

УДК 657.421:33.053.22(477)(100)

ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: МІЖНАРОДНИЙ ТА УКРАЇНСЬКИЙ ДОСВІД

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,
канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку і аудиту, Київський
національний університет
технологій та дизайну

Досліджено питання переоцінки основних засобів згідно з П(С)БО та МСФЗ. Охарактеризовано нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації питання переоцінки основних засобів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Виокремлено недоліки моделі переоцінки основних засобів підприємства. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання щодо переоцінки основних засобів згідно з національними П(С)БО та МСФЗ.

Ключові слова: основні засоби, переоцінка, справедлива вартість, бухгалтерський облік, МСФЗ, характеристика.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Переваги обліку основних засобів за первісною вартістю не викликають сумніву, однак існуючі методи оцінки за цим критерієм повністю виключають можливість впливу інфляції та інших ринкових механізмів на формування вартості таких об'єктів основних засобів. Тому, особливо важливе значення має переоцінка об'єктів основних засобів підприємства на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дає змогу провести зіставлення вартості об'єктів основних засобів, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Питання переоцінки основних засобів розглядали такі вчені-економісти, зокрема М. Бондар, Ф. Бутинець, К. Васильєва, С. Голова, Р. Грачова, І. Жолнер, Т. Залишкіна, А. Лисенков, М. Матієшин, А. Ткаченко, І. Чалий та інші.

Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання переоцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях. Це зумовлює поглиблення та розширення дослідження в напрямі виділення особливостей переоцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ.

Метою наукового дослідження є аналіз чинного вітчизняного та міжнародного законодавства переоцінки основних засобів підприємства.

Для досягнення поставленої мети в дослідженні пропонується вирішити наступні завдання: а) охарактеризувати нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ; б) виокремити недоліки моделі переоцінки основних засобів підприємства; в) наповнити методичний розділ облікової політики підприємства в частині обліку переоцінки основних засобів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В наших попередніх дослідженнях було розглянуто питання бухгалтерського обліку законсервованих об'єктів основних засобів промислових підприємств [1]. Відповідно до п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» [2] та п. 34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [3] підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. У пп. 2.7.1 п. 2.7 вітчизняних Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [4] зазначається теж саме, що свідчить про те, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів за бажанням, а отже, це питання повинно бути висвітлено в наказі про облікову політику підприємства.

У п. 29 МСБО 16 «Основні засоби» зазначається, що суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів [5]. Згідно з § 30 МСБО 16 «Основні засоби» сутність моделі собівартості: після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Відповідно до § 31 МСБО 16 «Основні засоби» сутність моделі переоцінки: після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його

справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Отже, як П(С)БО 7 «Основні засоби» [1] так, і МСБО 16 «Основні засоби» [5] містять вимогу щодо вибору облікової політики основних засобів за моделлю собівартості або моделлю переоцінки.

Характеристика нормативно-правових документів з обліку переоцінки основних засобів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**ХАРАКТЕРИСТИКА НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ ДОКУМЕНТІВ
З ОБЛІКУ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

№ з/п	Назва нормативно-правового документа	Характеристика
1	П(С)БО 7 «Основні засоби» [2]	<p>Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт (п. 16).</p> <p>Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів зараховується до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, наведених у п. 20 (п. 19).</p> <p>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 зараховується до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу (п. 21).</p> <p>Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів зараховується до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, відображених в обліку за переоціненою, – відображаються в порядку, передбаченому абзацом другим п. 20 (п. 31).</p> <p>Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше від суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу основних засобів. Відновлення корисності об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом першим п. 20 (п. 32).</p>
2	МСБО 16 «Основні засоби» [4]	<p>Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду (§ 31).</p> <p>Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати (§ 36).</p> <p>Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка». Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку (§ 39).</p> <p>Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку (§ 40).</p>

№ з/п	Назва нормативно-правового документа	Характеристика
3	ПБО 6/01 «Облік основних засобів» [6]	Комерційна організація може не частіше одного разу на рік (на кінець звітного року) переоцінювати групи однорідних об'єктів основних засобів за поточною (відновлювальною) вартістю. При прийнятті рішення про переоцінку за такими основними засобами слід враховувати, що в подальшому вони переоцінюються регулярно, щоб вартість основних засобів, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку та звітності, суттєво не відрізнялася від поточної (відновлювальної) вартості. Переоцінка об'єкта основних засобів проводиться шляхом перерахунку його первісної вартості або поточної (відновлювальної) вартості, якщо даний об'єкт переоцінювався раніше, і суми амортизації, нарахованої за весь час використання об'єкта. Результати проведеної станом на кінець звітного року переоцінки об'єктів основних засобів підлягають відображенню в бухгалтерському обліку відокремлено (п. 15).
4	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [3]	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво (величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню) відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт (п. 34). Переоцінена первісна вартість та сума зношення об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зношення об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Сума дооцінки (уцінки) вартості і зношення об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки (п. 35). Сума дооцінки вартості і зношення основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зношення об'єкта основних засобів, а сума уцінки вартості і зношення – зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зношення (п. 36).
5	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [5]	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні абз. п'ятого п. 2.5 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (пп. 2.7.1 п. 2.7).

Провідний вітчизняний вчений-економіст С. Голов зазначає, що українським підприємствам (крім нещодавно створених) доцільно обирати модель переоцінки основних засобів [7, с. 212].

Недоліки моделі переоцінки основних засобів наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**НЕДОЛІКИ МОДЕЛІ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(СКЛАДЕНО НА ОСНОВІ ДОСЛІДЖЕНЬ І. ЧАЛОГО [8])**

№ з/п	Недоліки
1	Відповідно до ст. 7 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" необхідно обов'язкового проведення оцінки у разі переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку. При цьому ст. 3 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" визначає оцінку майна як "процес визначення їх вартості на дату оцінки за процедурою, встановленою нормативно-правовими актами, зазначеними в ст. 9 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" (далі – нормативно-правові акти з оцінки майна), і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності". Тобто Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" вимагає залучення зовнішніх оцінювачів. § 32 МСБО 16 «Основні засоби» вітає (але не вимагає) залучення зовнішніх оцінювачів для оцінки вартості землі та будівель. Однак багато компаній вважають, що використання послуг оцінювачів – це занадто дороге задоволення. Тому їх юристи наполягають на тому, що положення ст. 7 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" не стосується випадків переоцінки основних засобів. Формально кажучи, вони мають рацію, адже Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" використовує явно застарілу категорію "основні фонди", яка на даний час не стандартизована для цілей ведення бухгалтерського обліку. Так чи інакше, але невизначеність у цьому питанні зберігається.
2	Переоцінка основних засобів, наближаючи балансову вартість до справедливої, завдає шкоди порівнянності звітних даних. Перш за все мова йде про суми на які нараховується амортизація до і після переоцінки.
3	Теоретично сама категорія "справедлива вартість" серйозною обґрунтованістю аж ніяк не вирізняється.

Наповнення методичного розділу облікової політики підприємства в частині обліку переоцінки основних засобів наведено в табл. 3.

**НАПОВНЕННЯ МЕТОДИЧНОГО РОЗДІЛУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
В ЧАСТИНІ ОБЛІКУ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(СКЛАДЕНО НА ОСНОВІ ДОСЛІДЖЕНЬ Т. ЗАЛИШКІНОЇ [9, С. 17])**

№ з/п	Елементи облікової політики	Цілі формування облікової політики			
		Раціоналізація грошових потоків	Зниження трудомісткості обліку	Формування привабливою звітності	Наближення до МСФЗ
1	Переоцінка основних засобів	не проводити дооцінку, проводити уцінку	не проводити переоцінку	проводити дооцінку	проводити як уцінку так і дооцінку, залежно від зміни ринкової ціни

І. Чалий зазначає, що «... при переході на МСФЗ, за інших рівних умов, підприємство буде зацікавлене не в тому, щоб продовжити застосовувати ту ж облікову політику, яка застосовувалася щодо оцінки основних засобів і до переходу на МСФЗ. Втім, сам перехід може бути сприйнятий і як зручний привід для зміни облікової політики.

Прийнято вважати, що модель собівартості є більш традиційною і зручною з точки зору бухгалтерської методології. Більшість компаній, які звітують за МСФЗ, роблять вибір саме на користь цієї моделі. А, наприклад, в США дооцінка основних засобів прямо заборонена» [8].

Проте, в сьогоденні умовах господарювання (високий темп інфляції) балансова вартість основних засобів, що обліковується за фактичною собівартістю буде суттєво відрізнятись від ринкової (справедливої) вартості.

Відповідно до п. 138.2 ст. 138 ПКУ фінансовий результат до оподаткування зменшується (до складу доходів не включається), зокрема на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [10].

Міжрегіональне головне управління ДФС – центральний офіс з обслуговування великих плат-

ників у своєму Листі «Щодо оподаткування податком на прибуток» № 26508/10/28-10-06-11 від 04.12.2015 р. зазначає, що «... фінансовий результат до оподаткування на суму дооцінок не збільшується у випадку, якщо у попередніх звітних періодах уцінка не проводилась. **Амортизації переоцінених основних засобів**, відповідно до ст. 138 ПКУ не містить вимог щодо додаткових коригувань, які призведуть **до перегляду та зменшення нарахованої амортизації**, у зв'язку з тим, що **вартість основних засобів перецінилась. Дооцінка основних засобів може включатися до вартості основних засобів та амортизуватися для цілей податкового обліку**» [11]

Проте, вже у Листі ДФС України «Про вартість необоротних активів для цілей нарахування амортизації відповідно до п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України» від 28.01.2016 р. № 2784/7/99-99-19-02-02-17 зазначається, що «... **для розрахунку амортизації** відповідно до положень п. 138.3 ст. 138 ПКУ **визнається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку**» [12].

Отже, фіскальні органи змінили свою попередню позицію та зазначили, що раніше підготовлені податкові консультації щодо вартості основних засобів для визначення різниць, передбачених п. 138.3 ст. 138 ПКУ, потрібно застосовувати у частині, що не суперечить новому роз'ясненню [12].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

В процесі проведеного дослідження охарактеризовано нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів за П(С)БО та МСФЗ. Виокремлено недоліки моделі переоцінки основних засобів підприємства. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання щодо переоцінки основних засобів згідно з національними П(С)БО та МСФЗ. Наповнено методичний розділ облікової політики підприємства в частині обліку переоцінки основних засобів. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації. В подальших дослідженнях пропонується зосередити увагу на визначенні справедливої вартості як економічної категорії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Безверхий К.** Бухгалтерський облік законсервованих об'єктів основних засобів промислових підприємств: обліково-аналітичний аспект / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 10 – 19.
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
3. **Методичні** рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MethodRek/osnsredstva.aspx>.
4. **Методичні** рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MethodRek/metod_uchet_polit.aspx.
5. **International Accounting Standard 16** “Property, Plant and Equipment” [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias16.pdf>.
6. **Положение** по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Министерства финансов России от 30.03.2001 № 26н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/PBU_6.docx.
7. **Голов С.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Моногр.] / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
8. **Чалый И.** Оценка основных средств: две модели, два образа отчетности / И. Чалый // Вестник МСФО. – 2015. – № 26 от 15.12.2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ifrs.ligazakon.ua/magazine/900088>.
9. **Залышкина Т.А.** Технология формирования эффективной учетной политики организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т. А. Залышкина. – Новосибирск, 2006. – 22 с.
10. **Податковий** кодекс України від 02.10.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1454496999294402>.
11. **Лист** Міжрегіонального головного управління ДФС – центральний офіс з обслуговування великих платників «Щодо оподаткування податком на прибуток» № 26508/10/28-10-06-11 від 04.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635852882415612105.aspx.
12. **Лист** ДФС України «Про вартість необоротних активів для цілей нарахування амортизації відповідно до п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України» від 28.01.2016 р. № 2784/7/99-99-19-02-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635900176759531250.aspx.

Исследован вопрос переоценки основных средств согласно П(С)БУ и МСФО. Охарактеризованы нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету переоценки основных средств по П(С)БУ и МСФО. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации вопроса переоценки основных средств по национальным и международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Выделены недостатки модели переоценки основных средств предприятия. Полученный результат будет полезным для применения в практической деятельности субъектов хозяйствования по переоценке основных средств в соответствии с национальными П(С)БУ и МСФО.

Ключевые слова: основные средства, переоценка, справедливая стоимость, бухгалтерский учет, МСФО, характеристика.

The question of revaluation of fixed assets under the AS and IFRS. Characterized regulatory documents on accounting revaluation of fixed assets for the AS and IFRS. Methods of analysis and synthesis used to structure the substantive research based on identifying and formalizing the issue of revaluation of fixed assets by national and international standards of accounting and financial reporting. Thesis there is determined deficiencies models revaluation of fixed assets of the company. The result will be beneficial for use in the practice of business entities on revaluation of fixed assets in accordance with national AS and IFRS.

Keywords: fixed assets, revaluation of, fair value, accounting, IFRS, characteristic.