

*Должанський А. М.,
к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія, м. Львів*

*Миска І. В.,
магістр, Львівська комерційна академія, м. Львів*

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація. Для визначення реальної картини фінансового стану основних засобів на підприємстві доцільно один раз на рік проводити їх переоцінку. Суть цієї операції полягає у приведенні вартості активів, за якою вони обліковуються на балансі підприємства, у відповідність з їх реальною (справедливою) вартістю. При цьому особливо важливе значення має переоцінка об'єктів основних засобів підприємства на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на час прийняття управлінських рішень і дає змогу провести співставлення вартості об'єктів основних засобів, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства. Сформульовані переваги та недоліки проведення дооцінки, уцінки основних засобів. Визначені основні етапи проведення переоцінки основних засобів. Встановлено вплив на об'єкт оподаткування підприємства, бухгалтерських переоцінок основних засобів у залежності від розміру річного доходу.

Ключові слова: основні засоби, нормативно-правові документи, залишкова вартість, первісна вартість, фінансовий результат, податок на прибуток.

*Dolzhanskiy A. M.,
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Lviv Academy of Commerce, Lviv*

*Myska I. V.,
Master's degree student, Lviv Academy of Commerce, Lviv*

PECULIARITIES OF THE REVALUATION OF FIXED ASSETS IN THE CURRENT ECONOMIC CONDITIONS

Abstract. To determine the real picture of the financial condition of fixed assets of an enterprise it is expedient once a year to conduct their reassessment. The essence of this operation is to bring the value of assets on which they are recorded on the balance sheet of an enterprise in accordance with their real (fair) value. In that case especially important is the revaluation of fixed assets of the enterprise at the current period because it involves determining the value of the property at the time of decision-making and allows to conduct a comparison of fixed assets value that is recorded in the accounting of the enterprise. The advantages and disadvantages of revaluation and reduction of assets value are formulated. The main stages of the revaluation of fixed assets are determined. The influence on the object of taxation of the enterprise, accounting revaluations of fixed assets depending on annual income amount is determined.

Keywords: fixed assets, normative and legal documents, residual value, primary cost, financial result, income tax.

Постановка проблеми. Питання переоцінки основних засобів розглядали вчені-економісти, зокрема В. Бачинський, Ф. Бутинець, С. Голов, Р. Грачова, І. Жолнер, Т. Залишкіна, А. Лисенков, В. Рудницький, А. Ткаченко, І. Чалий та інші. Незважаючи на вагомий напрацювання провідних вчених, зауважимо, що питання переоцінки основних засобів згідно з вимогами відповідної нормативно-правової бази не знайшли достатнього висвітлення в їх дослідженнях. Це зумовлює поглиблення та розши-

рення дослідження в напрямі виділення особливостей переоцінки основних засобів.

Постановка завдання. Метою наукового дослідження є аналіз чинного законодавства з питання переоцінки основних засобів підприємства.

Для досягнення поставленої мети в дослідженні пропонується вирішити наступні завдання:

- провести аналіз нормативно-правових документів із бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів;
- відокремити переваги та недоліки переоцінки основних засобів підприємства;
- визначити вплив коригувань від переоцінки основних засобів на фінансовий результат підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Головним мотивом переоцінки основних засобів служить прагнення підприємства до достовірності фінансової звітності. Тому підприємство може переоцінити об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість такого об'єкта істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (п. 16 П(С)БО 7). Кількісні критерії та якісні ознаки істотності інформації визначаються керівництвом підприємства, виходячи з потреб користувачів такої інформації, якщо такі критерії не встановлені положеннями бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами [6]. В ході проведених досліджень встановлено, що чинна нормативна база рекомендує прийняти за основу при проведенні переоцінки основних засобів величину порогу істотності [5].

Даний показник становить: 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства на дату балансу, або 10%-ве відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості.

При цьому ми вважаємо, що проведення переоцінки – право підприємства, а не обов'язок. Тому, навіть якщо залишкова вартість експлуатованого об'єкта дорівнює нулю, то дооцінювати його не обов'язково. Проаналізуємо аргументи на користь проведення дооцінки або уцінки основних засобів.

1. У результаті дооцінки збільшується первісна і залишкова вартість основних засобів.

2. Дооцінка може збільшувати розмір капіталу, який, у свою чергу, є частиною власного капіталу. Збільшення власного капіталу і зростання вартості активів збільшує привабливість підприємства для інвесторів, а також кредиторів.

3. Розміри капіталу в дооцінках враховуються при визначенні частини вартості майна, яка виплачується учасникові, що виходить із товариства.

4. Дооцінка може допомогти уникнути зменшення статутного капіталу або навіть ліквідації товариства. Адже згідно з вимогами ст. 144 та ст. 155 Цивільного кодексу, якщо після закінчення другого і кожного наступного фінансового року вартість чистих активів виявиться меншою від розміру статутного капіталу, то товариство зобов'язане оголосити про його зменшення і зареєструвати ці зміни.

5. Дооцінку доцільно проводити у випадку, коли вартість його чистих активів є меншою від зареєстрованого розміру статутного капіталу. Це дозволить збільшити вартість чистих активів, тим самим змінивши в сприятливий бік співвідношення між розміром чистих активів і статутним капіталом.

У результаті уцінки зменшується первісна і залишкова вартість основних засобів. Уцінка, як правило, не впливає на розмір власного капіталу.

Розглянемо детальніше позитивні й негативні сторони проведення уцінки основних засобів:

1. Зменшення амортизовуваної вартості основних засобів зменшує амортизаційні відрахування, а, відповідно, і зменшується собівартість продукції.

2. У результаті зменшення залишкової вартості основних засобів зменшується база для нарахування ПДВ за деякими операціями, зокрема при продажу об'єкта [2].

Крім позитивних аспектів при проведенні переоцінки, є і негативні. Розглянемо їх більш детально.

1. Оцінку основних засобів для цілей бухгалтерського обліку може проводити тільки суб'єкт оцінної діяльності [8]. Тому підприємство самостійно не може провести переоцінку тільки силами своїх фахівців. Це, зокрема, передбачено ст. 7 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. № 2658-III. В даному документі наголошено, що при проведенні оцінки майна необхідно залучати суб'єкта оціночної діяльності, що є обов'язковим, у тому числі переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку. Хоча відповідальність за порушення даної норми даним Законом не встановлена, це може бути загальна відповідальність, встановлена КпАП, ст. 1642 (порушення законодавства з фінансових питань) [1]. Тобто переоцінка потребуватиме додаткових витрат.

2. Якщо прийнято рішення про переоцінку одного об'єкта, то доведеться на цю ж дату переоцінити всі об'єкти його групи основних засобів [3].

3. Переоцінку об'єктів тієї групи, яка вже була переоцінена, згодом потрібно буде проводити з такою регулярністю, щоб залишкова вартість цих об'єктів на дату балансу істотно не відрізнялася від їх справедливої вартості [3].

Але, крім того, кожне підприємство, звичайно, може мати і свої власні аргументи за або проти.

Проведення переоцінки основних засобів складається з ряду окремих процедур. Розглянемо основні етапи проведення переоцінки: визначаємо справедливую вартість об'єкта, який збираємося переоцінити; визначаємо індекс переоцінки (шляхом ділення справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість); обчислюємо переоцінену первісну вартість об'єкта і переоцінений знос (для цього первісну вартість і суму зносу множимо на отриманий індекс переоцінки). Різниця між названими показниками і буде переоціненою залишковою вартістю об'єкта. Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається шляхом збільшення справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу.

В бухгалтерському обліку сума перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, відображена як капітал у дооцінках, списується на нерозподілений прибуток записом Дт 411 – Кт 441. Такий запис може робитися в обліку або періодично (щомісячно, щоквартально)

одночасно з нарахуванням амортизації та пропорційно амортизації, або при вибутті об'єкта зі складу основних засобів.

Вважаємо, що порядок списання дооцінок на нерозподілений прибуток доцільно зафіксувати в обліковій політиці підприємства. Відповідно, при переоцінці об'єктів основних засобів в обліку можуть виникати доходи і витрати. Крім того, результати переоцінки можуть впливати на суму амортизації об'єкта основних засобів, яка нараховуватиметься після переоцінки.

Визначено, що залежно від величини річного доходу підприємства результати переоцінки по-різному впливають на об'єкт оподаткування. Так, якщо річний дохід підприємства не перевищує 20 млн. грн., організація має право не коригувати бухгалтерський фінрезультат на різниці, щоб визначити об'єкт обкладення податком на прибуток. При цьому рішення про не застосування коригування на різниці зазначається у відповідній таблиці декларації з податку на прибуток за 2015 рік.

Підприємства, в яких річний дохід перевищив поріг у 20 млн. грн., для визначення об'єкта оподаткування повинні коригувати фінрезультат на різниці, передбачені ПКУ п. 138.1 та п. 138.2.

Це різниці у вигляді бухгалтерської та податкової залишкової вартості й амортизації основних засобів, а також різниці, що виникають від проведення переоцінок і втрат від зменшення корисності основних засобів.

Визначено: для того, щоб мати можливість відкоригувати фінансовий результат на суми таких різниць, підприємство зобов'язане користуватися податковим визначенням поняття основних засобів, наведеним у ПКУ п. 14.1.138. Відповідно, вести облік податкової залишкової вартості та розраховувати податкову амортизацію основних засобів.

Для розрахунку податкової амортизації основних засобів їх балансова (залишкова) вартість станом на 1 січня 2015 року приймається рівною їх балансовій вартості, визначеній станом на 31.12.14 р. за правилами Податкового кодексу, які діяли до 01.01.15 р. ПКУ п. 11 підрозд. 4 розд. XX. При цьому до 01.01.15 р. під балансовою вартістю основних засобів розумілася різниця між їх первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації ПКУ п. 14.1.9. До 1 січня 2015 року всі підприємства (незалежно від розміру річного доходу) мали право в податковому обліку проводити щорічну переоцінку (дооцінку) балансової вартості основних засобів на коефіцієнт індексації, який залежав від індексу інфляції ПКУ п. 146.21 у редакції до 01.01.15 р. Відповідно, сума такої переоцінки збільшувала балансову вартість основних засобів у податковому обліку і брала участь у податковій амортизації.

Вважаємо, що позитивним моментом був той факт, коли правила податкової дооцінки можна було використовувати і при дооцінці основних засобів у бухгалтерському обліку [3]. Останнього разу підприємство могло провести податкову дооцінку об'єктів основних засобів за підсумками 2014 року. Таким чином, у балансову вартість основних

засобів станом на 31.12.14 р. може включатися і сума податкової дооцінки, яка впливатиме на витрати у вигляді амортизації після 1 січня 2015 року. Проте з 01.01.15 р. поняття “балансова вартість основних засобів” змінив термін “залишкова вартість основних засобів” [4]. При цьому, починаючи з 01.01.15 р. залишкова вартість основних засобів визначається як різниця між первісною вартістю об'єкта і сумою його амортизації, розрахованою за правилами ПКУ розд. III п. 14.1.9. Ми вважаємо, що, виключивши з ПКУ п. 14.1.9 словосполучення “з урахуванням переоцінки”, законодавці, таким чином, показали, що переоцінка, яка проводиться з 01.01.15 р., не береться до уваги для визначення податкової залишкової вартості ОЗ, а отже, і при розрахунку податкової амортизації. Тому підприємства з річним доходом понад 20 млн. грн. повинні виключити вплив бухгалтерських переоцінок на об'єкт обкладення податком на прибуток. З цією метою вони повинні фінансовий результат до оподаткування ПКУ п. 138.1, 138.2: збільшити на суму уцінки основних засобів, включену до бухгалтерських витрат (субрахунок 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”); зменшити на суму дооцінки в межах суми уцінки основних засобів, раніше віднесеної до складу витрат (на субрахунок 746 “Інші доходи”).

На нашу думку, фінансовий результат можна зменшити тільки на суму дооцінки, яка знаходиться в межах уцінки, проведеної, починаючи з 01.01.15 р. Тобто зменшити фінрезультат за новими правилами можна тільки після того, як ми його збільшили за новими правилами.

В результаті у визначенні об'єкта обкладення податком на прибуток братиме участь тільки податкова амортизація і залишкова вартість основних засобів, навіть якщо об'єкт був дооцінений або уцінений у бухгалтерському обліку.

В ході проведених досліджень визначено, що у деяких випадках переоцінка може впливати на податкові зобов'язання з ПДВ. Це можливо, коли ПДВ нараховується, виходячи з бухгалтерської залишкової вартості основних засобів. Так, зокрема, згідно з ПКУ п. 188.1 при продажу необоротних активів база оподаткування не може бути нижчою за їх балансову (залишкову) вартість, що склалася за даними бухгалтерського обліку на початок звітного (податкового) періоду, в якому продається такий об'єкт. Тому в разі переоцінки база для нарахування ПДВ при продажу об'єкта визначатиметься, виходячи з його нової (уціненої або дооціненої) залишкової вартості.

Висновки та перспективи подальших досліджень у даному напрямі. В процесі проведеного дослідження охарактеризовано нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку переоцінки основних засобів. Визначені 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 Податковим кодексом України.

Зокрема, визначено, що переоцінка основних засобів проводиться за рішенням підприємства і не є для нього обов'язковою процедурою. Підставою для переоцінки може стати істотна відмінність залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості. При цьому проводити переоцінку повинні професійні оцінювачі. Підприємства, річний дохід яких не перевищує 20 млн. грн., при визначенні об'єкта оподаткування враховують доходи і витрати, пов'язані з переоцінкою основних засобів, у повному обсязі; при перевищенні 20 млн. грн. коригують фінрезультат на різниці, які повністю усувають вплив бухгалтерських переоцінок основних засобів на об'єкт оподаткування. У деяких випадках (наприклад, при "дешевому" продажу основних засобів) переоцінена вартість об'єкта може вплинути на базу нарахування ПДВ.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=80731-10&p=1307955181533713>.
2. Податковий кодекс України: Верховна Рада України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": затверджене Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

7. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>.

8. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.

REFERENCES

1. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia vid 07.12.1984 r. № 8073-X, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=80731-10&p=1307955181533713>.
2. Podatkovyj kodeks Ukrainy: Verkhovna Rada Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 7 "Osnovni zasoby": zatverdzhene Nakazom MFU vid 27.04.2000 r. № 92, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy schodo podatkovoi reformy : Zakon Ukrainy vid 28.12.2014 r. № 71-VIII, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
5. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsij z bukhhalters'koho obliku osnovnykh zasobiv : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.09.2003 r. № 561, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html
6. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsij schodo oblikovoi polityky pidpriemstva ta vnesennia zmin do deiakykh nakaziv Ministerstva finansiv Ukrainy : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.06.2013 r. № 635, available at: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1
7. Pro oblikovu polityku: lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.12.2005 r. № 31-34000-10-5/27793, available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>.
8. Pro otsinku majna, majnovykh prav ta profesijnju otsinocnu diial'nist' v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 12.07.2001 № 2658-III, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
9. Tsyvil'nyj kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 435-IV, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.