

ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Грибовська Ю. М., к.е.н., доцент, Полтавська державна аграрна академія

Встановлення справедливої вартості активів підприємства є важливим фактором обліку. В умовах сьогодення на більшості підприємств простежується значна різниця між залишковою вартістю основних засобів та їх справедливою вартістю. Такі невідповідності призводять до викривлення показників фінансової звітності.

За своєю економічною суттю переоцінка – це приведення балансової (облікової) вартості основних засобів у відповідність до їх реальної (справедливої) вартості.

Переоцінка основних засобів – одна з корисних норм бухгалтерського обліку, яка дозволяє показати у фінансовій звітності підприємства більш достовірну оцінку його активів. В окремих випадках бухгалтерська переоцінка може бути вигідною з точки зору оподаткування.

Проблеми відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів дослідженні в працях провідних науковців: Ф. Бутинця, Т. Маренич, О. Нагорного, М. Огійчука, В. Плаксієнка, В. Сопка та інших.

Мета дослідження полягає у вивченні методики обліку переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, розкритті порядку відображення інформації про переоцінку необоротних активів у фінансовій звітності підприємства.

Балансова (залишкова) вартість об'єктів основних засобів, використовуваних на підприємстві, із часом перестає відповідати їх ринковій вартості. Для відновлення такої відповідності в бухгалтерському обліку передбачено переоцінку основних засобів. Мета переоцінки – привести залишкову вартість об'єктів основних засобів у відповідність з їх вартістю на ринку, що забезпечить відображення більш достовірних

даних про фінансовий стан підприємства в його фінансовій звітності. Порядок проведення переоцінки та відображення її результатів у бухгалтерському обліку регламентується п. 16-21 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 7 «Основні засоби» [7] та п. 34-39 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [2].

Проведення переоцінки в бухгалтерському обліку – це право підприємства, а не обов'язок. У п. 16 П(С)БО 7 у контексті переоцінки вживається словосполучення «підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів». Переоцінка проводиться на дату балансу, на кінець останнього дня звітного періоду.

Згідно з п. 16 П(С)БО 7 переоцінці підлягають усі об'єкти основних засобів, особливості встановлено для малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) і бібліотечних фондів. При цьому можуть переоцінюватися:

- основні засоби, які визначені п. 5.1 П(С)БО 7 і обліковують на рахунку 10 «Основні засоби», включаючи земельні ділянки. Виняток становить інвестиційна нерухомість, облік якої ведуть на субрахунку 100, вона не підлягає переоцінці, передбаченій п. 16-21 П(С)БО 7, при будь-яких способах її обліку – як за первісною (п. 18 П(С)БО 32), так і за справедливою (п. 19-22 П(С)БО 32) вартістю [7, 10];

- інші необоротні матеріальні активи (далі – ІНМА), які перелічені в п. 5.2 П(С)БО 7 і відображаються на однойменному рахунку 11 (з урахуванням особливостей для МНМА та бібліотечних фондів) [7].

Згідно з п. 16 П(С)БО 7 МНМА та бібліотечні фонди:

- підлягають переоцінці, якщо для них встановлено прямолінійний або виробничий метод амортизації, вони переоцінюються за правилами, передбаченими для основних засобів у п. 16-21 П(С)БО 7;

- не підлягають переоцінці, якщо амортизуються за методом 50 на 50 (50 % вартості у першому місяці експлуатації і 50 % вартості у місяці списання) і в розмірі 100 % вартості в першому місяці експлуатації [7].

У п. 16 (абзаци перший – третій) П(С)БО 7 передбачено право підприємства на проведення переоцінки об'єкта основних

засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При цьому переоцінка об'єкта основних засобів можлива за одним із двох напрямів: уцінка або дооцінка. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів:

- перевищує його справедливую вартість, то здійснюється уцінка (залишкова вартість зменшується до рівня справедливої);
- менша від його справедливої вартості, то здійснюється дооцінка (залишкова вартість збільшується до рівня справедливої).

Для оцінки суттєвості відхилення необхідно встановити критерій суттєвості.

Згідно з п. 3 розд. I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», суттєвість інформації визначається відповідними П(С)БО та керівництвом підприємства. Але ні П(С)БО 7, ні будь-який інший український стандарт не містить конкретного рівня суттєвості для переоцінки основних засобів. Цей рівень визначається на розсуд підприємства [6].

Міністерство фінансів визначило критерій суттєвості в розмірі:

- або не більше 10 % відхилення залишкової вартості об'єкта від його справедливої вартості (п. 34 Методрекомедацій № 561, пп. 2.20.1 Методрекомедацій № 635) [3];
- або 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства (п. 34 Методрекомедацій № 561) [2].

Справедлива вартість активу – це сума, за якою його можна продати при звичайних умовах на певну дату (п. 4 П(С)БО 19). Справедливу вартість об'єкта основних засобів для встановлення необхідності переоцінки підприємство може визначити самостійно за правилами, наведеними в додатку до П(С)БО 19 для різних груп основних засобів. Однак остаточна величина справедливої (переоціненої) вартості при відображенні результатів переоцінки в обліку формується на підставі акта оцінки об'єктів основних засобів, зробленої незалежним оцінювачем [9].

Залучення незалежного оцінювача для переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку є обов'язковим [1].

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів переоцінюється, на ту ж дату повинні бути переоцінені всі об'єкти основних засобів тієї групи, до якої він належить.

Група основних засобів для цілей переоцінки – це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів.

Порядок проведення переоцінки основних засобів:

- умова про проведення переоцінки у випадку перевищення встановлених підприємством критеріїв суттєвості повинна бути закріплена в наказі про облікову політику;

- перед проведенням переоцінки доцільно оформити наказ по підприємству про переоцінки основних засобів з обов'язковим зазначенням дати її проведення та групи (груп) основних засобів, яка переоцінюється;

- підставою для визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів є звіт про оцінку майна (акт оцінки майна), складений незалежним оцінювачем;

- розрахунок суми переоцінки (дооцінки або уцінки) первісної вартості об'єкта основних засобів і зносу рекомендовано оформити бухгалтерською довідкою;

- відомості про переоцінку об'єктів основних засобів повинні відображатися в Інвентарних картках обліку основних засобів (типова форма № 03-6, затверджена Наказом № 352) [4].

Згідно з п. 17 П(С)БО 7 сума переоцінки визначається в декілька етапів, табл. 1.

Таблиця 1

Етапи проведення розрахунку суми переоцінки основних засобів [5, с. 36 - 37]

Етап	Зміст етапу
1	2
I	Визначення індексу переоцінки за кожним об'єктом основних засобів із переоцінюваної групи згідно з п. 17 П(С)БО 7 за формулою: Індекс переоцінки = Справедлива вартість об'єкта основних засобів : Залишкова вартість об'єкта основних засобів. Отриманий індекс переоцінки може бути: > 1 – справедлива вартість більша від залишкової, проводиться до-оцінка; < 1 – залишкова вартість більша від справедливої, проводиться уцінка

Етап	Зміст етапу
1	2
II	Обчислення переоціненої первісної вартості об'єкта основних засобів за формулою: $\text{Переоцінена первісна вартість} = \text{Первісна вартість} \times \text{Індекс переоцінки}$
III	Визначення переоціненої суми зносу об'єкта основних засобів за формулою: $\text{Переоцінена сума зносу} = \text{Сума зносу до переоцінки} \times \text{Індекс переоцінки}$
IV	Обчислення суми переоцінки первісної вартості об'єкта основних засобів за формулою: $\text{Сума переоцінки первісної вартості} = \text{Переоцінена первісна вартість} - \text{Первісна вартість}$
V	Визначення суми переоцінки зносу за формулою: $\text{Сума переоцінки зносу} = \text{Переоцінена сума зносу} - \text{Сума зносу до переоцінки}$
VI	Обчислення суми переоцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів за формулою: $\text{Сума переоцінки залишкової вартості} = \text{Сума переоцінки первісної вартості} - \text{Сума переоцінки зносу}$

Якщо об'єкт основних засобів уже переоцінювався раніше, то під первісною вартістю об'єкта в розрахункових формулах слід розуміти його переоцінену первісну вартість, сформовану за підсумками раніше проведеної переоцінки (переоцінок).

При дооцінці результат розрахунку за формулою отримують зі знаком «+», при уцінці – зі знаком «-».

Для відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінки об'єктів основних засобів використовують відповідні рахунки та субрахунки:

- рахунок 10 (субрахунки, на яких обліковуються конкретні об'єкти основних засобів);

- рахунок 11 (субрахунки, на яких обліковуються конкретні об'єкти ІНМА);

- субрахунок 131 «Знос основних засобів»;

- субрахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

- субрахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;

- субрахунок 746 «Інші доходи»;

- субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових

інвестицій».

Бухгалтерський облік переоцінки залежить від того, яка переоцінка здійснюється: уцінка чи дооцінка, табл. 2.

Таблиця 2

Відображення в бухгалтерському обліку дооцінок та уцінок
[5, с. 37 - 38]

Варіант проведення	Порядок бухгалтерського обліку	
	кореспонденція рахунків	зміст господарської операції
1	2	3
Дооцінка		
Дооцінка, здійснювана вперше, або чергова дооцінка у випадку, якщо сума попередніх дооцінок перевищує суму попередніх уцінок	Варіант 1 (згідно з Методрекомендаціями № 561)	
	1) Дт 10, 11, Кт 411	Збільшення капіталу в дооцінках на суму дооцінки первісної або раніше переоціненої вартості
	2) Дт 411, Кт 131, 132	Зменшення капіталу в дооцінках на суму дооцінки зносу
	Варіант 2 (альтернативний)	
	1) Дт 10, 11, Кт 411	Збільшення капіталу в дооцінках на суму дооцінки залишкової вартості
	2) Дт 10, Кт 131 або Дт 11, Кт 132	Збільшення первісної або раніше переоціненої вартості на суму дооцінки зносу
Чергова дооцінка у випадку, якщо сума попередніх уцінок перевищує суму попередніх дооцінок	1) Дт 10, 11, Кт 746	Збільшення іншого доходу поточного періоду на суму дооцінки залишкової вартості в межах сум попередніх уцінок
	2) Дт 10, 11, Кт 411	Збільшення капіталу в дооцінках на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок
	3) Дт 10, Кт 131 або Дт 11, Кт 132	Збільшення первісної або раніше переоціненої первісної вартості об'єкта на суму дооцінки зносу
Уцінка, здійснювана вперше, або чергова уцінка у випадку, якщо	1) Дт 975, Кт 10, 11	Збільшення витрат поточного періоду на суму уцінки залишкової вартості

Варіант проведення	Порядок бухгалтерського обліку	
	кореспонденція рахунків	зміст господарської операції
1	2	3
сума попередніх уцінок перевищує суму попередніх дооцінок	2) Дт 131, Кт 10 або Дт 132, Кт 11	Зменшення первісної або раніше переоціненої первісної вартості об'єкта на суму уцінки зносу
Чергова уцінка у випадку, якщо сума попередніх дооцінок перевищує суму попередніх уцінок	1) Дт 411, Кт 10, 11	Зменшення капіталу в дооцінках на суму уцінки залишкової вартості об'єкта в межах сум попередніх дооцінок
	2) Дт 975, Кт 10, 11	Збільшення витрат поточного періоду на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над сумою попередніх дооцінок
	3) Дт 131, Кт 10 або Дт 132, Кт 11	Зменшення раніше переоціненої первісної вартості об'єкта на суму уцінки зносу

На субрахунку 411 організовують облік сум переоцінок у розрізі кожного переоціненого об'єкта основних засобів.

Уцінку відносять до поточних витрат підприємства і відображають за дебетом субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій».

Відповідно до п. 18 П(С)БО 16 вартість послуг з оцінки майна відноситься до адміністративних витрат і повністю включається до складу витрат поточного періоду (Дт 92, Кт 685) у місяці надання таких послуг [8].

Приклад 1. Первісна вартість автомобіля ЗАЗ SENS (2012 року випуску) 56000 грн, знос – 33600 грн, залишкова вартість – 22400 грн, справедлива вартість – 70500 грн.

Розв'язок:

Індекс переоцінки: $70500 : 22400 = 3,15$.

Переоцінена первісна вартість: $56000 \times 3,15 = 176250$ грн.

Переоцінена сума зносу: $33600 \times 3,15 = 105750$ грн.

Переоцінена сума залишкової вартості: $22400 \times 3,15 =$

70500 грн.

Бухгалтерські записи з дооцінки основного засобу наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків з обліку дооцінки автомобіля

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Дооцінка первісної вартості автомобіля (176250 – 56000)	105	411	120250
Дооцінка зносу (105750 – 33600)	411	131	72150

Приклад 2. Первісна вартість автомобіля Citroen C3 (2015 року випуску) 372100 грн, знос – 74420 грн, залишкова вартість – 297680 грн, справедлива вартість – 209330 грн.

Розв'язок:

Індекс переоцінки: $209330 : 297680 = 0,7$.

Переоцінена первісна вартість: $372100 \times 0,7 = 261662$ грн.

Переоцінена сума зносу: $74420 \times 0,7 = 52332$ грн.

Переоцінена сума залишкової вартості: $297680 \times 0,7 = 209330$ грн.

Бухгалтерські записи з уцінки основного засобу наведено у табл. 4.

Таблиця 4

Кореспонденція рахунків з обліку уцінки автомобіля

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Уцінка первісної вартості автомобіля (372100 – 261662)	975	105	110438
Уцінка зносу (74420 – 52332)	131	105	22088

Результати проведеної переоцінки відображають у фінансовій звітності, табл. 5.

Таблиця 5

Відображення інформації про результати переоцінки у фінансовій звітності

Дооцінка	Уцінка
1	2
Баланс (Звіт про фінансові результати)	
Рядок 1011 – сальдо Дт 10 «Основні засоби»	Рядок 1011 – сальдо Дт 10 «Основні засоби»
Рядок 1012 – сальдо Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	Рядок 1012 – сальдо Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Дооцінка	Уцінка
1	2
Рядок 1405 – сальдо Кт 411 «Капітал у дооцінках»	
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	
Рядок 2400 – сальдо Кт 411 «Капітал у дооцінках»	Рядок 2270 – сальдо Дт 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»
Звіт про власний капітал	
Рядок 4110 на перетині з графою 4 – сальдо Кт 411 «Капітал у дооцінках»	

Отже, підприємства здійснюють переоцінку у разі необхідності і для визначення реальної вартості основних засобів шляхом доведення їх залишкової вартості до справедливої. Об'єкт основних засобів можна переоцінювати, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу. Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки може бути величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства або величина, яка дорівнює 10 % відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості. Проте жодним нормативним документом не обумовлено, яким саме шляхом необхідно визначати, чи дійсно залишкова вартість на 10 % відрізняється від справедливої.

Деталізація інформації про переоцінку (дооцінку та уцінку) кожного основного засобу забезпечує:

- коректне відображення наступної переоцінки об'єкта основних засобів подальшому;
- у момент вибуття основного засобу списати лише той залишок на субрахунок 411, який його стосується.

Результати переоцінки основних засобів відображають у фінансовій звітності, дооцінку – в балансі, звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал; уцінку – в балансі й звіті про фінансові результати.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» № 2658-III від 12 лип. 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://www.zakon.rada.gov.ua>.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну від 30 вер. 2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29 груд. 1995 р. № 352 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

5. Нагорний О. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський облік та податкові різниці / О. Нагорний // Баланс. – 2016. – № 9. – С. 34 – 39.

6. Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну України № 73 від 07 лют. 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України № 318 від 31 груд. 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну України № 163 від 07 липн. 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

10. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Мінфіну України № 779 від 02 лип. 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.