

Корытный Василий Алексеевич

соискатель

Национального научного центра «Институт аграрной экономики»

Korytnyy Vasylyi

Aspirant of the

Institute of Agrarian Economics of the National Scientific Centre

DOI: 10.25313/2520-2294-2018-4-3695

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РЕГУЛИРОВАНИЮ
СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УЧЕТЕ ПРЕДПРИЯТИЙ
METHODICAL APPROACHES TO REGULATION THE VALUE OF
FIXED ASSETS IN ACCOUNTING ENTERPRISES**

***Аннотация.** Статья посвящена исследованию методического обеспечения оценки основных средств в бухгалтерском учете. Определено переоценку и амортизацию инструментами приведения балансовой стоимости основных средств к справедливой. Проведено оценку состояния нормативно-методического обеспечения переоценки и амортизации. Представлены рекомендации по усовершенствованию переоценки и амортизации, которые повышают достоверность информации о стоимости основных средств в бухгалтерском учете и способствуют формированию средств для их воспроизводства.*

В частности, предложено уточнить методику переоценки, в основу которой положить справедливую первоначальную стоимость существующих объектов на дату переоценки, а также фактический износ; механизм исчисления справедливой первоначальной стоимости; методику расчета фактического износа основных средств в процессе их

эксплуатации путем учета в расчетах коэффициентов экстенсивности, интенсивности и влияния условий среды эксплуатации на физический износ, а также сумм уменьшения/восстановления полезности объектов; осуществлять переоценку основных средств на конец отчетного года, как первоначальной/переоцененной стоимости объектов, так и их износа, если она приведет к увеличению или уменьшению итога баланса на 5 и более процентов.

Относительно амортизации основных средств, предлагается использование линейно-производственного метода, который базируется на прямолинейном методе и учитывает уровень физического использования объектов. На основе выделенных факторов, влияющих на срок полезного использования (эксплуатации) основных средств, выведено методику его расчета, в основу которой положено уровни физического и морального износа, нормативный срок эксплуатации, а также ожидаемые коэффициенты экстенсивности, интенсивности и влияния условий среды эксплуатации на физический износ.

Ключевые слова: основные средства, стоимость, переоценка, амортизация, износ, показатели использования.

Summary. The article is devoted to study of methodical support the valuation of fixed assets in accounting. Revaluation and amortization are determined by instruments for bring the book value of fixed assets to fair value. State of the normative and methodical provision of revaluation and amortization appraised. Recommendations to improve revaluation and amortization are presented, which increase the information reliability about the value of fixed assets in accounting and contribute to the formation of funds for their reproduction.

In particular, it proposed to specify the method their revaluation, based on the fair initial cost of existing objects at the date of revaluation, and actual

wear and tear; a mechanism for calculating the fair value; method of calculating the actual wear and tear of fixed assets in the process of their operation by taking into account in the calculations the coefficients of extensiveness, intensity and influence of operating environment conditions on physical depreciation, and the amounts of reduction/restoration of utility objects; consummate the fixed assets revaluation at the end of reporting year, both the initial/revalued value of the objects, and their depreciation, if it leads to an increase or decrease in the balance sheet by 5 percent or more.

With regard to amortization, proposed to use the linear-production method, which bases on a straight-line method and considers the level physical using of objects. Based on the identified factors affecting to useful life (operation) of fixed assets, has been derived a method for calculating it, the basis of which is the level of physical and moral wear, the standard operating life, as well as the expected coefficients of extensiveness, intensity and influence of environmental conditions on physical wear and tear.

Key words: fixed assets, value, revaluation, amortization, depreciation, indicators using.

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными или практическими задачами. Одним из наиболее актуальных вопросов в учете предприятий Украины является вопрос достоверности учетных данных о стоимости активов. От этого зависит качество информации, что непосредственно влияет на эффективность принятых решений ее пользователями.

Основные средства используются на протяжении долговременного периода – от 1 (некоторые малоценные объекты) до 20 и больше лет (объекты недвижимости). Под влиянием внешних и внутренних факторов, стоимость объектов изменяется, что должно находить свое отражение в

бухгалтерском учете. Вместе с тем, существующее методическое обеспечение учета не позволяет формировать объективную информацию об основных средствах посредством их переоценки и амортизации.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблемы переоценки основных средств и отображения ее результатов в учете рассмотрены К. Безверхим, С. Головым, М. Зюковой, Н. Малюгой [4], Л. Ловинской, М. Могиловой [7], В. Палием, Г. Подлисецким, В. Шевчуком. Исследованием проблем амортизации и воспроизводства основных средств занимались Л. Городянская [1], С. Голов, Н. Демьяненко [2], В. Дыба [3], Н. Довгопол, В. Моссаковский, Н. Огийчук [8], Я. Соколов, Н. Чумаченко, Н. Шемякина. Вместе с тем, недостаточно изучены вопросы повышения достоверности сумм переоценки и амортизационных отчислений в бухгалтерском учете, а также влияния уровня использования объектов на стоимость основных средств.

Формулировка целей статьи. Целью статьи является анализ состояния и предоставление рекомендаций по усовершенствованию методики оценки основных средств в бухгалтерском учете. Для этого следует решить следующие задачи:

- выявить недостатки законодательства относительно переоценки и амортизации, их влияние на оценку основных средств;
- сформировать рекомендации по усовершенствованию переоценки и амортизации объектов, их отражению в учете.

Изложение основного материала исследования. Основой обеспечения достоверности информации обо всех основных средствах является объективность оценки каждого их объекта. Для этого нужен контроль за формированием их стоимости как на дату признания активом, так и стоимостью в периоде использования.

Наиболее действенным инструментом, который обеспечивает принудительное приведение балансовой стоимости активов к справедливой, является их переоценка. Сущность переоценки состоит в уточнении учетной стоимости объектов в сторону увеличения (дооценка) или в сторону уменьшения (уценка).

Согласно П(С)БУ 7, изменение первоначальной стоимости и суммы износа осуществляется на индекс переоценки, который является соотношением справедливой стоимости объекта на дату переоценки к его остаточной стоимости. Причем, в случае хотя бы одной переоценки, в дальнейшем остаточная стоимость объекта на дату баланса не должна существенно отличаться от его справедливой стоимости [10].

Отметим, что существующий в Украине и международной практике механизм переоценки не обеспечивает обоснованность величины первоначальной стоимости объектов и износа. В частности, основной причиной несоответствия амортизационных отчислений фактическим расходам основного капитала в сельскохозяйственном производстве является стоимость основных средств, которая не отвечает рыночной вследствие отсутствия действенной практики переоценки [7, с. 61].

Для повышения достоверности информации об основных средствах в бухгалтерском учете следует уточнить методику их переоценки, в основу которой положить справедливую первоначальную стоимость существующих объектов на дату переоценки. За необходимость такого подхода высказываются некоторые ученые [4, с. 163; 8, с. 52]. Для расчета справедливой первоначальной стоимости целесообразно брать среднюю цену на аналогичный объект минимум 3-компаний того региона, где находится предприятие. В нее следует включить ожидаемые дополнительные расходы на доставку и введение в эксплуатацию. Эта сумма сравнивается с первоначальной стоимостью основных средств в

учете – разница будет суммой, на которую нужно дооценить/уценить объект.

Переоценив справедливую первоначальную стоимость, необходимо также определить соответствие начисленного износа объекта фактическому. Для исчисления фактического износа объектов в процессе их эксплуатации целесообразно применить следующую формулу:

$$И_{\phi} = ОС_{пс} \cdot (\sqrt{\bar{K}_{ЭКСТ} \cdot \bar{K}_{ИНТ}} \cdot \bar{K}_{УСЛ} \cdot (с / С_{ос})) \pm ПОЛ = (ОС_{пс} \cdot K_{\text{физ.изн}}) \pm ПОЛ \quad (1),$$

где $И_{\phi}$ – износ фактический, ден. ед.; $ОС_{пс}$ – первоначальная/переоцененная стоимость объекта; $\bar{K}_{ЭКСТ}$ – средний коэффициент экстенсивности использования с начала эксплуатации; $\bar{K}_{ИНТ}$ – средний коэффициент интенсивности использования с начала эксплуатации; $\bar{K}_{УСЛ}$ – средний коэффициент влияния условий среды эксплуатации на физический износ с начала эксплуатации; $с$ – срок использования с начала эксплуатации, лет; $С_{ос}$ – срок полезного использования (эксплуатации), лет; $ПОЛ$ – сумма уменьшения/восстановления полезности; $K_{\text{физ.изн}}$ – коэффициент физического износа ($\geq 0, \leq 1$).

При этом, разница между фактическим и начисленным износом должна найти свое отражение в учете путем увеличения/уменьшения износа объекта до величины, не превышающей стоимость объекта, которая амортизируется.

Законодательством Украины определено порог существенности отклонения стоимости, который устанавливается собственником самостоятельно и может равняться 1 проценту чистой прибыли (убытка) предприятия, или величине, что равняется 10 процентному расхождению остаточной стоимости объектов основных средств от их справедливой стоимости [6]. Вместе с тем, МСБУ 16 не устанавливает порог

существенности, то есть предприятие самостоятельно решает существенна ли такая разница [5].

По нашему мнению, за основу следует взять Письмо Министерства финансов Украины «О существенности в бухгалтерском учете и отчетности», согласно которого для определения существенности отдельных объектов учета, которые относятся к активам, обязательствам и собственному капиталу предприятия, ориентировочным является порог существенности величиной 5 процентов от итога соответственно всех активов или всех обязательств и собственного капитала на определенную дату [9].

При этом, переоценку основных средств предприятий следует осуществлять на конец отчетного года, как первоначальной/переоцененной стоимости объектов, так и их износа. Что же касается арендованных средств, то арендодателю следует требовать от арендатора предоставления отчета о состоянии и использовании основных средств, а также высылать арендатору уведомление и копии документов, подтверждающие изменение учетной стоимости объектов в связи с их износом и переоценкой.

Для отражения изменения стоимости основных средств вследствие изнашивания в бухгалтерском учете предназначен механизм амортизации: начисленные суммы амортизационных отчислений включаются в расходы деятельности и одновременно уменьшают остаточную стоимость основных средств.

Исчисление сумм амортизационных отчислений на протяжении срока полезного использования (эксплуатации) объекта осуществляется на основе метода амортизации, под которым понимают прием, обеспечивающий систематичность в распределении стоимости объектов основных средств на протяжении их полезного использования [2, с. 48].

Использование существующих методов, кроме производственного (суммы единиц продукции), дает лишь приближенную к физическому износу сумму амортизационных отчислений. Вместе с тем, для исчисления сумм амортизационных отчислений объектов целесообразней учитывать коэффициенты экстенсивности и интенсивности их использования. Это связано с тем, что уровень использования и потеря стоимости активов в процессе их эксплуатации взаимосвязаны. Показателем, который учитывает их одновременно является коэффициент физического использования (корень из произведения перечисленных коэффициентов), повышение которого приводит к увеличению экономических выгод и потери стоимости объекта вследствие изнашивания, и наоборот.

Предлагается в учете применять методику расчета амортизационных отчислений на основе прямолинейного метода амортизации с учетом уровня физического использования объекта (линейно-производственный метод). Для этого, за соответствующий период (месяц, квартал, год) необходимо определить коэффициент физического использования и, откорректировать им сумму амортизационных отчислений, рассчитанную прямолинейным методом. Методика обеспечивает обоснованность амортизационных отчислений, а также срока эксплуатации объекта, который пропорционально сократится при увеличении уровня их физического использования и соответственно удлинится при недоиспользовании.

Сумма амортизационных отчислений, а следовательно, и балансовая (остаточная) стоимость объектов, зависит также от точности определения срока полезного их использования (эксплуатации). Для этого, согласно П(С)БУ 7, нужно учитывать ожидаемое использование объекта предприятием/учреждением с учетом его ожидаемой мощности или продуктивности, ожидаемый физический и моральный износ, правовые

или другие ограничения относительно сроков использования объекта и другие факторы; МСБУ 16 – ожидаемое использование актива с учетом его ожидаемой мощности или физической продуктивности; ожидаемый физический и моральный износ; технический или коммерческий износ; правовые или подобные ограничения использования.

Кроме того, ученые еще выделяют полезность объекта для конкретного предприятия, срок полезного использования подобных активов [3, с. 110], технические характеристики, условия, в которых будет эксплуатироваться [11, с. 67], общую физическую долговечность и экономичность конкретных видов основных средств, их капитальный ремонт, условия эксплуатации, возможные темпы обновления, ликвидационную стоимость [1, с. 83].

Для расчета срока полезного использования (эксплуатации) объектов основных средств (C_{oc}) предлагается использовать следующую формулу:

$$C_{oc} = \frac{C_n \cdot (1 - K_{физ.изн}) \pm C_{изм}}{\sqrt{K_{экт.ож} \cdot K_{инт.ож} \cdot K_{усл.ож}}} (2),$$

где C_n – нормативный срок эксплуатации; $C_{изм}$ – изменение срока эксплуатации в результате улучшения, частичной ликвидации и других факторов; $K_{экт.ож}$ – ожидаемый коэффициент экстенсивности использования; $K_{инт.ож}$ – ожидаемый коэффициент интенсивности использования; $K_{усл.ож}$ – ожидаемый коэффициент влияния условий среды эксплуатации на физический износ. Эта методика применяется в случаях введения в эксплуатацию основных средств, после их улучшения, капитального ремонта, частичной ликвидации, признании факта уменьшения/восстановления полезности, а также по амортизированным объектам.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Согласно законодательству Украины и международных стандартов переоценка

основных средств в случае их учета по первоначальной стоимости (себестоимости) необязательна, а существующая методика переоценки несовершенна, что ставит под сомнение достоверность учетной информации предприятий. Кроме того, требует усовершенствования механизм амортизации. Для повышения качества информации в бухгалтерском учете необходимо:

1. Усовершенствовать методику проведения переоценки путем приведения первоначальной стоимости объектов к их справедливой стоимости и начисленного износа к фактическому.
2. Осуществлять переоценку объектов на конец отчетного года, в случае, если она приведет к увеличению/уменьшению итога баланса на 5 и более процентов.
3. Начислять амортизационные отчисления основных средств линейно-производственным методом.
4. Для расчета срока полезного использования (эксплуатации) применять рекомендованную методику, которая учитывает нормативный срок эксплуатации, физический износ, ожидаемый уровень использования основных средств.

Предоставленные рекомендации повышают достоверность информации о стоимости основных средств в бухгалтерском учете и способствуют формированию средств для их воспроизводства.

Литература

1. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: монографія / Л. В. Городянська. – К.: КНЕУ, 2008. – 224 с.
2. Дем'яненко М. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): монографія / М. Дем'яненко, С. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.

3. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія / В. М. Диба. – К.: КНЕУ, 2008. – 288 с.
4. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394616/file/IAS%2016%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf)
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Приказ Міністерства фінансов України N 561 от 30.09.2003 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
7. Моголова М.М. Економічні проблеми формування та відтворення основних засобів у сільському господарстві / М. М. Моголова, Г. М. Підлісецький, Я. К. Білоусько // Економіка АПК. – 2012. – № 1. – С. 58-65.
8. Огійчук М. Амортизаційна політика в сільському господарстві / М. Огійчук, В. Коваленко, Л. Кучеренко // Економіка України. – 2003 – № 4 – С. 49-54.
9. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Письмо Міністерства фінансов № 04230-108 от 29.07.03 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id=34931
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №: 7 «Основні засоби»: Приказ Міністерства фінансов України N 92 от 27.04.2000 г.

[Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

11. Шемякина Н. Амортизация основных средств: проблемы и методы решения: Монография. – Д.: НАН Украины, Ин-т экономики промышленности, 2009. – 98 с.

References

1. Horodianska, L.V. (2008). Vidtvorennia osnovnykh zasobiv na pidpriemstvakh Ukrainy: teoriia i praktyka obliku ta analizu [Restoration of fixed assets at Ukrainian enterprises: theory and practice of accounting and analysis]. Kyiv: KNEU, 224 s.
2. Demianenko, M. and Yevtushenko, S. (2006), Problemy amortyzatsii v ahrarnomu sektori APK (oblikovo-finansovy aspekt). [Problems of depreciation in agrarian sector of agroindustrial complex (accounting and financial aspect)]. Kyiv: NNTs IAE, 178 s.
3. Dyba, V.M. (2008). Oblik ta analiz neoborotnykh aktyviv. [Accounting and analysis of non-current assets], Kyiv: KNEU, 288 s.
4. Maliuha, N.M. (1998), Shliakhy udoskonalennia otsinky v bukhholderskomu obliku: teoriia, praktyka, perspektyvy. [Ways to improve assessment in accounting: theory, practice, perspectives]. Zhytomyr: ZhITI, 384 s.
5. Mizhnarodnyi standart bukhholderskoho obliku № 16 "Osnovni zasoby" [International Standard of Accounting № 16 "Fixed Assets"]. Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394616/file/IAS%2016%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf)
6. Ministerstvo finansov Ukraini. (2003). Metodychni rekomendatsii z bukhholderskoho obliku osnovnykh zasobiv: Prikaz [Methodological

- recommendations on the accounting of fixed assets]. Retrieved from http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
7. Mohylova, M.M., Pidlisetskyi, H.M. and Bilousko, Ya.K. (2012). Ekonomichni problemy formuvannia ta vidtvorennia osnovnykh zasobiv u silskomu hospodarstvi. [Economic problems of the formation and reproduction of fixed assets in agriculture]. *Ekonomika APK*, № 1, ss. 58-65.
 8. Ohiichuk, M. Kovalenko, V. and Kucherenko, L. (2003), Amortyzatsiina polityka v silskomu hospodarstvi. [Amortization policy in agriculture]. *Ekonomika Ukrainy*, № 4, ss. 49-54.
 9. Ministerstvo finansov Ukraini. (2003). Pro suttievist u bukhholderskomu obliku i zvitnosti: Pismo [About materiality in accounting and reporting]. Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id=34931
 10. Ministerstvo finansov Ukraini. (2000). Polozhennia (standart) bukhholderskoho obliku №: 7 "Osnovni zasoby": Prikaz. [Regulation (standard) of accounting № 7 "Fixed assets"]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
 11. Shemyakina, N. (2009), Amortizatsiya osnovnykh sredstv: problemy i metody resheniya. [Depreciation of fixed assets: problems and methods of solution]. Donetsk: NAN Ukrainyi, In-t ekonomiki promyshlennosti, 98 s.