

**О.С. Гузь**, викл. (ПФ ХДУХТ, Первомайськ)

## **ПРОБЛЕМИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА ПЕРЕОЦІНЕНОЮ ВАРТІСТЮ**

*Розглянуто проблемні аспекти нарахування амортизації об'єктів основних засобів, виходячи з їх переоціненої вартості. Обґрунтовано порядок облікових записів у розрізі взаємозайку результатів переоцінки необоротних активів.*

*Рассмотрены проблемные аспекты начисления амортизации объектов основных средств, исходя из их переоцененной стоимости. Обосновано порядок учетных записей в разрезе взаимозачета результатов переоценки необоротных активов.*

*They are considered problem-solving aspects of the adding to amortizations object main means, coming from their overestimated cost. The Motivated order of the account record in cut of the redemption result following reassessment of the main means.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Облікова політика переважної більшості підприємств в розрізі основних засобів здебільшого ґрунтується на Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2], що затверджений Наказом Мініфіну від 27.04.2000 р. № 92 (надалі – П(С)БО 7) та Наказі Мініфіну «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» від 30.09.2003 р. № 561. Проте, попри систематичні зміни та доповнення зазначених документів, вони залишаються недосконалими і змушують бухгалтерів самостійно шукати відповідь на принципово важливі питання обліку основних засобів. Саме на дослідженні та вирішенні однієї з проблем бухгалтерського обліку основних засобів ми і зосередимо увагу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у розвиток теоретичних засад і концептуальних методичних підходів щодо вирішення проблем обліку, порядку оцінки та переоцінки основних засобів на підприємствах України зробили Голов С.Ф., Голованов О.М., Гомберг Л.І., Завгородній В.П., Лінник В.Г., Верхогляд В. [4], Рошило В.І. [5], Сопко В.В., Сук Л.К., Чумаченко М.Г., Байдик О., Ляшенко М. та ін. Проте, проблема нарахування та обліку амортизації основних засобів після проведення їх переоцінки залишається невирішеною і потребує додаткових досліджень.

**Мета та завдання статті.** З огляду на дискусійні питання обліку основних засобів та результати останніх досліджень, метою статті є економічне обґрунтування доцільності застосування найбільш раціональних видів вартісної оцінки об'єктів основних засобів при нарахуванні їх амортизації.

Передумовою досягнення поставленої мети є виконання наступних завдань:

- розмежувати поняття первісної та переоціненої вартостей основних засобів;
- з'ясувати сталість вартості, що амортизується;
- відстежити принципові особливості застосування методів нарахування амортизації основних засобів;
- дослідити вплив результатів переоцінки основних засобів на їх вартість, що амортизується;
- запропонувати механізм усунення дискусійних аспектів нарахування та обліку амортизації основних засобів за результатами їх переоцінки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Вирішення будь-якого завдання починається з вихідних даних. У даному випадку – це визначення первісної вартості основних засобів та вартості, що амортизується.

Відповідно до П(С)БО 7 [2], вартість, що амортизується – це первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням ліквідаційної вартості.

У свою чергу, первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, що пов'язані із продажем (ліквідацією).

Практика засвідчує, що більшість підприємств не обтяжує себе визначенням ліквідаційної вартості, чим, як наслідок, завищує поточні витрати на суму амортизації вартості основних засобів. Крім того, відсутність ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів, у разі нарахування його амортизації за методом зменшення залишкової вартості обумовлює необхідність повного (100%-го) списання вартості об'єкта на початку терміну експлуатації, що суперечить П(С)БО 7 [2].

Переоцінена вартість в П(С)БО 7 визначена, як вартість основних засобів після переоцінки. Проте, не зрозуміло про яку вартість йдеться. Адже окрім первісної вартості має місце залишкова, справедлива або ринкова, відновлена та інші. Виходячи з вимог П(С)БО 7 про порядок здійснення переоцінки та, зокрема, зі змісту п. 17 П(С)БО 7, можна зробити висновок, що йдеться про первісну та залишкову вартість, але вже після переоцінки.

Водночас постає питання: чи є вартість, що амортизується, сталою величиною протягом терміну корисного використання об'єктів основних засобів? З огляду на порядок переоцінки, що викладений у П(С)БО 7, – безсумнівно «ні». Адже, ліквідаційна вартість об'єкта не підлягає переоцінці [2].

Таким чином, вартість, що амортизується, може змінюватися як у бік збільшення, так і зменшення. Напрямок зміни залежить безпосередньо від результату переоцінки.

Оскільки вартість, що амортизується, є не сталою величиною, то доцільно відстежити вплив такої зміни на порядок нарахування амортизації.

З огляду на свободу вибору одного із шести методів амортизації основних засобів, підприємство виходить лише з доцільності його застосування до відповідної групи об'єктів основних засобів. До чинних методів нарахування амортизації належать:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий;
- 6) податковий.

Кожний з перелічених методів має індивідуальний порядок розрахунку суми амортизації, але всі вони ґрунтуються на даних про вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, та строку його корисного використання (експлуатації) або загального обсягу продукції (робіт, послуг), які підприємство очікує виготовити (виконати) з використанням цього об'єкта. Прямолінійний і кумулятивний методи амортизації припускають розподіл вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, на весь період його експлуатації в першому випадку пропорційно, а в другому – кумулятивно. А у випадку застосування виробничого методу амортизації та ж вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, розподіляється пропорційно обсягам виготовленої за допомогою цього об'єкта продукції (робіт, послуг). Метод прискореного зменшення залишкової вартості – це, по суті, той же

прямолінійний метод, тільки «прискорений» у двічі. У випадку застосування методу зменшення залишкової вартості відбувається розподіл вартості, що амортизується, на термін експлуатації об'єкта через визначену норму амортизації. Незважаючи на те, що два останні методи в процесі обчислення суми амортизації опираються на залишкову вартість об'єкта, амортизації все ж підлягає вартість, що амортизується. Адже, незалежно від методу нарахування амортизації, загальна її сума за весь термін експлуатації об'єкта основних засобів дорівнює його вартості, що амортизується.

Доцільно зазначити, що нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом.

Навіть податковий метод амортизації, що ґрунтується на певній граничній нормі амортизації об'єктів основних засобів, розподілених на чотири групи, теж має підпорядковуватися в бухгалтерському обліку цьому правилу, і по закінченні строку експлуатації об'єкта його залишкову вартість необхідно віднести до витрат через нарахування амортизації незалежно від того, яка сума такої залишкової вартості.

Проблема «несталості» вартості основних засобів, що амортизується, викликає необхідність детального розгляду однієї з найвагоміших причин її зміни, якою є переоцінка [4].

Переоцінка об'єкта основних засобів здійснюється у випадку, коли його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості такого об'єкта.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює десятивідсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості [2].

Оскільки щодо першої величини Мінфін не зазначає, за який період необхідно брати цей один відсоток, то більшість підприємств для визначення порога суттєвості враховує другий критерій.

Тобто, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів відрізняється від його справедливої вартості на десять або більше відсотків, то здійснюється переоцінка даного об'єкта. Її механізм полягає у визначенні індексу переоцінки шляхом співвідношення справедливої до залишкової вартості об'єкта переоцінки. У свою чергу, переоцінено первісну вартість та переоцінено суму зношення об'єкта визначають як добуток відповідних показників до переоцінки та індексу переоцінки. Розглянемо це на прикладі.

У грудні 2004 року був придбаний і введений в експлуатацію об'єкт основних засобів адміністративного призначення (надалі – об'єкт «Х»). Первісна вартість об'єкта «Х» становить 34000 грн, а ліквідаційна – 3000 грн. Термін експлуатації – 5 років. Амортизація нараховується прямолінійним методом.

Згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації розпочнеться із січня 2005 року. До січня 2008 р. сума нарахованої амортизації склала 18600 грн (31000 грн/5 років \* 3 роки). У січні 2008 р. справедлива вартість подібних об'єктів становила 19250 грн. Оскільки залишкова вартість об'єкта «Х» становила на той момент 15400 грн (34000 – 18600), то в січні 2008 р. було проведено його переоцінку. Індекс переоцінки склав 1,25 (19250 грн / 15400 грн). Переоцінена первісна вартість – 42500 грн (34000 грн x 1,25). Переоцінена сума зносу – 23250 грн (18600 грн x 1,25).

Проведена переоцінка об'єкта «Х» в обліку знайде відображення (табл. 1).

*Таблиця 1 – Облік результатів переоцінки об'єкта «Х»*

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображена дооцінка первісної вартості	10	423	8500
2	Відображена дооцінка суми зношення	423	13	4650

У результаті залишкова вартість приведена у відповідність до справедливої вартості та дорівнює 19250 грн (42500 грн – 23250 грн).

Слід зауважити, що первісна (переоцінена) вартість об'єкта «Х» тепер збільшилася, а ліквідаційна – не змінилася.

Як наслідок, маємо збільшення вартості, що амортизується, з 31000 грн (34000 – 3000) до 39500 грн (42500 – 3000).

Проте, якщо продовжувати нарахування амортизації об'єкта «Х» у порядку, ідентичному до здійснення переоцінки, то очевидно, що сума нарахованої амортизації за повний строк експлуатації складе 36500 грн, а не 39500 грн. Що ж робити з рештою 3000 грн вартості, що амортизується (39500 грн – 36500 грн)? Відповідно до змін, внесених до П(С)БО 7 наприкінці 2004 року, при вибутті об'єктів основних засобів, які в процесі їхньої експлуатації переоцінювалися, якщо сума всіх здійснених дооцінок перевищує суму всіх здійснених уцінок за таким об'єктом, сума такого перевищення відноситься до збільшення

суми нерозподіленого прибутку підприємства з одночасним зменшенням додаткового капіталу. У бухгалтерському обліку це знайде наступне відображення (табл. 2).

*Таблиця 2 – Списання дооцінки до складу нерозподіленого прибутку (у випадку вибуття дооціненого об'єкта відразу після дооцінки)*

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Віднесення суми дооцінки на нерозподілений прибуток	423	441	3000

На наш погляд, суму дооцінки слід вираховувати з вартості, що амортизується, так як це передбачено для ліквідаційної вартості.

З огляду на рішення Мініфіну щодо так званої «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта основних засобів над сумами його уцінки протягом терміну експлуатації, продовжимо попередній приклад.

Починаючи із січня 2008 року підприємство ухвалює рішення щодо щомісячного списання суми здійсненої дооцінки об'єкта «Х» з додаткового капіталу на нерозподілений прибуток підприємства пропорційно нарахованій амортизації такого об'єкта.

Спочатку визначимо пропорцію суми амортизації до суми дооцінки об'єкта «Х». Вона визначається співвідношенням суми дооцінки до залишкової вартості об'єкта «Х» за вирахуванням його ліквідаційної вартості:  $3000 \text{ грн} / 12400 \text{ грн} = 0,24$ .

Для визначення суми «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта основних засобів над сумами його уцінки необхідно суму нарахованої амортизації помножити на зазначений коефіцієнт.

Наприклад.

1) сума нарахованої амортизації об'єкта «Х» за 2008 рік – 6200 грн (31000,00 грн / 5 років);

2) сума нарахованої «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта основних засобів над сумами його уцінки – 1488 грн (6200 грн x 0,24).

У бухгалтерському обліку це знайде наступне відображення (табл. 3).

Подібні розрахунки та бухгалтерські записи, за незмінності вищезазначених умов, матимуть місце і за підсумками 2009 року.

*Таблиця 3 – Списання суми дооцінки  
до складу нерозподіленого прибутку  
(у випадку продовження експлуатації дооціненого об'єкта)*

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано амортизацію об'єкта «Х» за 2008 рік	92	13	6200
2	Віднесення суми дооцінки на нерозподілений прибуток	423	441	1488

**Висновки.** У процесі даного дослідження було виконано поставлені наступні завдання:

- розмежовано поняття первісної та переоціненої вартостей основних засобів;
- виявлена «несталість» вартості, що амортизується;
- проаналізовано принципові особливості застосування методів нарахування амортизації основних засобів;
- досліджено вплив результатів переоцінки основних засобів на їх вартість, що амортизується;
- запропоновано механізм усунення дискусійних аспектів нарахування та обліку амортизації основних засобів за результатами їх переоцінки.

*Список літератури*

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій [Текст] : [затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291].
2. Основні засоби [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р., № 92].
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Текст] : [затв. наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561] // Бухгалтерський облік та аудит. – 2003. – № 10. – С. 3–10.
4. Верхогляд, В. Переоценка основных средств [Текст] / В. Верхогляд // Баланс. – 2007. – № 5. – С. 70–75.
5. Рошило, В. І. Особливості амортизації як фінансової категорії економіки перехідного типу [Текст] / В. І. Рошило // Економіка : проблеми теорії та практики. – 2006. – № 121. – С. 161–166.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© О.С. Гузь, 2009.