

Особливості переоцінки основних засобів та наслідки її проведення: прикладні аспекти

Фатенок-Ткачук А.О.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейського національного університету імені Лесі України

Губей А.В.

студентка
Східноєвропейського національного університету імені Лесі України

Стаття присвячена особливостям переоцінки основних засобів на підприємстві, а також наслідкам, які можуть виникнути в результаті переоцінки. Визначено причини та необхідність проведення переоцінки. Згруповано загальні правила та вимоги для проведення переоцінки основних засобів. Сформовано інформацію про вплив переоцінки основних засобів на податковий облік підприємства.

Ключові слова: основні засоби, переоцінка основних засобів, об'єкт переоцінки, податковий облік.

Фатенок-Ткачук А.А., Губей А.В. ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ПОСЛЕДСТВИЯ ЕЕ ПРОВЕДЕНИЯ: ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ

Статья посвящена особенностям переоценки основных средств на предприятие, а также последствиям, которые могут возникнуть в результате переоценки. Определены причины и необходимость проведения переоценки. Сгруппированы общие правила и требования для проведения переоценки основных средств. Сформирована информация о влиянии переоценки основных средств на налоговый учет предприятия.

Ключевые слова: основные средства, переоценка основных средств, объект основных средств, налоговый учет.

Fatenok-Tkachuk A.A., Hubei A.V. FEATURES OF REVALUATION OF MAIN ASSETS AND THE EFFECTS OF ITS IMPLEMENTATION, PRACTICAL ASPECTS

The article is devoted to the peculiarities of the revaluation of fixed assets in the enterprise, as well as the consequences that may arise as a result of revaluation. The reasons and the need for reassessment. In the article there were grouped common rules and requirements for revaluation for fixed assets. Also, was formed the information about the impact of the revaluation of fixed assets in tax accounting company

Keywords: fixed assets, revaluation of fixed assets, object of fixed assets, tax accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одними з найважливіших факторів збільшення обсягу виробництва продукції на підприємствах є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та асортименті, а також повніше й ефективніше їх використання. Переваги обліку основних засобів за первісною вартістю не викликають сумніву, однак наявні методи оцінки за цим критерієм повністю виключають можливість впливу інфляції та інших ринкових механізмів на формування вартості об'єктів основних засобів. Тому особливо велике 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 і публікацій. Проблемам переоцінки основних засобів присвячували свої роботи багато відомих вчених, таких як, наприклад, С.Ф. Голов, О.М. Петрук, К.І. Безверхий, І.В. Чалий. Проте й надалі поняття переоцінки та наслідків, які виникають в результаті її проведення, залишаються незрозумілими і малодослідженими.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що поняття переоцінки в бухгалтерському обліку на підприємстві існує дуже давно, немає чітко сформованого поняття переоцінки основних засобів та можливих наслідків її проведення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження особливостей та проблемних питань переоцінки основних засобів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Переоцінка основних засобів

(далі – ОЗ) проводиться підприємством для приведення вартості основних засобів, що фактично склалася в бухгалтерському обліку, до її реального ринкового рівня. Головним мотивом переоцінки служить прагнення підприємства до достовірності фінансової звітності. Тому підприємство може переоцінити об'єкт ОЗ, якщо залишкова вартість такого об'єкта істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [1]. Предметом переоцінки основних засобів на підприємстві є:

- об'єкти нерухомості (наприклад, будівлі, споруди, передавальні пристрої);
- робочі силові машини та обладнання;
- вимірювальні і регулюючі прилади та пристрої;
- обчислювальна техніка, інша оргтехніка;
- транспортні засоби;
- інструмент;
- виробничий і господарський інвентар;
- інші види основних засобів, які діють, знаходяться на консервації або в резерві, підготовлені до списання, але не оформлені у встановленому порядку відповідними актами.

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 згідно з п. 2.20 Методичних рекомендацій, затверджених Наказом Міністерства фінансів від 27 червня 2013 р. № 635 [2].

Рекомендується прийняти як величину порогу істотності, згідно з п. 34 розд. 7 Методичних рекомендацій, затверджених Наказом Міністерства фінансів від 30 вересня 2003 р. № 561:

- 1% чистого прибутку (збитку) підприємства на дату балансу;
- відхилення у 10% залишкової вартості об'єкта ОЗ від його справедливої вартості.

Водночас проведення переоцінки – це право підприємства, а не обов'язок [1]. Тому навіть якщо залишкова вартість експлуатованого об'єкта дорівнює нулю, то дооцінювати його необов'язково.

У табл. 1 наведено, на що слід звернути увагу, приймаючи рішення про проведення переоцінки.

Приймаючи рішення про проведення/непроведення переоцінки ОЗ, підприємство перш за все аналізуватиме аргументи, наведені в табл. 1. Але, крім того, кожне підприємство, звичайно, може мати і свої власні аргументи за або проти.

Таблиця 1

Аргументи «за» та «проти» проведення переоцінки основних засобів

Аргументи «за» проведення переоцінки	Аргументи «проти» проведення переоцінки
В результаті дооцінки збільшується первісна і залишкова вартість ОЗ. Дооцінка може збільшувати розмір капіталу в дооцінках, який є частиною власного капіталу.	Якщо прийнято рішення про переоцінку одного об'єкта, то доведеться на цю ж дату переоцінити всі об'єкти його групи основних засобів.
В результаті зменшення залишкової вартості ОЗ зменшується база для нарахування ПДВ за деякими операціями, наприклад, під час продажу об'єкта.	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.
Зменшення амортизованої вартості ОЗ зменшує амортизаційні відрахування і собівартість продукції.	Оцінку може проводити тільки суб'єкт оцінної діяльності, тому підприємство не може провести переоцінку ОЗ тільки силами своїх фахівців, тобто переоцінка потребуватиме додаткових витрат.

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 2

Бухгалтерський облік для об'єкта, який уцінюється вперше

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Зменшено на суму уцінки знос об'єкта	131	10
2	Списано на витрати суму уцінки залишкової вартості об'єкта	975	10

Джерело: сформовано авторами

Механізм проведення переоцінки основних засобів:

1) визначаємо справедливую вартість об'єкта, який збираємося переоцінити;

2) визначаємо індекс переоцінки (шляхом ділення справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість);

3) обчислюємо переоцінену первісну вартість об'єкта і переоцінений знос (для цього первісну вартість і суму зносу множимо на отриманий індекс переоцінки).

Різниця між цими 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.

Для відображення в бухгалтерському обліку переоцінки основних засобів відобразимо переоцінку основних засобів в табл. 2,3,4, 5. Для об'єкта, який уцінюється вперше, господарські операції наведені в табл. 2.

Для об'єкта, який дооцінюється вперше, відобразимо бухгалтерський облік в табл. 3.

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 під час вибуття об'єкта зі складу ОЗ. Порядок списання дооцінок на нерозподілений прибуток фіксується в обліковій політиці підприємства.

Таблиця 3

Бухгалтерський облік для об'єкта, який дооцінюється вперше

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Збільшено на суму дооцінки знос об'єкта	10	131
2	Збільшено на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта капітал в дооцінках	10	411

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 4

Бухгалтерський облік для об'єкта, який дооцінюється після уцінки

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Збільшено на суму дооцінки знос об'єкта	10	131
2	Відображено у складі доходу частину суми дооцінки залишкової вартості об'єкта, тобто у межах суми перевищення попередніх уцінок над сумою дооцінок	10	746
3	Збільшено на частину суми дооцінки, що перевищує суму його попередньої уцінки, капітал у дооцінках	10	411

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 5

Бухгалтерський облік для об'єкта, який уцінюється після раніше поведеної дооцінки

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Збільшено на суму уцінки знос об'єкта	131	10
2	Зменшено капітал у дооцінках на частину суми уцінки залишкової вартості об'єкта, тобто у межах суми перевищення суми попередніх дооцінок над сумою уцінок	411	10
3	Списано на витрати частину суми уцінки залишкової вартості об'єкта, що перевищує суму його попередніх дооцінок	975	10

Джерело: сформовано авторами

Для об'єкта, який дооцінюється після уцінки, бухгалтерський облік відобразимо у табл. 4.

Для об'єкта, який уцінюється після раніше проведеної дооцінки, бухгалтерський облік відобразимо у табл. 5.

Залежно від величини річного доходу підприємства результати переоцінки по-різному впливають на об'єкт оподаткування.

Підприємства з річним доходом не більше 20 млн. грн. мають право не коригувати бухгалтерський фінрезультат на різниці, щоб визначити об'єкт обкладення податком на прибуток. Виняток становить різниця в розмірі податкових збитків минулих років (пп. 134.1.1 ПК) [4]. Припустимо, що такий платник податків прийняв рішення не застосовувати коригування на різниці і зазначив це у відповідній таблиці декларації з податку на прибуток. У цьому випадку він не повинен застосовувати коригування на різниці аж до того звітного року, у якому його дохід перевищить 20 млн. грн. Слід зазначити, що мається на увазі, якщо однією з різниць виступають доходи і витрати, які виникають в обліку в результаті проведення переоцінок основних засобів та їх амортизації. Проте якщо підприємство не зобов'язане розраховувати різниці, зокрема такі, які пов'язані з основними засобами, то немає необхідності вести окремий податковий облік основних засобів. Таким чином, у підприємств з річним доходом, що не перевищує 20 млн. грн., бухгалтерські доходи і витрати, пов'язані з переоцінками, які беруть участь у формуванні фінансового результату до оподаткування, впливають на об'єкт оподаткування.

Підприємства, у яких річний дохід перевищив поріг у 20 млн. грн., для визначення об'єкта оподаткування повинні коригувати фінансовий результат на різниці, передбачені ПК. Різниці, пов'язані з основними засобами, наведені в п. 138.1 та п. 138.2 ПК [4]. Це різниці у вигляді бухгалтерської та податкової залишкової вартості й амортизації ОЗ, а також різниці, що виникають від проведення переоцінок і втрат/вигод від зменшення/відновлення корисності ОЗ [6]. Для того щоб мати можливість відкоригувати фінансовий результат на суми таких різниць, підприємство зобов'язано користуватися податковим визначенням поняття ОЗ, наведеним у пп. 14.1.138 ПК, керуватися нормами розд. III ПК, вести облік податкової залишкової вартості

та розраховувати податкову амортизацію ОЗ. Тобто паралельно з бухгалтерським обліком вести облік операцій з ОЗ за правилами Податкового кодексу [4].

Підприємства з річним доходом понад 20 млн. грн. повинні виключити вплив бухгалтерських переоцінок на об'єкт обкладення податком на прибуток. Із цією метою вони повинні фінрезультат до оподаткування (п. 138.1, п. 138.2 ПК):

- збільшити на суму уцінки ОЗ, включену до бухгалтерських витрат;

- зменшити на суму дооцінки в межах суми уцінки ОЗ, раніше віднесеної до складу; слід зазначити, що фінансовий результат можна зменшити тільки на суму дооцінки, яка знаходиться в межах уцінки.

Тобто зменшити фінансовий результат за новими правилами можна тільки після того, як ми його збільшили за новими правилами.

У деяких випадках переоцінка може впливати на податкові зобов'язання з ПДВ. Це можливо, коли ПДВ нараховується, виходячи з бухгалтерської залишкової вартості ОЗ [5]. Наприклад, згідно з п. 188.1 ПК під час продажу необоротних активів база оподаткування не може бути нижче за їх балансову (залишкову) вартість, що склалася за даними бухгалтерського обліку на початок звітного (податкового) періоду, у якому продається такий об'єкт. Тому в разі переоцінки база для нарахування ПДВ під час продажу об'єкта визначатиметься, виходячи з його нової (уціненої або дооціненої) залишкової вартості.

Висновки з цього дослідження. Переоцінка ОЗ проводиться за рішенням підприємства і здебільшого не є для нього обов'язковою процедурою. Приводом для переоцінки може стати істотна відмінність залишкової вартості об'єкта ОЗ від його справедливої вартості. При цьому проводити переоцінку повинні професійні оцінювачі. Підприємства, річний дохід яких не перевищує 20 млн. грн., під час визначення об'єкта оподаткування враховують доходи і витрати, пов'язані з переоцінкою ОЗ, у повному обсязі; перевищує 20 млн. грн., коригують фінансовий результат на різниці, які повністю усувають вплив бухгалтерських переоцінок ОЗ на об'єкт оподаткування. У деяких випадках (наприклад, під час «дешевого» продажу ОЗ) переоцінена вартість об'єкта може вплинути на базу нарахування ПДВ.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/osnsredstva.aspx>.
4. Податковий кодекс України від 2 жовтня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print14544969_99294402.
5. Про вартість необоротних активів для цілей нарахування амортизації відповідно до п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України : Лист ДФС України від 28 січня 2016 р. № 2784/7/99-99-19-02-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635900176759531250.aspx.
6. Щодо оподаткування податком на прибуток : Лист Міжрегіонального головного управління ДФС – центрального офісу з обслуговування великих платників від 4 грудня 2015 р. № 26508/10/28-10-06-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635852882415612105.aspx.