоцінки основних засобів і доведення їх вартості до справедливої вартості цього об'єкта: з урахуванням ступеня його зносу, модернізації, дообладнання тощо. Однак методика встановлення суттєвості не описано в жодному з бухгалтерських нормативно-правових актів. Тому як правило, керівнику підприємства, доводиться створювати експертну комісію, що

доволі часто робить витрати на визначення справедливої, а відповідно, і переоціненої вартості більшими, ніж користь від цієї інформації.

Визначення суттєвості наведено в п. 3 НП(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]. Схема переоцінки основних засобів наведена рис. 1.

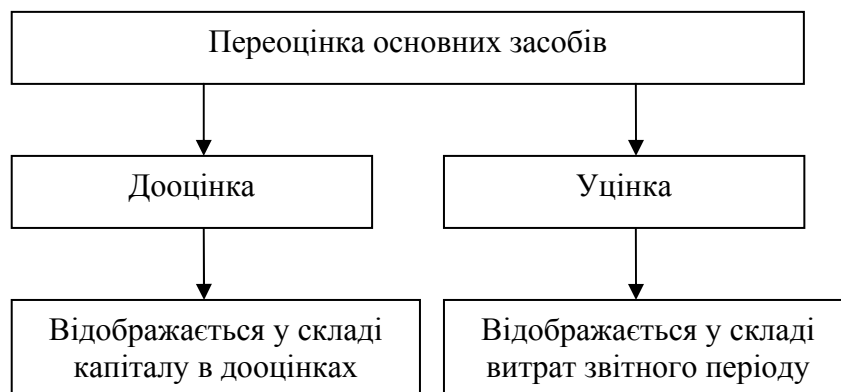


Рис. 1. Схема переоцінки основних засобів

Відобразимо результати переоцінки об'єкта основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

**Відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів (грн)**

Зміст господарської інформації	Дебет	Кредит	Сума
На дату проведення першої переоцінки			
Збільшення первісної вартості виробничого об'єкта у результаті переоцінки	10	411	26800
Дооцінка раніше нарахованого зносу пропорційно до зміни вартості основного засобу	411	131	6700
На дату проведення другої переоцінки			
Відображено уцінка раніше до оцінених основних засобів	411	10	12024
Списана сума зносу за уціненими основними засобами	131	10	4086

Крім того, неправильна оцінка основних засобів може призвести до таких негативних наслідків як неточне нарахування амортизації, а звідси викривлення собівартості продукції, робіт і послуг, а от же і показників доходності, рентабельності підприємства, що в свою чергу може призвести до невірних висновків при аналізі діяльності підприємства і як наслідок до прийняття невірних управлінських рішень.

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. Л. Бернстайн щодо суттєвості зауважує: «Це явище має розглядатися як частина загальної концептуальної основи, але на сьогодні воно так не тлумачиться» [ 2, С. 47].

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

В. В. Качалін 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 звітну 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» [6, С. 55].

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.

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.

А документальним підтвердженням ринкової вартості об'єкта основних засобів є Звіт про оцінку майна складений оцінювачем і затверджений керів-

ником 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).

Але заслуговує на увагу і запропонований Франком Вудом метод амортизації для необоротних активів – «метод переоцінки», який, на його думку, зменшує витрати часу на розрахунок амортизації. Суть його полягає в тому, що основні засоби оцінюються на початок періоду, додаткове надходження засобів у звітному періоді збільшує їх вартість, і потім проводиться переоцінка в кінці періоду. Величина зменшення вартості показує суму зносу, що повинен бути нарахований на засіб. На нашу думку, у вітчизняному бухгалтерському обліку цей метод можна було б використовувати для нарахування амортизації необоротних активів у тих випадках, коли важко визначити суму амортизації іншими методами.

Відображення результатів подальших переоцінок залежить від тенденції та розміру змін справедливої вартості. У разі уцінки об'єкта, що раніше був дооцінений, сума уцінки списується на зменшення іншого додаткового капіталу в сумі, що не перевищує суму попередніх дооцінок, а сума уцінки, що залишилася, – на витрати звітного періоду. У разі дооцінки об'єкта основних засобів вона визначається як дохід звітного періоду в сумі, що не перевищує суму попередніх уцінок цього об'єкта, віднесена на витрати, а різницю між сумою дооцінки та сумою раніше віднесеної на витрати уцінки відносять до складу додаткового капіталу.

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 І. А. Бланк 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 Ф. Ф. Бутинець, М. С. Пушкар, В. В. Сопко [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.

**Висновки.** Отже, важливим завданням первинного обліку є документально правильне оформлення і своєчасно відображення в облікових регістрах наявності і руху основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. 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. 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 зов-

нішнім 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. Як бачимо існуюча методологія хоча і розроблена з урахуванням особливостей зарубіжного податкового законодавства, але є досить складною і заплутаною, тому нагальним залишається питання завершення процесу нормативного врегулювання всіх слабких сторін процесу обліку переоцінки основних засобів, з урахуванням пропозицій провідних науковців країни. 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.

#### **Список використаних джерел:**

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 профессора 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. Милукова. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 2010. – 252 с.
4. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР/ 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 оцінку 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 Плаксієнко В.Я.*