

ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПЕРЕОЦІНКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Т.В.Савчук, І.Б.Медвідь, І.М.Незрич*

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, тел. (0342)727117, e-mail: oa@nung.edu.ua

Анотація. Розглянуто основні причини проведення переоцінки. Обґрунтована необхідність проведення переоцінки активів. Наведено переваги і недоліки моделі обліку необоротних активів за справедливою вартістю, а також вказано основні моменти облікової політики, що вибираються підприємством при обранні цієї моделі обліку. Проведено порівняльний аналіз існуючих підходів до проведення і відображення переоцінки необоротних активів у ПСБО 7,8 і МСБО 16. Особливо підкреслено особливості переоцінки повністю проамортизованих активів. Особливо досліджено відмінності у відображенні в обліку результатів першої і наступних переоцінок.

Основні особливості проведення переоцінки проілюстровано на конкретних прикладах. Акцентовано увагу на впливі проведеної переоцінки на подальшу амортизацію активів, зокрема, на розрахунки амортизації за наявності ліквідаційної вартості. Цінності дослідженню додають і наведені приклади поетапного списання суми попередньої дооцінки, а також зроблені висновки про наслідки проведення переоцінки своїх активів для підприємства.

Ключові слова: переоцінка, дооцінка, уцінка, індекс переоцінки, справедлива вартість, залишкова вартість.

Аннотация. Рассмотрено основные причины проведения переоценки. Обоснована необходимость проведения переоценки активов. Приведены преимущества и недостатки модели учета активов по справедливой стоимости, а также указаны основные моменты учетной политики, которые выбираются предприятием при этой модели. Проведен сравнительный анализ существующих подходов к проведению и отображению переоценки необоротных активов в ПСБУ 7,8 и МСФО 16. Отдельно подчеркнуты особенности переоценки полностью изношенных активов. Отдельно исследованы отличия в отображении в учете результатов первой и последующих переоценок.

Основные особенности проведения переоценки проиллюстрированы на конкретных примерах. Акцентировано внимание на влиянии проведенной переоценки по последующую амортизацию активов, в частности, на расчет амортизации при наличии ликвидационной стоимости. Ценности исследованию прибавляют и приведенные примеры поэтапного списания суммы предыдущей дооценки, а также сделанные выводы о последствиях проведения переоценки своих активов для предприятия.

Ключевые слова: переоценка, дооценка, уценка, индекс переоценки, справедливая стоимость, остаточная стоимость.

Abstract. The main reasons of realization of overvalue are considered. The necessity of realization of overvalue of assets is substantiated. The advantages and disadvantages of a model of account of inconvertible (або inconvertible) assets are mentioned, and also is mentioned the basic moments of discount policy, that select by enterprise at electing of this modal account. The comparative analysis of existent manners is conducted to realization and reflection of overvalue of inconvertible assets in National Accounting Standarts 7,8 and IAS 16. The peculiarities of overvalue completely depreciated assets are separately underlined. The differences in a reflection of the account of result first and next overvalues are separately investigated.

The basic features of realization of overvalue are illustrated on certain examples. The attention is assented on influence of the conducted overvalue on further depreciatiation of assets, in particular, on the calculations of depreciation at presense of liquidating value. The values to research add resulted examples of the stage-by-stage writing of sum of previous revaluation, and also made conclusions about the consequences of realization of overvalue of the assets for an enterprise.

Key words: overvalue, revaluation, discount, index of overvalue, fair cost, depreciated cost.

Вступ З метою зближення податкового та бухгалтерського обліку з 01.01.2015 р. Податковим кодексом України (надалі ПКУ) [1] внесено зміни, відповідно до яких підприємства платники податку на прибуток розраховують оподатковуваний прибуток шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності відповідно до НПСБО або МСФЗ, на податкові різниці. Підприємства можуть уникнути коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці за умови, якщо річний дохід від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, не перевищує 20 млн.грн. Такі зміни в підходах до визначення суми податку на прибуток відмінили окремі податкові правила ведення бухгалтерського обліку і суттєво змінили ставлення бухгалтерів до необхідності застосування всіх вимог чинних бухгалтерських стандартів. Серед норм ведення обліку, що на практиці раніше практично не застосовувались, слід звернути увагу на переоцінку необоротних активів.

Постановка проблеми До 01.01.2015 р. підходи до бухгалтерської і податкової переоцінки суттєво відрізнялись. За вимогами податкового законодавства здійснювалась переоцінка тільки основних засобів і лише у випадку перевищення індексу інфляції поточного року порогового значення 110 % [1] (стаття 146.21). При цьому зовсім не брались до уваги інші чинники (крім інфляції), що можуть призвести до необхідності переоцінки. Процедура уцінки основних засобів взагалі не була передбачена. Тому, незважаючи на назву, така процедура за своєю економічною суттю не може вважатись переоцінкою. Це була всього лиш індексація вартості основних засобів в зв'язку з великими темпами інфляції. Згідно з бухгалтерською логікою необоротні активи слід переоцінювати у випадку, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [2] (п. 16). Оскільки до 2015 року основна увага більшості бухгалтерів приділялась саме податковим розрахункам і нехтувались бухгалтерські стандарти, переоцінка необоротних активів проводилась у дуже обмеженого кола підприємств, а тому досвіду проведення переоцінки в українських бухгалтерів практично немає. Сьогодні ситуація змінилась, у бухгалтерів, що визначають необхідність проведення переоцінки на своїх підприємствах, виникає багато труднощів як методичного (оскільки багато питань у стандартах не висвітлені взагалі або доволі обмежено), так і практичного характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій Наукових публікацій, присвячених методиці і практиці проведення переоцінки необоротних активів, не так уже й багато. Серед науковців, що займались дослідженнями даних питань, слід виділити Бутинця Ф., Вуда Ф., Голова С., Грачова Р. Завгороднього В., Кірейцева Г., Кужельного В., Линника В., Сопка В., Сука Л., Чумаченка М. та інших.

Але не всі питання є вирішеними у згаданих публікаціях. Зокрема, більшість дослідників приділяють увагу методиці розрахунків самої переоцінки і не розглядають вплив переоцінки на нарахування амортизації після переоцінки. В існуючих прикладах практично всі дослідники посилаючись на спрощення розрахунків уникають ситуації, в якій присутня ліквідаційна вартість, яка є частиною вартості, яка амортизується. На практиці ж наявність ліквідаційної вартості при переоцінці ставить в безвихідь більшість бухгалтерів.

Тому метою даного дослідження є обґрунтування необхідності проведення переоцінки необоротних активів відповідно до вимог бухгалтерських стандартів, удосконалення відображення в обліку результатів переоцінки і вирішення практичних проблем, що при цьому виникають.

Вклад основного змісту дослідження Метою проведення переоцінки є формування достовірної і надійної інформації про реальну оцінку активів підприємства, найвагомішу частку яких становлять основні засоби і нематеріальні активи. Від правдивості такої інформації залежить і надійність характеристики наявних ресурсів підприємства, і правильність оцінювання фінансового стану і результативність фінансово-господарської діяльності підприємства загалом. А це свою чергу, призводить до підвищення інвестиційної привабливості підприємства.

Достовірна оцінка вартості необоротних активів підприємства необхідна для здійснення багатьох господарських операцій, таких як оренда, страхування, застава майна, операцій з внесками до статутного капіталу основними засобами чи нематеріальним активами. За допомогою дооцінки активів можна виправити ситуацію, якщо вартість чистих активів є меншою за величиною статутного капіталу. Після внесених змін до ПКУ оцінка основних засобів і нематеріальних активів через оподатковуваний прибуток впливає і на величину податку на прибуток. Якщо неточностями в бухгалтерському обліку переймається небагато вітчизняних бухгалтерів, то похибки у величині податку на прибуток можуть коштувати дуже дорого.

Процедура переоцінки і правильність відображення її результатів в обліку є важливим, але разом з цим дорогим, складним і трудомістким процесом. Це зумовлено складністю методики її проведення, недосконалістю формулювань відповідних положень нормативних актів, а також упередженістю і нерозумінням її необхідності бухгалтерами.

Відповідно до принципу обачності, передбаченого ст.4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], підприємства, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, зобов'язані застосувати в бухгалтерському обліку такі методи оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Але це не означає, що вартість активів можна занижувати. Саме тому у випадку суттєвого відхилення залишкової вартості необоротного активу від його справедливої вартості, виникає необхідність проведення переоцінки.

Переоцінка, як правило, проводиться у відношенні деяких необоротних активів і фінансових активів. Такі активи як запаси (в т.ч. виробничі запаси, товари тощо) відповідно до п.24 ПСБО 9 «Запаси» [4] відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тому щодо них можлива тільки уцінка. Їх дооцінка не передбачена. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за теперішньою вартістю (п.12) [5].

Серед необоротних активів переоцінці можуть підлягати основні засоби (п. 16) [2], нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок (п. 19) [6], інвестиційна нерухомість, що оцінюється за справедливою вартістю (п. 16) [7], фінансові інвестиції (п. 8) [8], біологічні активи (п. 10) [9] тощо. Процедура переоцінки інвестиційної нерухомості, фінансових інвестицій та інших фінансових активів відрізняється, тому детальніше зупинимось на переоцінці основних засобів і нематеріальних активів, переоцінка яких проводиться за однаковими правилами.

Кожне підприємство, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, має право самостійно вибрати модель обліку основних засобів і нематеріальних активів: або за історичною (первісною) вартістю зменшеною на суму нарахованого зносу (накопиченої амортизації) і накопичених збитків від зменшення корисності, або за справедливою вартістю. Оскільки цей вибір відноситься до компетенції облікової політики, то зміна обраної моделі обліку можлива, але відобразатиметься в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності саме як зміна облікової політики зі всіма наслідками, тобто ретроспективно [10].

Вибір першої моделі виключає можливість проведення переоцінки. І тільки вибір підприємством другої моделі (облік за справедливою вартістю) призводить до необхідності проведення регулярних переоцінок основних засобів і нематеріальних активів. Регулярність проведення переоцінок є обов'язковою вимогою відповідних стандартів, які зазначають необхідність проведення переоцінки з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. На відміну від ПСБО 7 «Основні засоби» [2] МСБО 16 «Основні засоби» [11] дозволяє проведення переоцінки деяких об'єктів, справедлива вартість яких змінюється незначно, раз на три-п'ять років. Отже, вибір періодичності є компетенцією підприємства, яке може обрати як щомісячну, так і поквартальну, піврічну чи щорічну переоцінку. При цьому виборі підприємству необхідно враховувати, що вибір цієї моделі обліку дає достовірнішу інформацію про вартість наявних активів, але є процедурою досить дорогою, так як вимагає залучення незалежного оцінювача з відповідною оплатою його послуг. Тому більшість підприємств проводять переоцінку раз в рік на дату річного балансу.

Якщо проведена переоцінка певного активу, слід провести переоцінку всіх інших об'єктів цієї ж групи активів з метою дотримання послідовності і недопущення вибіркості обліку й включення у фінансову звітність сум, у яких змішані вартості на різні дати.

Групою основних засобів визнається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів (п.4) [2]: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, будівлі, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби, інші необоротні матеріальні активи.

Групою нематеріальних активів є сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів (п.4) [6]: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи.

Обираючи модель переоцінки необхідно також звернути увагу на те, що не всі об'єкти основних засобів і нематеріальних активів підлягають переоцінці. До таких належать малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за одним зі спрощених методів: у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

З нематеріальних активів переоцінці не підлягають ті об'єкти, щодо яких не існує активного ринку, оскільки у цьому випадку відсутня достовірна оцінка справедливої вартості. Ознаками активного ринку нематеріальних активів є: однорідність предметів, що продаються і купуються на такому ринку, можливість знайти зацікавлених продавців і покупців у будь-який час і загальнодоступність інформації про ринкові ціни.

Переоцінка необоротних активів проводиться з визначеною в обліковій політиці періодичністю, але у випадку, якщо на цю дату залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої. Ні національні, ні міжнародні бухгалтерські стандарти не конкретизують, яка величина відхилення у цьому випадку повинна вважатись суттєвою. Але є пропозиції Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [10] кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості визначати у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [12] пропонують цей критерій визначати в розмірі 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства або 10-відсоткового відхилення залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Фактичний критерій такої суттєвості приймається самим підприємством, обов'язково зазначається в наказі про облікову політику, і є обліковою оцінкою. Якщо при порівнянні на дату переоцінки фактичне відхилення виявиться меншим за встановлений критерій – переоцінку можна не проводити, так як воно вважатиметься не суттєвим.

Щодо порядку проведення переоцінки основних засобів і нематеріальних активів то вітчизняний бухгалтерський стандарт передбачає тільки один метод - метод пропорційної переоцінки, а міжнародний стандарт пропонує два методи переоцінки, одним з яких є пропорційна переоцінка, і другим – альтернативний підхід [12].

Механізм проведення пропорційної переоцінки наступний:

- 1) розраховується індекс переоцінки шляхом ділення справедливої вартості об'єкта основних засобів на його залишкову вартість;
- 2) визначається переоцінена первісна вартість шляхом множення первісної вартості до переоцінки на індекс переоцінки;

3) визначається переоцінена сума зносу шляхом множення зносу до переоцінки на індекс переоцінки.

За альтернативним підходом у МСБО 16 [11] сума накопиченого зносу активу на момент переоцінки повністю списується за рахунок первісної вартості, і вже чиста залишкова вартість перераховується до справедливої. Такий підхід міжнародний стандарт рекомендує застосовувати для переоцінки будівель.

Залежно від співвідношення залишкової і справедливої вартостей можливі два варіанти:

- дооцінка (якщо справедлива вартість є більшою за залишкову);

- уцінка (при протилежному співвідношенні).

Відображення в обліку відрізняється для результатів першої переоцінки і для результатів подальших переоцінок.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі капіталу у дооцінках і включається до іншого сукупного доходу, а сума уцінки - до складу витрат періоду (витрат іншої (інвестиційної) діяльності).

Розглянемо порядок відображення результатів переоцінки на прикладах.

Приклад 1. Підприємство придбало у грудні 2011 року будівлю за 150 000 грн. без ПДВ. Амортизувати будівлю розпочали з січня 2012 року.

Відповідно до облікової політики будівля амортизується прямолінійно з ліквідаційною вартістю 10 000 грн. і терміном корисного використання 20 років. Основні засоби підприємство відображає за справедливою вартістю. Переоцінка основних засобів проводиться один раз на рік станом на дату балансу, якщо відхилення між справедливою і залишковою вартістю перевищує 10 %.

Оцінена незалежними оцінювачами справедлива вартість цієї будівлі станом на 31.12.2015 р. 142 000 грн. Необхідно провести переоцінку і відобразити її результати в обліку.

Щорічна амортизація прямолінійним методом:

$$(150\,000 - 10\,000) : 20 = 7\,000 \text{ грн.}$$

Так, як амортизувати будівлю розпочали з січня 2012 року, знос станом на 31.12.2015 року складе: $7\,000 \times 4 = 28\,000$ грн.

Залишкова вартість станом на 31.12.2015 року: $150\,000 - 28\,000 = 122\,000$ грн.

Насамперед слід визначити, чи суттєвим є відхилення залишкової вартості від справедливої на дату переоцінки.

$$\text{Відхилення } 142\,000 - 122\,000 = 20\,000 \text{ грн.}$$

$$20\,000 : 122\,000 = 0,16 \text{ або } 16 \%$$

16 % > 10% - відхилення суттєве.

$$\text{Індекс переоцінки } 142\,000 / 122\,000 = 1,164$$

Індекс переоцінки > 1 – слід провести дооцінку.

$$\text{Первісна вартість після дооцінки } 150\,000 \times 1,164 = 174\,600 \text{ грн.}$$

$$\text{Знос після дооцінки } 28\,000 \times 1,164 = 32\,600 \text{ грн.}$$

В обліску пропорційну дооцінку можна відображати за допомогою різних варіантів бухгалтерських записів. Перший варіант відповідає запропонованим бухгалтерським кореспонденціям у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [13], тільки рахунки змінені відповідно до внесених змін до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [14]. На жаль відповідних змін до методичних рекомендацій все ще не внесено. У другому варіанті записи дещо інші, але дають аналогічний результат.

Таблиця 1 – Відображення в обліку першої дооцінки

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Варіант перший				
1	Дооцінка первісної вартості будівлі	103 «Будинки та споруди»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	24 600
2	Дооцінка зносу будівлі	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	131 «Знос основних засобів»	4 600
Варіант другий				
1	Дооцінка зносу будівлі	103 «Будинки та споруди»	131 «Знос основних засобів»	4 600
2	Дооцінка залишкової вартості	103 «Будинки та споруди»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	20 000

Таким чином, у складі капіталу в дооцінках відображається сума дооцінки об'єкта основних засобів у сумі 20 000 грн.

Приклад 2. На основі даних прикладу 1 відобразимо результат дооцінки будівлі за альтернативним підходом, передбаченим МПСБО [11] (і відсутнім у ПСБО 7 [2]).

Таблиця 2 – Відображення в обліку першої дооцінки за альтернативним підходом

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Списання сума зносу	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	28 000
2	Дооцінка вартості будівлі	103 «Будинки та споруди»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	4 600

Як бачимо, сума дооцінки за цим підходом відповідає результату дооцінки за пропорційною переоцінкою, але процедура набагато простіша і швидша. Але є і вагомий недолік такого підходу: після кожної переоцінки сума зносу прирівнюється до нуля. Таким чином, провести аналіз рівня зношеності такого об'єкту стає неможливим, і користувач фінансової звітності може бути введений в оману.

Приклад 3. Підприємство придбало у грудні 2010 року будівлю за 215 000 грн без ПДВ. Амортизувати будівлю розпочали з січня 2011 року.

Відповідно до облікової політики будівля амортизується прямолінійно з ліквідаційною вартістю 25 000 грн. і терміном корисного використання 25 років. Основні засоби підприємство відображає за справедливою вартістю. Переоцінка основних засобів проводиться один раз на рік станом на дату балансу, якщо відхилення між справедливою і залишковою вартістю перевищує 10 %.

Оцінена незалежними оцінювачами справедлива вартість цієї будівлі станом на 31.12.2015 р. 131 000 грн. Необхідно провести переоцінку і відобразити її результати в обліку.

Щорічна амортизація прямолінійним методом:

$$(215\ 000 - 25\ 000) : 25 = 7\ 600 \text{ грн.}$$

$$\text{Знос станом на 31.12.2015 року: } 7\ 600 \times 5 = 38\ 000 \text{ грн.}$$

$$\text{Залишкова вартість станом на 31.12.2015 року: } 215\ 000 - 38\ 000 = 177\ 000 \text{ грн.}$$

$$\text{Відхилення } 177\ 000 - 131\ 000 = 46\ 000 \text{ грн.}$$

$$46\ 000 : 131\ 000 = 0,35 \text{ або } 35 \%$$

16 % > 10% - відхилення суттєве.

$$\text{Індекс переоцінки } 131\ 000 / 177\ 000 = 0,74$$

Індекс переоцінки < 1 – значить слід провести уцінку.

$$\text{Первісна вартість після уцінки } 215\ 000 \times 0,74 = 159\ 100 \text{ грн.}$$

$$\text{Знос після дооцінки } 38\ 000 \times 0,74 = 28\ 100 \text{ грн.}$$

Проведена переоцінка (як дооцінка, так і уцінка) змінює оцінку вартості об'єкта необоротних активів, що амортизується. А як же бути з тією частиною вартості основних засобів, яка не амортизується, тобто ліквідаційною вартістю: переоцінювати чи ні? Як така ситуація впливає на суму амортизаційних нарахувань після переоцінки? Відповіді на ці питання не дають жодні нормативні акти, в тому числі вітчизняні чи міжнародні стандарти.

Зміна вартості, що амортизується, на наше переконання, повинна відображатися як зміна облікової оцінки, тобто перспективно.

Таблиця 3 – Відображення в обліку першої уцінки

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Уцінка залишкової вартості будівлі	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	103 «Будинки та споруди»	46 000
2	Уцінка зносу будівлі	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	9 900

Приклад 4. На основі даних прикладу 2 відобразимо результат уцінки будівлі за альтернативним підходом, передбаченим МСБО [11].

Таблиця 4 – Відображення в обліку першої уцінки за альтернативним підходом

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Списання сума зносу	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	38 000
2	Уцінка вартості будівлі	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	103 «Будинки та споруди»	46 000

Розглянемо на прикладі, як впливає на суму амортизаційних нарахувань після переоцінки наявність ліквідаційної вартості.

Приклад 5. На основі даних прикладу 1 необхідно нарахувати амортизацію будівлі за 2016 рік.

Якщо метод амортизації, а також оцінка ліквідаційної вартості і терміну корисного використання не змінилась, то розрахунок амортизації у 2016 році матиме наступний вигляд.

$$(142\ 000 - 10\ 000) : (20 - 4) = 8\ 250 \text{ грн.}$$

Оскільки вартість будівлі зростає, логічно, що сума щорічної амортизації теж зростає. Слід звернути увагу, що у розрахунку враховується не первісна вартість об'єкта після переоцінки, а саме залишкова вартість, так як суми амортизації за попередні роки не перераховується.

Приклад 6. На основі даних прикладу 3 необхідно нарахувати амортизацію будівлі за 2016 рік, якщо метод амортизації, а також оцінка ліквідаційної вартості і терміну корисного використання не змінилась.

Амортизація за 2016 рік дорівнюватиме:

$$(131\ 000 - 25\ 000) : (25 - 5) = 5\ 300 \text{ грн.}$$

Внаслідок уцінки вартість будівлі зменшилась, тому після уцінки сума щорічної амортизації за незмінних облікових оцінок теж зменшилась з 7 600 грн. до 5 300 грн.

При проведенні наступних переоцінок слід враховувати наявність результатів попередніх переоцінок.

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 більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

Приклад 7. На основі даних прикладів 1, 5 необхідно провести наступну переоцінку будівлі, якщо станом на 31.12.16 року оцінена справедлива вартість становила 110 000 грн.

Знос станом на 31.12.16 р. $32\ 600 + 8\ 250 = 40\ 850$ грн.

Залишкова вартість станом на 31.12.2016 року:

$$174\ 600 - (32\ 600 + 8\ 250) = 133\ 750 \text{ грн.}$$

$$\text{Відхилення } 110\ 000 - 133\ 750 = 23\ 750 \text{ грн.}$$

$$23\ 750 : 133\ 750 = 0,178 \text{ або } 17,8 \%$$

17,8 % > 10% - відхилення суттєве.

$$\text{Індекс переоцінки } 110\ 000 / 133\ 750 = 0,82$$

$$\text{Первісна вартість після уцінки } 174\ 600 \times 0,82 = 143\ 500 \text{ грн.}$$

$$\text{Знос після уцінки } 40\ 850 \times 0,82 = 33\ 500 \text{ грн.}$$

$$\text{Сума уцінки: зносу } 40\ 850 - 33\ 500 = 7\ 350 \text{ грн.}$$

$$\text{первісної вартості } 174\ 600 - 143\ 500 = 31\ 100 \text{ грн.}$$

Таблиця 5 – Відображення в обліку уцінки після дооцінки

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Уцінка залишкової вартості будівлі:			
	- в межах попередньої дооцінки	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	20 000
	- понад суму попередньої дооцінки	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	103 «Будинки та споруди»	3 750
2	Уцінка зносу будівлі	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	7 350

Амортизація будівлі за 2017 рік (за незмінних облікових оцінок).

$$(110\ 000 - 10\ 000) : (20 - 5) = 6\ 667 \text{ грн.}$$

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта) 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 більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

Приклад 8. На основі даних прикладів 3, 6 необхідно провести наступну переоцінку будівлі, якщо станом на 31.12.16 року оцінена справедлива вартість становила 181 000 грн.

Залишкова вартість станом на 31.12.2016 року:

$$159\ 100 - (28\ 100 + 5\ 300) = 125\ 700 \text{ грн.}$$

$$\text{Відхилення } 181\ 000 - 125\ 700 = 55\ 300 \text{ грн.}$$

44 % > 10% - відхилення суттєве.

$$\text{Індекс переоцінки } 181\ 000 / 125\ 700 = 1,44$$

$$\text{Первісна вартість після дооцінки } 159\ 100 \times 1,44 = 229\ 100 \text{ грн.}$$

$$\text{Знос після дооцінки } 33\ 400 \times 1,44 = 48\ 100 \text{ грн.}$$

$$\text{Сума дооцінки: зносу } 48\ 100 - 33\ 400 = 14\ 700 \text{ грн.}$$

$$\text{первісної вартості } 229\ 100 - 159\ 100 = 70\ 000 \text{ грн.}$$

Таблиця 6 – Відображення в обліку дооцінки після уцінки

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Варіант перший				
1	Дооцінка первісної вартості будівлі			
	- в межах попередньої уцінки	103 «Будинки та споруди»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	46 000
	- понад суму попередньої уцінки	103 «Будинки та споруди»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	24 000
2	Дооцінка зносу будівлі	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	131 «Знос основних засобів»	14 700
Варіант другий				
1	Дооцінка зносу будівлі	103 «Будинки та споруди»	131 «Знос основних засобів»	14 700
2	Дооцінка залишкової вартості:			
	- в межах попередньої уцінки	103 «Будинки та споруди»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	46 000
	- понад суму попередньої уцінки	103 «Будинки та споруди»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	9 300

Перевищення сум дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта необоротних активів відображається у складі капіталу в дооцінках до наступної уцінки, до вибуття цього об'єкту або до часткового списання за рішенням підприємства. При виборі відповідної облікової політики підприємство має право проводити періодичне (щомісячне, щоквартальне, раз в рік) часткове списання суми дооцінки з включенням до нерозподіленого прибутку і зменшенням капіталу в дооцінках. Сума такого списання визначається пропорційно нарахованій амортизації. Інших роз'яснень про таке списання нормативні документи не містять. Наші рекомендації необхідних розрахунків проілюструємо на прикладі.

Приклад 9. На основі даних прикладу 8 розрахуємо суму часткового списання перевищення дооцінок над сумами попередніх уцінок, якщо в обліковій політиці підприємства зазначено, що таке списання потрібно проводити щороку.

Амортизація за 2017 рік.

$(229\ 100 - 48\ 100 - 25\ 000) : (25 - 6) = 8\ 211$ грн.

Сума списання перевищення дооцінок над сумами попередніх уцінок

$9\ 300 : 19 = 489$ грн.

Таблиця 7 – Відображення в обліку часткового періодичного списання перевищення сум дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок вартості об'єкта основних засобів

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нарахована амортизація будівлі за 2017 рік	витрати	131 «Знос основних засобів»	8 211
2	Списання перевищення сум дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	489

При достроковому вибутті об'єкта не списаний залишок дооцінки списується одноразово в повній сумі.

Приклад 10. В зв'язку з економічною недоцільністю подальшої експлуатації будівля (з прикладу 8) була розібрана в грудні 2020 року. Для спрощення вважаємо, що жодних додаткових витрат чи доходів від розбирання одержано не було.

Сума зносу будівлі станом на грудень 2020 року.

$48\ 100 + 8\ 211 + 8\ 211 + 8\ 211 + 8\ 211 = 80\ 944$ грн.

Не списаний залишок дооцінки

$9\ 300 - 489 - 489 - 489 - 489 = 7\ 344$ грн.

Якщо підприємство не вибере облікової політики періодичного списання цих сум, то списання залишок дооцінки проводиться при остаточному вибутті об'єкта чи наступній уцінці цього об'єкту.

Таблиця 8 – Відображення в обліку вибуття будівлі

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нарахована амортизація будівлі за 2020 рік	витрати	131 «Знос основних засобів»	8 211
2	Списано знос вибулої будівлі	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	80 944
3	Списано залишкову вартість вибулої будівлі	976 «Списання необоротних активів»	103 «Будинки та споруди»	148 156
4	Списання перевищення сум дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	7 344

При прямолинійному методі нарахування амортизації необоротного активу значних проблем з розрахунком суми пропорційного списання залишку дооцінки не виникає. Але ж не всі об'єкти амортизуються прямолинійно (зрештою це було б і не доцільно). При використанні іншого методу щорічна сума амортизації буде різною. Як в цій ситуації визначити пропорцію?

Слушною, на нашу думку (хоча з деякими іншими твердженнями авторів і складно погодитись), є пропозиція авторів публікації [15] розраховувати з цією метою коефіцієнт співвідношення результату дооцінки до вартості, що амортизується. І тоді для розрахунку необхідної суми списання необхідно помножити даний коефіцієнт на суму нарахованої амортизації.

Приклад 11. На основі даних прикладу 8 розрахуємо суму часткового списання перевищення дооцінок над сумами попередніх уцінок, якщо в обліковій політиці підприємства зазначено, що таке списання потрібно проводити щороку, але з 2017 року прийняте обґрунтоване рішення змінити метод амортизації на метод прискореного зменшення залишкової вартості. Оцінки терміну корисного використання і ліквідаційної вартості залишилися незмінними.

Зміна методу нарахування амортизації є зміною облікової оцінки, а тому не потребує перерахування сум нарахованих амортизацій за попередні роки.

Вартість, що амортизується $229\ 100 - 48\ 100 - 25\ 000 = 156\ 000$ грн.

Коефіцієнт співвідношення результату дооцінки до вартості, що амортизується

$9\ 300 : 156\ 000 = 0,06$

Залишкова вартість $229\ 100 - 48\ 100 = 181\ 000$

Термін корисного використання, що залишився $25 - 6 = 19$ років

Амортизація за 2017 рік.

$181\ 000 \times 2 \times 1/19 = 19\ 053$ грн.

Сума списання перевищення дооцінок над сумами попередніх уцінок

$19\ 053 \times 0,06 = 1\ 143$ грн.

Таблиця 9 – Відображення обліку часткового періодичного списання перевищення сум дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок вартості об'єкта основних засобів

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Нарахована амортизація будівлі за 2017 рік	витрати	131 «Знос основних засобів»	19 053
2	Списання перевищення сум дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	1 143

Слід звернути увагу, що у всіх цих розрахунках мова йде тільки про залишок проведених дооцінок. Якщо попередньою була уцінка, віднесена на витрати періоду, то ні періодичного списання такого результату уцінки, ані остаточного списання при вибутті не передбачено.

Інколи в умовах відсутності необхідних коштів для придбання нових об'єктів підприємству доводиться використовувати наявні основні засоби і після завершення терміну корисного використання. Аналогічна ситуація можлива і у випадку неправильної оцінки терміну корисного використання. В таких випадках об'єкт придатний до подальшого використання, а вартість уже повністю проамортизована. Для того, щоб адекватно відобразити економічну вигоду від продовження використання об'єкта його вартість необхідно дооцінити.

Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Приклад 12. На балансі підприємства станом на 31.12.2016 року обліковується товарний верстат, первісна вартість якого 8 000 грн. Верстат амортизувався прямолинійно, термін корисного використання 8 років, ліквідаційна вартість прирівняна до 0. Таким чином, станом на 31.12.2016

року знос 8 000 грн. Цей верстат було визнано придатним до подальшого використання за призначенням ще впродовж 3 років.

Оцінена справедлива вартість верстата на цю дату 1 800 грн., тому слід провести дооцінку.

Таблиця 10 – Відображення в обліку дооцінки повністю проамортизованих об'єктів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Дооцінка первісної вартості верстата	104 «Машини та обладнання»	411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»	1 800

Відповідно знос до оцінювати не потрібно.

Щоб нарахувати амортизацію за 2017 рік (після такої дооцінки) необхідно оцінити ліквідаційну вартість. Припустимо, ліквідаційна вартість визнана 300 грн.

Амортизація токарного верстата за 2017 рік
(1 800 – 300) : 3 = 500 грн.

В нашому прикладі до переоцінки ліквідаційна вартість верстата була рівна 0. З формулювання ПСБО 7 [2] не зрозуміло, як слід чинити в аналогічній ситуації, якщо б вона не дорівнювала 0. В такому випадку залишкова вартість ніколи б не дорівнювала 0, оскільки вона була б рівна ліквідаційній вартості, так як за всіма існуючими методами амортизації об'єкт амортизується тільки до тих пір, поки її залишкова вартість прирівнюється до ліквідаційної вартості. Напрошується висновок, що в такій ситуації слід проводити повністю пропорційну переоцінку (як первісної вартості, так і зносу). Неаргументованою в такому разі є вимога про обов'язковість оцінки ліквідаційної вартості після переоцінки повністю проамортизованого об'єкта.

Висновки Таким чином, провівши дане дослідження можна зробити наступні висновки.

Питання оцінки активів є одним з складних і дискусійних питань обліку. Необоротні активи, в тому числі основні засоби, нематеріальні активи, займають найвагомішу частину всіх активів більшості підприємств. Їх правильна оцінка впливає як на інвестиційну привабливість підприємства, достовірність оцінки фінансового стану і ефективності роботи підприємства загалом, так і на величину і правильність суми нарахованої амортизації, собівартості продукції, рентабельності, а отже і суми податку на прибуток. Введення податку на нерухомість теж актуалізує питання правильності оцінки активів. Достовірність оцінки активів є одним з моментів, що перевіряється аудитором при підтвердженні фінансової звітності. Саме тому переоцінка активів сьогодні перебуває під пильною увагою як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Підприємство має право вибору, за якою моделлю обліковувати свої основні засоби, нематеріальні активи: за історичною вартістю (зменшеною на суму нарахованого зносу (накопиченої амортизації) і накопичених збитків від зменшення корисності) чи справедливою. Якщо за першою моделлю підприємство уникне додаткових затрат часу, зусиль і коштів, то обравши другу модель достовірність фінансової звітності підвищиться в рази, тим самим зросте довіра користувачів до підприємства. Вибір робить саме підприємство в обліковій політиці, зваживши для себе всі переваги і недоліки.

При відображенні в обліку результатів переоцінки слід враховувати багато моментів: вид переоцінки (дооцінка, уцінка), наявність результатів попередніх переоцінок, наявність залишкової вартості. Але налагодивши відповідним чином аналітичний облік необоротних активів зі складанням бухгалтерських кореспонденцій з відображення результатів переоцінок більшості проблем можна уникнути.

Література

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: від 2.12.2010 р. №2755-VI [із наступними змінами і доповненнями] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ, Положення від 20.10.1999 р. № 246 [із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс]: Наказ, Положення від 08.10.1999 р. №237 [із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: Наказ, Положення від 18.10.1999 р. № 242 [із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. № 779 [із змінами, внесеними

згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: Наказ, Положення від 18.11.2005 р. № 790 [із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

10. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: Наказ, Положення від 23.01.2015 р. № 11 [із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів] / Мінфін України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: зміни та допов. станом на 01.01.2012. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

12. Кафка, С.М., Река О.О. Особливості обліку операцій з основними засобами за МСБО 16 та П(С)БО 7: порівняльний аспект/С.М.Кафк// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналіз.-2012.-№ 3 (24) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/38709>.

13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: Наказ від 30.09.2003 р. № 561 / Мінфін України. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [із змінами і допов., внесеними наказами М-ва фінансів України] / Мінфін України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>.

15. Науменко П. Амортизація основних засобів після їхньої переоцінки/П.Науменко//Школа бухгалтера.-2008.- №4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/3cid02154.html>.

Стаття надійшла до редакції 02.10.2015р.
Рекомендовано до друку к.е.н., проф. Орловою В.К.

УДК 332.024.2

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ СТРУКТУРНОЇ ПЕРЕБУДОВИ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОМПЛЕКСУ РЕГІОНУ

Н.І. Ящерицина

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, e-mail: econpid@nung.edu.ua

Анотація. Наведено системи методів, які використовуються при дослідженні структурної перебудови господарського комплексу регіону, – методи загальнонаукові (системний підхід, статистичний, абстрактно-логічний, літературний, історичний, структурний аналіз) та спеціальні картографічний, просторовий аналіз, балансовий), які розкривають і дають повну інформацію про рівень розвитку господарства даного регіону.

Ключові слова: господарський комплекс, ринкові перетворення, структурна перебудова, спеціальні та загальнонаукові методи.

Аннотация. Приведены системы методов, которые используются при исследовании структурной перестройки хозяйственного комплекса региона, - методы общенаучные (системный подход, статистический, абстрактно-логический, литературный, исторический, структурный анализ) и специальные картографический, пространственный анализ, балансовый), которые раскрывают и дают полную информацию об уровне развития хозяйства данного региона.

Ключевые слова: хозяйственный комплекс, рыночные преобразования, структурная перестройка, специальные и общенаучные методы.

Abstract. The following system of methods used to study the restructuring of the economic complex of the region ! general scientific methods (systematic approach, statistical, abstract-logical, literary, historical, structural analysis) and special methods (mapping, spatial analysis, balance sheet), which open and provide full information about the level of the economy from this region.

Keywords: economic complex, transformations of markets, structural reorganization, special and general scientific methods.