

УДК: 657.372.5

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ОЦІНКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ВОЛОДИМИР ШЕВЧУК,*доктор екон. наук, професор,
перший проректор Національної академії
статистики, обліку та аудиту,***МАКСИМ КОРЯГІН,***канд. екон. наук, доцент кафедри
бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії*

Запропоновано методологічний підхід до бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів та інших необоротних активів, що забезпечує розвиток методології облікового відображення справедливої вартості підприємства у фінансовій звітності.

Ключові слова: *справедлива вартість, необоротні активи, переоцінка, фінансова звітність.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Необоротні активи на більшості підприємств є найсуттєвішим вартісним об'єктом бухгалтерського обліку. Від достовірності оцінки основних засобів та інших необоротних активів у балансі, її відповідності ринковій кон'юнктурі залежать повнота і релевантність сформованої системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності інформації щодо вартості чистих активів підприємства, яка, у свою чергу, є основою для визначення ринкової вартості підприємства за умови використання затратних та інтегрованих методів оцінки вартості.

Облікове відображення вартості підприємства є складним аналітичним процесом, який має забезпечувати можливість достовірного визначення ринкової вартості суб'єкта господарювання. Недостовірність оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку, в тому числі необоротних активів як найбільш значущих облікових об'єктів, призводить до викривлення вартості підприємства у цілому, що й обумовлює актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми, що виникають під час відображення у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності справедливої вартості необоротних активів, досліджували численні вітчизняні науковці, серед яких О. Басенко і О. Єрмак [1], Л. Джаферова [2], М. Зюкова [3], Р. Костирко [4], О. Лайко і С. Чобанзаде [5], О. Наумчук [6], О. Сметанко [7], І. Супрунова [8] та

ін. Більшість із них підтримують чинну, законодавчо встановлену методику відображення вартості необоротних активів, у тому числі порядок та умови їх переоцінки. Їх підтримують окремі зарубіжні науковці [9–11].

Проте на сьогодні дискусійними залишається низка питань, пов'язаних із переоцінкою необоротних активів, у тому числі основних засобів як їх основної складової:

- включення до витрат сум уцінки основних засобів або до доходів дооцінки у межах попередньої уцінки, можливе недотримання принципу відповідності доходів і витрат внаслідок такого бухгалтерського відображення;
- неов'язковий характер віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що амортизована, методика такого віднесення, міняючи звіт про фінансові результати.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основні регулюючі норми щодо переоцінки основних засобів викладені у П(С)БО 7 «Основні засоби» [12]. Згідно з цим Положенням *придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю*. Після цього підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на

дату балансу. При цьому сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат за винятком нижче наведених випадків:

➤ у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більша від зазначеного перевищення включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більша від зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу;

➤ у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більша від зазначеного перевищення спрямовується на зменшення іншого до-

даткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

Аналогічні правила встановлені у МСБО 16 [13], де передбачено, що якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення відображується безпосередньо за кредитом рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка». Проте таке збільшення має визнаватися у складі прибутків, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане у складі збитків.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у складі збитків. Однак таке зменшення слід безпосередньо відображувати за дебетом рахунку власного капіталу «Дооцінка», якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу.

Аналіз змісту чинного у Росії ПБО 6/01 [14] свідчить про ідентичність його положень щодо перелічених вище норм МСБО 16 та П(С)БО 7.

Пропонована чинним законодавством України методика, яка не суперечить нормам МСБО (МСФЗ), передбачає кореспонденцію рахунків наведену в табл. 1.

Таблиця 1

**ЧИННА МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ ПЕРЕОЦІНКИ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
Переоцінка основних засобів та інших необоротних матеріальних активів			
<i>Перша переоцінка</i>			
1	Відображення суми дооцінки залишкової вартості активу	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	423 «Дооцінка активів»
2	Відображення суми дооцінки зносу	423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
3	Відображення суми уцінки залишкової вартості активу	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
4	Відображення суми уцінки зносу активу	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
<i>Повторна дооцінка – результат попередніх переоцінок додатків</i>			
5	Відображення збільшення первісної вартості на суму дооцінки	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	423 «Дооцінка активів»
6	Відображення суми дооцінки зносу активу	423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
Повторна дооцінка – результат попередніх переоцінок від’ємний і менший за суму дооцінки			
7	Відображення збільшення первісної вартості на суму дооцінки у межах попередньої уцінки	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
8	Відображення збільшення суми нарахованого зносу в межах попередньої уцінки	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
9	Відображення збільшення первісної вартості на суму перевищення дооцінки над сумою попередньої уцінки	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	423 «Дооцінка активів»
10	Відображення збільшення нарахованого зносу на суму перевищення над попередньою уцінкою	423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Повторна дооцінка – результат попередніх переоцінок від’ємний і більший за суму дооцінки			
11	Відображення збільшення первісної вартості на суму дооцінки в межах від’ємного результату попередньої уцінки	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
12	Відображення збільшення суми нарахованого зносу в межах попередньої уцінки	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Повторна уцінка – результат попередніх переоцінок від’ємний			
13	Відображення зменшення первісної вартості на суму уцінки залишкової вартості активу	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
14	Відображення суми уцінки зносу активу	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
Повторна уцінка – результат попередніх переоцінок додатний і менший за суму уцінки			
15	Відображення зменшення первісної вартості на суму уцінки в межах результату попередніх дооцінок	423 «Дооцінка активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
16	Відображення зменшення суми нарахованого зносу в межах попередньої дооцінки	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	423 «Дооцінка активів»
17	Відображення зменшення первісної вартості на суму перевищення уцінки над сумою попередньої дооцінки	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
18	Відображення зменшення суми нарахованого зносу на суму перевищення уцінки зносу над попередньою дооцінкою	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
Повторна уцінка – результат попередніх переоцінок додатний і більший за суму уцінки			
19	Відображення зменшення первісної вартості на суму уцінки залишкової вартості активу	423 «Дооцінка активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
20	Відображення зменшення первісної вартості на суму уцінки зносу	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
Вибуття необоротного активу, за яким за кредитом субрахунку 423 «Дооцінка активів» обліковують додатний результат попередніх переоцінок			
21	Відображення зменшення додаткового капіталу на суму попередніх переоцінок активу при його вибутті	423 «Дооцінка активів»	441 «Прибуток нерозподілений»

Більшість вітчизняних учених підтримують пропонувані норми (див. табл. 1) щодо порядку проведення переоцінки основних засобів.

Незважаючи на це, існують й інші думки. Докладний аналіз табл. 1 дає підстави дійти висновку про порушення одного з основних принципів, що формують методологію бухгалтерського обліку, – принципу відповідності доходів і витрат – через включення до витрат сум уцінки основних засобів або до доходів сум дооцінки у межах попередньої уцінки.

Бухгалтерські записи № 3, 13 та 17, наведені у табл. 1, передбачають формування інших неопераційних витрат, а № 7 та 11 – формування інших неопераційних доходів. Як доходи, так і витрати відображують у звіті про фінансові результати підприємства.

Наприклад, у поточному звітному періоді підприємство може отримати прибуток від операційної діяльності на рівні 1,0 млн грн, а за рахунок уцінки будівлі апарату управління сформувати інші неопераційні витрати на рівні 1,5 млн грн. Постає запитання: чи є достовірним загальний фінансовий результат підприємства, відображений у звіті про фінансовий результат, у розмірі 0,5 млн грн збитку? Видається, що ні. Тим більше, що у наступному звітному періоді в разі, якщо тенденції на ринку нерухомості зміняться, що досить часто останнім часом спостерігається на вітчизняному ринку, це підприємство при умовно такому самому рівні операційної прибутковості буде змушене відобразити 1,5 млн грн доходів від неопераційної діяльності. Фактично одна й та сама сума підвищить доходи і витрати від неопераційної діяльності на 1,5 млн грн, що буде видно у зведеному звіті про фінансові результати за обидва із розглянутих звітних періодів.

Сформована за результатами наведеного прикладу інформація буде непридатною для використання у процесах планування та прогнозування діяльності підприємства, а також малоприматна для інвесторів та інших користувачів для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Крім того, баланс, сформований станом на кінець першого звітного періоду, містить інформацію про вартість чистих активів підприємства у сумі на 1,5 млн грн менше за рахунок урахування збитків, які фактично можуть відноситись або покриватись у наступних звітних періодах.

Розглядаючи наведений приклад, доцільно згадати порядок включення до витрат вартості основних

засобів підприємства.

Відповідно до П(С)БО 7 *амортизація* – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вважаємо, що суми дооцінок та уцінок основних засобів, які пов'язані з конкретними об'єктами основних засобів та їх майбутньою економічною корисністю, аналогічно як і амортизацію, слід відображувати у складі доходів і витрат підприємства пропорційно до використання окремих об'єктів основних засобів протягом періоду їх експлуатації та відповідно амортизації.

Запропонована методика дасть змогу сформувати об'єктивні фінансові результати діяльності підприємства за кожен звітний період, забезпечить дотримання принципу відповідності доходів і витрат. Вона (методика) відповідає вимогам щодо відображення у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності достовірної вартості основних засобів і чистих активів.

Дискусійною залишається ще одна норма П(С)БО 7 [12], згідно з якою при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній до нарахування амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу [12].

Аналогічний порядок передбачають норми МСБО 16 «Основні засоби», яким визначено, що суми дооцінки, які входять до власного капіталу і стосуються окремих об'єктів основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку в момент, коли припиняється визнання такого активу. Можна переносити також частину суми дооцінки протягом періоду використання активу суб'єктом господарювання.

При цьому в МСБО 16 окремо зазначено, що перенесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку не може здійснюватися через статті прибутків або збитків [13].

Норми чинного у Росії ПБО 6/01 [14] у частині віднесення сум дооцінок основних засобів до складу нерозподілених прибутків повністю відповідають наведеним нормам МСБО 16 та П(С)БО 7.

Вважаємо, що необов'язковий характер віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що амортизована, а також методика такого віднесення, минаючи звіт про фінансові результати, викривлюють дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині вартості чистих активів та потребують відповідного вдосконалення.

Обов'язковість періодичного віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що амортизована, підтримують окремі вчені. Наприклад, О. Басенко та О. Єрмак зазначають, що незважаючи на те, що стандарт (П(С)БО) не вимагає списання, необхідно періодично списувати додатковий капітал за безоплатно отриманими і дооціненими основними засобами з метою справедливого відображення вартості активів підприємства [1]. Проте автори у своєму дослідженні не розглядають питання недоцільності списання сум дооцінок відразу на рахунок обліку нерозподілених прибутків, минуючи рахунки обліку доходів і витрат.

О. Наумчук пропонує одночасно з нарахуванням амортизації зменшувати розмір додаткового капіталу на суму амортизації дооцінки залишкової вартості [6]. На думку цього автора, запропонована методика дасть змогу в момент відображення в обліку суми зносу визнавати дохід у розмірі амортизації суми дооцінки. В разі використання таких бухгалтерських записів амортизація дооціненої вартості основних засобів не впливатиме на фінансові результати діяльності.

Підтримуючи в цілому цю пропозицію, слід зазначити, що автор не розглядає несиметричності чинного порядку списання дооцінок та уцінок основних засобів. Не можемо погодитися також із думкою автора, що: «...оскільки збільшення вартості основних засобів не принесло підприємству витрат, збільшувати витрати на суму амортизації дооціненої вартості не є доцільним» [6], адже формування собівар-

тості продукції має відбуватися виходячи з реальної вартості засобів праці на дату виробництва продукції.

Окремим проблемним питанням є віднесення сум дооцінок основних засобів безпосередньо на збільшення нерозподілених прибутків підприємства, що передбачається як вітчизняними, так і міжнародними стандартами обліку. Вважаємо, що такий підхід порушує загально визнану методологію формування бухгалтерської інформації та потребує змін.

По-перше, передбачений нормативними документами підхід порушує принцип відповідності доходів і витрат, оскільки підприємства суми амортизації дооціненої частини вартості основного засобу включають до витрат звітного періоду певного виду (собівартості реалізації), чим зменшують загальний фінансовий результат діяльності за цей звітний період. Зазначені витрати не є фактично понесеними у цьому звітному періоді, а також повинні компенсуватися відповідною статтею доходів (сформованою сумою дооцінки). Іншим варіантом є їх виключення зі складу звіту про фінансові результати. Проте, на нашу думку, цей варіант є неприйнятним з погляду формування достовірної собівартості продукції, робіт чи послуг.

Тому включення до звіту про фінансові результати діяльності частини доходів, що співвідносяться з відображеними додатковими витратами, є логічним з точки зору дотримання принципу відповідності доходів і витрат. Однак при цьому слід урахувати, що характер таких доходів не дає підстав включати їх до доходів операційної діяльності.

По-друге, чинний порядок не відповідає вимогам повного висвітлення – фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [15]. При цьому користувачі фінансової звітності, якщо фінансові результати від діяльності підприємства є заниженими, а сума нерозподіленого прибутку збільшена за рахунок інших невідображених у звіті про фінансові результати операції, не можуть приймати обґрунтованих інвестиційних рішень. У процесі визначення вартості підприємства таке висвітлення інформації призведе до зниження його вартості внаслідок зменшення прогнозованих прибутків від господарської діяльності.

Зазначені питання частково вирішені законодавством Республіки Молдова, де чинним національним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Облік довгострокових матеріальних активів» передбачено, що результати переоцінки об'єкта основних засобів відображаються у такому порядку:

➤ сума дооцінки балансової вартості відноситься на збільшення власного капіталу за статтею «Різниця від переоцінки активів»;

➤ сума уцінки балансової вартості відноситься на зменшення власного капіталу за статтею «Різниця від переоцінки активів».

Такі зміни балансової вартості відображаються по кожному активу окремо. При цьому не дозволяється залік зниження балансової вартості від переоцінки одного активу за рахунок збільшення балан-

сової вартості іншого активу.

При вибутті основних засобів та інших довгострокових активів суми дооцінки й уцінки їх балансової вартості списуються на доходи і витрати інвестиційної діяльності [16].

Вважаємо, що описана методика переоцінки основних засобів і відображення її результатів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, яку використовують у Молдові, найповніше відповідає методологічним принципам бухгалтерського обліку та з певними корективами може бути використана в Україні.

Запропоновану нами методику бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів, яка повною мірою може бути застосована щодо інших необоротних активів, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

ЗАПРОПОНОВАНА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-Т	К-Т
Переоцінка основних засобів та інших необоротних матеріальних активів			
<i>Перша переоцінка</i>			
1	Відображення суми дооцінки залишкової вартості активу	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	423 «Переоцінка необоротних активів»
2	Відображення суми дооцінки зносу	423 «Переоцінка необоротних активів»	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
3	Відображення суми уцінки залишкової вартості активу	423 «Переоцінка необоротних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
4	Відображення суми уцінки зносу активу	131 «Знос основних засобів» 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
<i>Повторна дооцінка – результат попередніх переоцінок додатний – аналогічно записам №1 та 2</i>			
<i>Повторна дооцінка – результат попередніх переоцінок від'ємний і менший за суму дооцінки – аналогічно записам №1 та 2</i>			
<i>Повторна дооцінка – результат попередніх переоцінок від'ємний і більший за суму дооцінки – аналогічно записам №1 та 2</i>			
<i>Повторна уцінка – результат попередніх переоцінок додатний – аналогічно записам №3 та 4</i>			
<i>Повторна уцінка – результат попередніх переоцінок додатний і менший за суму уцінки – аналогічно записам №3 та 4</i>			
<i>Повторна уцінка – результат попередніх переоцінок додатний і більший за суму уцінки – аналогічно записам №3 та 4</i>			
Списання частини накопичених сум переоцінок основних засобів або інших необоротних активів на дату нарахування амортизації			
5	Відображення списання суми накопичених дооцінок	423 «Переоцінка необоротних активів»	747 «Дохід від дооцінки основних засобів, що експлуатуються»
6	Відображення списання суми накопичених уцінок	975 «Втрати від уцінки основних засобів, що експлуатуються»	423 «Переоцінка необоротних активів»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
Вибуття об'єкта основних засобів, за яким на пропонуваному субрахунку 423 «Переоцінка необоротних активів» обліковується результат попередніх переоцінок			
7	Відображення списання суми накопичених дооцінок за об'єктом основних засобів, який вибув	423 «Переоцінка необоротних активів»	748 «Дохід від дооцінки вибувчих основних засобів»
8	Відображення списання суми накопичених уцінок за об'єктом основних засобів, який вибув	978 «Втрати від уцінки основних засобів, що вибули»	423 «Переоцінка необоротних активів»

Наведені пропозиції щодо вдосконалення методики бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів та інших необоротних активів передбачають виконання таких облікових процедур:

1. Переоцінка основних засобів – як уцінка, так і дооцінка, – має відображатися у кореспонденції з субрахунком 423 «Переоцінка необоротних активів», що може бути введеним на заміну чинному субрахунку 423 «Дооцінка активів». Така методика дасть змогу уникнути безпідставного завищення неопераційних доходів чи витрат підприємства у розрізі різних звітних періодів, забезпечить дотримання принципів відповідності доходів і витрат та повного висвітлення, створить умови для відображення у балансі основних засобів за справедливою вартістю.

2. У кожному звітному періоді на дату нарахування амортизації підприємство має в обов'язковому порядку одночасно відповідну частину переоціненої вартості основного засобу, що обліковується на запропонованому субрахунку субрахунку 423 «Переоцінка необоротних активів», списувати у кореспонденції з рахунками обліку неопераційних доходів чи витрат. Для підвищення аналітичності бухгалтерського обліку з метою прийняття ефективних економічних рішень пропонуємо виокремити субрахунки 747 «Дохід від дооцінки основних засобів, що експлуатуються», 748 «Дохід від дооцінки основних засобів, що вибули», а також 975 «Втрати від уцінки основ-

них засобів, що експлуатуються» замість діючих субрахунків 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» та 978 «Втрати від уцінки основних засобів, що вибули».

У результаті запропонованих пропозицій підприємство зможе сформувати у системі бухгалтерського обліку та у звіті про фінансові результати діяльності інформацію щодо інвестиційних результатів у частині зміни ринкової вартості основних засобів. Одночасно буде дотримано адекватний порядок формування фактичної собівартості продукції, операційних витрат, а також відображення у балансі накопичених сум переоцінок основних засобів у неамортизованій частині, що сприятиме формуванню достовірної інформації про вартість підприємства у балансі.

3. На дату вибуття з експлуатації основних засобів підприємство відображуватиме повне списання накопичених сум переоцінок такого інвентарного об'єкта із запропонованого субрахунку 423 «Переоцінка необоротних активів» у кореспонденції із запропонованими субрахунками 748 «Дохід від дооцінки основних засобів, що вибули» (дооцінка) або 978 «Втрати від уцінки основних засобів, що вибули» (уцінка). Наведена методика поліпшить аналітичність інформації про фінансові результати від інвестиційної діяльності підприємства, а також забезпечить виконання принципів відповідності доходів і витрат та повного їх висвітлення.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Запропоновані зміни можуть бути основою для розвитку методології облікового відображення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, їх переоцінки, формування фінансових результатів від інвестиційної діяльності підприємства як складових процесу формування вартості підприємства. Крім того, зазначена методика значно спрощує відображення переоцінки основних засобів.

Розроблений методологічний підхід може бути також упровадженим до системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інших необоротних активів підприємства.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Басенко О.В.** Амортизація дооцінених основних засобів та облік їх вибуття / О.В. Басенко, О.І. Єрмак // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2010. – № 43 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2010_43/35.htm
2. **Джаферова Л.Р.** Відображення результатів переоцінки основних засобів в обліку та фінансової звітності підприємства / Л.Р. Джаферова // Економічний форум. – 2012. – № 2. – С. 467–472.
3. **Зюкова М.М.** Проблемні питання оцінки та переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку / М.М. Зюкова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2008. – № 4. – С. 238–244.
4. **Костирко Р.О.** Методологічні засади контролю резервів відтворення основного капіталу підприємства / Р.О. Костирко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2010. – № 11(153). – Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2010_11_1/Kosturko_R.pdf
5. **Лайко О.І.** Вдосконалення обліку і аудиту основних засобів на ДП ДАК «Хліб України» Одеський портовий елеватор / О.І. Лайко, С.Ч. Чобанзаде // Економіка харчової промисловості. – 2009. – № 3. – С. 37–40.
6. **Наумчук О.А.** Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.А. Наумчук. – Львів. – Львівська комерційна академія. – 2005. – 27 с.
7. **Сметанко О.В.** Внутрішній аудит основних засобів в акціонерних товариствах України / О.В. Сметанко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 1(55). – С. 155–160.
8. **Супрунова І.В.** Переоцінка основних засобів як інструмент зміни вартості активів підприємства / І.В. Супрунова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 3 (57). – С. 170–174.
9. **Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK / David Aboody, Mary E. Barth, Ron Kasznik** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.anderson.ucla.edu/faculty/david.aboody/ABK.pdf>
10. **Seng Dyna.** Managerial Incentives Behind Fixed Asset Revaluations: Evidence from New Zealand Firms / Dyna Seng, Jiahua Su [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://otago.ourarchive.ac.nz/bitstream/handle/10523/1606/Seng_Fixed_Asset_Revaluations_-_submit_to_Illinoi.pdf
11. **Wang Zhemin.** Upward Revaluation of Fixed Assets / ZheminWang: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://journals.cluteonline.com/index.php/JBER/article/view/2629/2675>
12. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
13. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
14. **Положение** по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» 6/01, утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/PBU_6.pdf
15. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
16. **Национальный** стандарт бухгалтерского учета 16 «Учет долгосрочных материальных активов», утв. приказом Министра финансов Республики Молдова от 25.12.97 г. № 174 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.md/ru/actnorm/contabil/standarts/>

Предложен методологический подход к бухгалтерскому учету переоценки основных средств и прочих необоротных активов, что обеспечивает развитие методологии учетного отражения справедливой стоимости предприятия в финансовой отчетности.

Ключевые слова: справедливая стоимость, необоротные активы, переоценка, финансовая отчетность.

A methodological approach to accounting revaluation of fixed assets and other intangible assets is proposed, that ensures the development of methodology for accounting mapping fair value of enterprise in the financial statements.

Keywords: fair value, fixed assets, revaluation, financial statements.