

ПЕТРИК

Олена Анатоліївна
auditlena@ukr.net

УДК 657.42

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ
ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

МАРИНІЧ

Ілля Олександрович
14hh@ukr.netFEATURES OF THE FIXED ASSETS
VALUE ESTIMATION AND
ACCOUNTING

професор, доктор економічних наук, завідувач кафедри аудиту, ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"

кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"

У статті авторами проаналізовано регулювання операцій з основними засобами, їх оцінки та обліку; обґрунтовано особливості, які впливають на формування вартості основних засобів; розкрито види оцінки та переоцінки основних засобів і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

В статье авторами проанализировано регулирование операций с основными средствами, их оценки и учета; обоснованно особенности, которые влияют на формирование стоимости основных средств; раскрыто виды оценки и переоценки основных средств, отражения их на счетах бухгалтерского учета.

The article reveals the analysis of the fixed assets operations regulation, their valuation and accounting. The authors determined the features, which effected for the fixed assets formation. In that time the fixed assets valuation, revaluation and their accounting representation is determined.

Ключові слова: кваліфікаційний актив, основні засоби, створення основних засобів, оцінка та переоцінка вартості основних засобів

Ключевые слова: квалификационный актив, основные средства, создание основных средств, оценка и переоценка стоимости основных средств

Keywords: qualifying asset, fixed assets, fixed assets creation, fixed assets valuation and revaluation

ВСТУП

Основні засоби є невід'ємною і надзвичайно важливою складовою виробничо-господарської діяльності підприємства. Відмінною рисою є їхнє багаторазове використання в процесі виробництва, зберігання початкового зовнішнього вигляду протягом тривалого періоду. Основні засоби впливають не тільки на продуктивність праці і якість продукції, а і значною мірою формують собівартість продукції та визначають ефективність виробництва. Тому достовірна оцінка вартості основних засобів є передумовою правильності ведення бухгалтерського обліку, забезпечує відповідність нарахування податків та сприяє подальшому технічному розвитку підприємства.

МЕТА СТАТТІ

Метою даної статті є дослідження особливостей оцінки та обліку вартості основних засобів та надання пропозицій щодо їх удосконалення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Відповідно до зазначеної мети вирішувалися наступні завдання: дослідити сутність та види оцінки основних засобів, вивчити зміни нормативного регулювання оцінки основних засобів; розглянути організаційні та технологічні особливості, які впливають на формування вартості основних засобів та їх переоцінки; дослідити порядок включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційних активів.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження здійснено із застосуванням загальнонаукових методів (індукції, дедукції, аналізу, синтезу та узагальнення) та специфічних методів, що базуються на принципах ведення бухгалтерського обліку. Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти, що регулюють питання оцінки та обліку основних засобів; дисертаційні роботи, періодичні фахові видання, інтернет-ресурси.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методи і методика обліку основних засобів вивчені та висвітлені у працях вітчизняних вчених: М.І. Бондаря, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, О.І. Коблянської, В.В. Сопка та багатьох інших. Разом з тим, окремі методологічні питання оцінки та обліку вартості основних засобів під впливом змін чинного законодавства залишаються дискусійними.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1].

Головні джерела надходження основних засобів такі: придбані (куплені) основні засоби; об'єкти, що їх

вклали засновники (учасники) до статутного капіталу; об'єкти, збудовані підприємством, установлене устаткування, закінчені роботи з побудови або дообладнання, котрі збільшують первісну вартість об'єктів; одержані безкоштовно; виявлені під час інвентаризації надлишки основних засобів.

Як і будь-який актив, основний засіб відображається в Балансі при наявності двох умов: існує імовірність одержання економічних вигод від його використання; оцінка основного засобу може бути достовірно визначена.

Оцінка основних засобів підприємства – це грошовий вираз їх вартості. Вона потрібна для того, щоб визначити загальну величину основних засобів, їх динаміку і структуру, розрахувати економічні показники, які характеризують ефективність господарської діяльності підприємства за певний період часу. Така оцінка проводиться з метою визначення ступеня зносу, планування витрат на відтворення основних засобів, шляхом оновлення, модернізації та ремонту їх складових.

Бондар М.І., розглядаючи проблему оцінки основних засобів, визначає необхідність вирішення двох основних питань: на який момент її встановлювати (дата придбання, поточний момент, майбутнє) і на якому рівні [2, с. 8]. Також, В.В. Карпова класифікаційними ознаками вартісного вимірювання зазначає саме мету, стадії обігу активу (надходження, наявність, вибуття) та часовий фактор (минуле, теперішнє, майбутнє) [3, с. 33-34]. Однак, частина науковців вважає, 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 характеристики, та вибуття). Яцунська О. визначає 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 [4].

У світовій практиці при визначенні вартості об'єктів оцінки використовують три основні методи: метод капіталізації доходу; метод порівняння аналогів продажу та метод витрат.

Метод капіталізації доходу ґрунтується на принципі, що вартість має той об'єкт, який приносить прибуток. Названий метод враховує очікуваний прибуток, який приносить об'єкт, місце розташування, наявність під'їзних шляхів, віддаленість ринків збуту, переробних підприємств, іншу ринкову інфраструктуру. Він передбачає використання у розрахунках методів прямої капіталізації та дисконтування доходів. В Україні метод капіталізації доходів практично не використовується.

Метод порівняння аналогів продажу ґрунтується на аналізі даних про фактичний продаж об'єктів, аналогічних об'єкту оцінки. Його суть полягає в тому, що покупець не заплатить за об'єкт більшу

суму, ніж вартість відомого йому аналогічного об'єкта.

Метод витрат ґрунтується на тому, що вартість об'єкта оцінки не перевищує витрат на заміну його новим. Основний результат експертної оцінки методом витрат — визначення відновної вартості об'єкта оцінки за вирахуванням зносу.

Згідно П(С)БО 7 основні засоби в бухгалтерському обліку оцінюють за такими вартостями: первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів; переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки; вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості; залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу); справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату; ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [1].

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю. Собівартість основних засобів – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або, якщо прийнято, сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ [5].

Отже, первісна вартість об'єкта основних засобів — це сукупність витрат у грошовому вираженні, що створюють вартість, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації. Це визначення однаково правильне як для обліку за МСФЗ, так і для обліку за національними П(С)БО.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів однакового або різного призначення, які мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. МСБО 16 не уточнює, що є об'єктом основних засобів.

Витрати на придбання об'єкта основних засобів відображаються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». До первісної вартості придбаного (створеного) об'єкта основних засобів включаються такі витрати:

1. Суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків). Непрямий податок – це податок у вигляді надбавки до ціни (наприклад, ПДВ). Щодо сплаченої постачальникові суми ПДВ, яка включена до ціни об'єкта, аудитор має переконатись, що коли підприємство: а) має право на відшкодування ПДВ із бюджету – тоді за дебетом рахунку 15 відображається сума платежу постачальникові без ПДВ, а сума ПДВ включається до податкового кредиту та відображається за дебетом рахунку 641; б) не має права на відшкодування ПДВ із бюджету – тоді за дебетом рахунку 15 відображається сума платежу постачальникові, включаючи ПДВ.

2. Реєстраційні збори (у тому числі на реєстрацію автомобіля в органах ДАІ), державне мито та аналогічні платежі (наприклад, сплата пенсійного збору у розмірі 5% вартості легкового автомобіля без урахування ПДВ), що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів.

3. Суми ввізного мита (при імпорті основних засобів).

4. Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі).

5. Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів.

6. Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Жоден нормативний документ не надає розшифровку таких витрат, тому аудиторі необхідно детально проаналізувати склад таких витрат.

Під час формування первісної вартості необоротних матеріальних активів, слід враховувати можливість капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»). Кваліфікаційним називається актив, створення якого потребує суттєвого часу [6]. Суттєвим часом вважається період, що становить понад три місяці [7]. Прикладом кваліфікаційного активу є незавершені капітальні інвестиції.

У тих звітних періодах, коли підприємство доводило об'єкт до стану, в якому об'єкт буде придатним для використання, він вважається кваліфікаційним активом. І якщо для створення об'єкта брався кредит, то виплати на сплату процентів за кредит збільшуватимуть первісну вартість такого об'єкта основних засобів. У разі, якщо придбаний у кредит об'єкт основних засобів можна відразу використати в запланованих цілях, тоді він не вважається кваліфікаційним активом.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Практична проблема виникає, коли при обміні подібними об'єктами основних засобів підприємство сплачує або отримує певну суму грошових коштів або їхніх еквівалентів. Така доплата фактично свідчить про те, що об'єкти мають різну справедливую вартість, тому цей обмін слід розглядати та відображати в обліку як обмін неподібними об'єктами.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Самостійно виготовлені основні засоби повинні зараховуватися на баланс за первісною вартістю. Виготовити самостійно основні засоби підприємство може або власними силами (тобто господарським способом), або із залученням підрядної організації (тобто підрядним способом).

Якщо основні засоби для власних потреб створюються:

- господарським способом – до їх первісної вартості включаються всі витрати, передбачені п. 8 П(С)БО 7, а саме: прямі матеріальні витрати (сировина, матеріали, запчастини, напівфабрикати тощо); прямі витрати на оплату праці працівників з нарахуванням ЄСВ; загальногосподарські витрати; витрати на оплату послуг сторонніх організацій з виготовлення, установки, монтажу і налагодження основних засобів; амортизація обладнання тощо;

- підрядним способом – до їх первісної вартості включаються витрати на роботи і послуги, виконані підрядною організацією, та інші витрати, зазначені в п. 8 П(С)БО 7 [4].

Витрати на виготовлення основних засобів є капітальними інвестиціями.

З метою формування первісної вартості слід розрізняти ситуації, коли:

- спочатку підприємство прийняло рішення, що для власних потреб будуть виготовлятися основні засоби, а потім ці основні засоби були виготовлені;

- спочатку об'єкти були виготовлені як готова продукція підприємства або куплені як товар (тобто для продажу), а потім було прийнято рішення, що частина такої готової продукції або товару буде використовуватися як основні засоби самим підприємством. Тобто об'єкти переводяться до складу основних засобів зі складу оборотних активів.

В даному випадку їх первісна вартість дорівнює собівартості такої готової продукції або товару, яка визначається згідно П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Крім того, якщо при цьому здійснені ще й витрати на транспортування, установку і монтаж об'єкта в місці його експлуатації, то ці витрати також збільшують первісну вартість об'єкта.

У бухгалтерському обліку підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінена вартість — це вартість основних засобів після їх переоцінки. В процесі такої переоцінки визначається нова ціна (вартість) основного засобу з урахуванням його фізичного і морального зносу та сучасних способів виробництва, інфляційних процесів, динаміки цін. Суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 в переоцінці основних засобів не має, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості.

У світовій практиці відомі два способи переоцінки основних засобів:

- здійснення індексації їх балансової вартості на індекс товарних цін;

- прямий перерахунок балансової вартості окремих видів основних засобів відповідно до рівня цін, який склався на ринку на цей основний засіб. Цей метод забезпечує більш точну переоцінку основних засобів, хоч і є більш трудомістким.

У вітчизняній практиці через високий рівень інфляції переоцінка основних засобів здійснюється за допомогою першого з названих методів. **Переоцінка основних засобів** проводиться в основному для підвищення інвестиційної привабливості організації. За міжнародними стандартами фінансової звітності переоцінка повинна проводитися щорічно, щоб балансова вартість не відрізнялася від ринкової. Рішення про проведення переоцінки основних засобів підприємство обов'язково повинно зазначити при формуванні облікової політики. Якщо рішення про переоцінку буде прийнято, слід враховувати, що надалі така переоцінка повинна здійснюватись регулярно, щоб вартість активів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку і звітності, суттєво не відрізнялася від поточної ринкової вартості.

У балансі підприємства основні засоби можуть зазначатись за первісною або за переоціненою вартістю. Ті з них, щодо яких здійснена переоцінка, відображаються за переоціненою вартістю, а інші засоби, по яких переоцінка не здійснювалася, — за первісною. Тому часто вживають термін «балансова вартість» основних засобів (первісна або/і

переоцінена), за якою вони показані у балансі підприємства.

Якщо в ході інвентаризації виявлено не облікований об'єкт основних засобів, то він оприбутковується за справедливою вартістю, як раніше неврахований. При цьому на субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» відображається дохід в розмірі вартості оприбуткованого об'єкта. Надалі при амортизації такого об'єкта основних засобів дохід не визнається, а визнаються тільки витрати в сумі амортизації.

ВИСНОВКИ

Викладений вище перелік аспектів оцінки та обліку основних засобів не є вичерпним. Це зумовлено перманентними змінами їх нормативного регулювання, галузевими, технологічними та організаційними особливостями придбання, виготовлення, експлуатації та списання основних засобів. Питання оцінки та обліку основних засобів потребує подальшого дослідження з метою взаємоузгодження окремих положень міжнародних і національних стандартів обліку та звітності, гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

Список використаних джерел

1. П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
2. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04/ М.І. Бондар; КНЕУ. – К., 2001. – 23 с.
3. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика: Автореф. дис. ... док. екон. наук: 08.00.12/ В.В. Карпова; Всероссийский заочный финансово-экономический ун-т. – Нижний Новгород, 2011. – 51 с.
4. Яцунська О. Життєвий цикл об'єкта основних засобів – проблеми оцінки / О. Яцунська // Науковий вісник (Одеського національного економічного університету). – 2014. – № 2. – С. 193-204.
5. МСБО 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
6. П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/buh/standart>
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, наказ Мінфіну від 01.11.10 р. №1300. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1297-1300.html>