

І. І. Демко

доцент, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту

Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)

МОДЕЛЬ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Проаналізовано процес переоцінки основних засобів підприємства та відображення її результатів в обліку відповідно до встановлених вимог і міжнародних стандартів. Розглянуто алгоритм проведення переоцінки основних засобів, що передбачає сім послідовних етапів, які взаємопов'язані і доповнюють один одного.

Ключові слова: підприємство, основні засоби, переоцінка, справедлива вартість, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, модель.

Demko I. MODEL REVALUATION OF FIXED ASSETS IN MANUFACTURING ENTERPRISES

Analyzed the process of revaluation of fixed assets and reflection of the results in the accounting in accordance with statutory requirements and international standards. The algorithm of revaluation of fixed assets, which consists of seven stages, which are interrelated and complement each other.

Key words: enterprise fixed assets, revaluation, fair value, Position (standard) of accounting, tax accounting model.

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин результати діяльності кожного підприємства значною мірою залежать від наявності та стану основних засобів, які забезпечують економічну самостійність суб'єкта господарювання й конкурентоспроможність його продукції, визначають технічний і технологічний рівень виробництва.

Вагомий внесок у розробку теоретичних положень і методологічних підходів до проблем оцінки та переоцінки основних засобів зробили провідні вітчизняні і зарубіжні науковці: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, А. П. Грінько, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кузьмелний, В. Г. Лінник, Н. М. Малюга, М. Ф. Огійчук, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Л. К. Сук, В. Я. Савченко, Н. М. Ткаченко, А. Д. Шеремет.

Мега статті. Проаналізувати методіку переоцінки основних засобів підприємства та відображення її результатів в обліку відповідно до встановлених вимог і міжнародних стандартів.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи відіграють важливу роль у господарській діяльності підприємств, без їх наявності стає неможливим процес виробництва продукції, надання послуг і виконання робіт.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Для впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку необхідним є проведення комплексу заходів для підприємств. Одним з них є визначення справедливої вартості основних засобів. Саме

тому проведення переоцінки є важливим етапом переходу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, потребує розробки необхідних методик і алгоритмів її проведення [7].

Серед основних проблем, пов'язаних з переоцінкою основних засобів, можна виділити: неузгодженість законодавчих актів, які регулюють бухгалтерське відображення переоцінки об'єкта основних засобів; за недобросовісного проведення переоцінки основних засобів призводить до викривлення вартості активів та фінансового результату діяльності; переоцінка потребує додаткових витрат праці через необхідність постійного контролю за зміною справедливої вартості, а також визначення залишкової вартості, яка не є в обліку самостійною величиною; відсутність єдиної методики відображення переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку, зокрема в частині складання реєстрів обліку [1].

Переоцінка основних засобів як інструмент збереження економічної цінності активів підприємства забезпечує відображення реальної ринкової вартості активів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Її проведення є складним і багаторівневим процесом, що підтверджується значними затратами праці на усіх етапах його здійснення: від обґрунтованості прийняття рішення про проведення переоцінки до визначення її кінцевих результатів [2].

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

Кожне підприємство має право здійснювати переоцінку основних засобів за справедливою вартістю,

однак це стосується тільки тих активів, щодо яких наявний активний ринок. Проте знайти його реально наряд чи можливо, оскільки активний ринок – це коли в будь-який момент на ньому можна знайти зацікавлених продавців і покупців, а інформація про ціни має бути загальнодоступною.

Ефективне проведення переоцінки основних засобів (ОЗ) передбачає організацію технічного процесу, визначення моделі та алгоритму її проведення. Алгоритм проведення переоцінки передбачає сім послідовних етапів (рис. 1), які взаємопов'язані і доповнюють один одного [4; 6].



Рис. 1. Етапи проведення переоцінки ОЗ

На першому етапі відбувається встановлення справедливої вартості основного засобу, яка буде прийнята як нова залишкова вартість. Техніка підрахунку залишкової вартості об'єкта визначається моделлю, наведеною на рис. 2. При цьому необхідно чітко уявляти, що справедливою вартістю в цьому разі є нова залишкова, а не первинна вартість, що трохи незвично для бухгалтера, оскільки раніше при проведенні переоцінок спочатку визначалася нова первинна вартість, а тепер акценти змістилися, і можна робити висновок, що змінилася методологія бухгалтерського обліку.



Рис. 2. Модель підрахунку нової залишкової вартості ОЗ

На першому етапі визначають початкові дані, а саме: первісну вартість об'єкта ОЗ, його термін корисної експлуатації, амортизацію (знос), залишкову вартість на момент проведення переоцінки, справедливую вартість на момент переоцінки та наявність активного ринку щодо цієї групи основних засобів.

На другому етапі відбувається встановлення величини дооцінки або зниження ціни за залишковою

вартістю як різниця між справедливою вартістю і залишковою. При цьому сума дооцінки за залишковою вартістю дорівнює різниці між справедливою вартістю і залишковою.

Третій етап передбачає визначення індексу дооцінки або уцінки, який дорівнює частці від ділення справедливої вартості на залишкову вартість.

На четвертому етапі проведення переоцінки основних засобів визначимо первісну вартість основних засобів після дооцінки / уцінки, помноживши індекс дооцінки / уцінки на первісну вартість до проведення процесу дооцінки / уцінки.

П'ятий етап передбачає визначення суми дооцінки чи уцінки первісної вартості як різницю між новою первісною вартістю і первісною вартістю до переоцінки.

На шостому етапі переоцінки величини дооцінки або зниження вартості за зносом як різниці між величиною дооцінки (зниження ціни) за первинною вартістю і залишковою вартістю.

І нарешті, сьомий етап передбачає складання бухгалтерських записів після порівняння сум попередніх дооцінок та уцінок [3].

Якщо уважно вивчити методіку операцій з переоцінки основних засобів, то можна планувати операції з продажу (з попередньою уцінкою), але найголовніше – враховувати, що:

- 1) необхідний постійний і послідовний аналітичний облік і накопичення сум уцінок і сум дооцінок щодо кожного об'єкта;
- 2) необхідне порівняння сум дооцінок і сум уцінок;
- 3) змінилася методологія здійснення операцій.

Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів лише з незначною зміною справедливої вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років [3].

Коли об'єкт основних засобів переоцінюють, будь-яку суму накопиченої амортизації на дату переоцінки розглядають за допомогою одного з таких методів:

а) перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює переоціненій сумі. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюється за допомогою індексу до його амортизованої відновлюваної собівартості;

б) виключають з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу.

Сума коригування, яка виникає внаслідок перерахунку або виключення накопиченої амортизації, формує частину збільшення або зменшення балансової вартості.

Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансові звіти сум, у яких зміщені витрати та вартості на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі – за умови, що переоцінка класу

активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно [2; 4].

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення відображається безпосередньо за кредитом рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка». Проте це збільшення має визнаватися у прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане у прибутку чи збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід безпосередньо відображати за дебетом рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка», якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу.

Дооцінку, що входить до власного капіталу стосовно об'єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може бути пов'язано з перенесенням усієї дооцінки, коли актив вибуває з використання або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, у той час, коли актив використовується підприємством. У цьому разі сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток [5].

Вплив податків на прибуток (якщо він є), який є результатом переоцінки основних засобів, визнається та розкривається відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток».

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП Рута, 2000. – С. 365–376.
2. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник / Н. М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2007. – 784 с.
3. Джаферова Л. Р. Відображення результатів переоцінки основних засобів в обліку та фінансової звітності підприємства / Л. Р. Джаферова // Економічний форум. – 2012. – № 2. – С. 467–472.
4. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки необоротних активів / Н. П. Кузик, О. А. Боярова // Теорія і методика обліку та звітності. – 2010. – № 3. – С. 40–44.
5. Єфременко О. В. Деякі питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О. В. Єфременко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/16_NPRT2009/Economics/47688.doc.htm.
6. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85–134.
7. Голов С. Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С. Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – К. : ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013. – № 8/13.

References

1. Butynets F. F. Financial accounting. – Zhytomyr : PP Ruta, 2000. – P. 365–376.
2. Tkachenko N. M. Financial accounting at the enterprises of Ukraine : Textbook. – K.: A. S. K., 2007. – 784 p.
3. Jafarova L. R. The reflection of the results of revaluation of fixed assets in the accounting and financial reporting of the company / L. R. Jafarova // Economic forum. – 2012. – No. 2. – P. 467–472.
4. Kuzik N. P. Actual problems of accounting and valuation of non-current assets / N. P. Kuzik, A. A. Boyarov // Theory and methods of accounting and reporting. – 2010. – No. 3. – P. 40–44.
5. Efremenko O. V. Some questions for asset accounting [electronic resource] / O. V. Efremenko. – Access mode : http://www.rusnauka.com/16_NPRT2009/Economics/47688.doc.htm.
6. Golner I. Financial accounting according to international standards : proc. p. / I. Golner. – K. : Center of educational literature, 2012. – P. 85–134.
7. Golov C. F. Taste of IFRS for domestic reporting / C. F. Golov // Bulletin of IFRS. – K. : LLC "LIGA ZAKON", 2013. – No. 8/13.