

ния и исследования налоговых поступлений в государственный бюджет и численности физических лиц-предпринимателей. Рассмотрены вопросы становления и развития механизма налогообложения предпринимательской деятельности в Украине.

Ключевые слова: анализ, математическое моделирование, регрессионный анализ.

Hirsk O., Tsehelyk G. The Analysis and Forecasting of Business Tax Revenues to Ukraine's Budget

The efficiency of Ukraine's tax system is analysed for the last few years. The analysis of the dynamics of natural persons - entrepreneurs and dynamics of tax revenues from individuals – entrepreneurs is conducted with the help of mathematical modeling, the unknown parameters are calculated by the method of least squares. The regression analysis for the prediction and research of tax revenues to the state budget and the number of individuals – entrepreneurs is applied. The question of formation and development of the business taxation mechanism in Ukraine is considered.

Key words: analysis, mathematical modeling, regression analysis, tax system, tax revenues.

УДК 657.922:658.27

Доц. І.І. Демко, канд. екон. наук –

Львівський інститут банківської справи УБС НБУ

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕОЦІНЮВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Розкрито особливості бухгалтерського обліку основних засобів. Обґрунтовано необхідність гармонізації фінансового та податкового обліку та їх наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Проаналізовано процес переоцінювання основних засобів підприємства та відображення її результатів в обліку відповідно до встановлених вимог і міжнародних стандартів. Розглянуто визначення справедливої вартості основних засобів під час переоцінювання активів підприємства для цілей бухгалтерського обліку і з'ясовано необхідність встановлення справедливої вартості основних засобів як важливого етапу під час переходу бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти.

Ключові слова: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, основні засоби, переоцінка, справедлива вартість, положення (стандарт) бухгалтерського обліку, податковий облік, Податковий кодекс.

Система бухгалтерського обліку виступає джерелом інформації, яка необхідна керівництву підприємства та зовнішнім користувачам для своєчасного прийняття рішень і реагування на вплив зовнішніх та внутрішніх факторів. Здійснення господарських операцій на підприємстві потребують наявності якнайточнішої інформації про вартість основних засобів. Саме тому процес переоцінювання є дуже важливим і водночас складним та трудомістким, що зумовлено складністю методології відображення в обліку результатів переоцінювання з використання нових економічних термінів, які ускладнюють формулювання положень нормативних актів, породжують суперечності між їх нормами.

Вагомий внесок у розробку теоретичних і методичних рекомендацій щодо вирішення проблем оцінки та переоцінки основних засобів зробили вітчизняні та зарубіжні науковці: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.П. Грінко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, М.Ф. Огійчук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Савченко, Н.М. Ткаченко, А.Д. Шеремет. Метою є дослідження питань гармонізації фінансового та податкового обліку основних засобів в умовах інтеграції та стандартизації обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

В умовах ринкових відносин результати діяльності кожного підприємства значною мірою залежать від наявності та стану основних засобів, які забезпечують економічну самостійність суб'єкта господарювання і конкурентоспроможність його продукції, визначають технічний та технологічний рівень виробництва. Ринкова система управління потребує більш комплексної інформації щодо наявних основних засобів. Практична діяльність підприємств свідчить, що облік основних засобів ще більше ускладнився [2]. Успішність управління основними засобами підприємства можна розглядати з позиції ефективності їхнього використання в господарському обороті.

Переоцінка основних засобів як інструмент збереження економічної цінності активів підприємства забезпечує відображення реальної ринкової вартості активів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Її проведення є складним і багаторівневим процесом, що підтверджується значними затратами праці на всіх етапах його здійснення: від обґрунтованості прийняття рішення про переоцінювання до визначення його кінцевих результатів.

Доцільність переоцінювання варто розглядати з різною метою, і не тільки для відображення реальної вартості основних засобів у регістрах бухгалтерського обліку, а і для визначення сум нарахування амортизації. Зміна вартості основних засобів безпосередньо впливає на зміну розміру амортизаційних відрахувань, які формують інвестиційні ресурси підприємства.

Крім цього, неправильна оцінка основних засобів може спричинити такі негативні наслідки, як неточне нарахування амортизації, а звідси – викривлення собівартості продукції, робіт і послуг, а отже, і показників доходності, рентабельності підприємства, що може призвести до неправильних висновків після аналізу діяльності підприємства і, як наслідок, прийняття неправильних управлінських рішень.

Платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою

$$Ki = (I(a-1) - 10) : 100,$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення Ki не перевищує одиниці, то індексація не проводиться [1].

Хоча результати індексації збільшують первісну вартість основних засобів на початок наступного року, з метою амортизації за П (С) БО переоцінка проводиться на інших засадах. П(С)БО7 "Основні засоби" визначає критерії віднесення ремонтних витрат на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. До них відноситься вплив проведених ремонтних робіт на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта. Згідно з Податковим кодексом, критерій майбутніх економічних вигод також застосовується, при цьому встановлюється вартісний критерій. Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (реконструкція, модифікація, добудова), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів.

бів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу [2].

Серед основних проблем, пов'язаних із переоцінкою основних засобів, можна виділити:

- неузгодженість законодавчих актів, які регулюють бухгалтерське відображення переоцінки об'єкта основних засобів;
- недобросовісне переоцінювання основних засобів призводить до викривлення вартості активів та фінансового результату діяльності;
- переоцінка потребує додаткових витрат праці через необхідність постійного контролю за зміною справедливої вартості, а також визначення залишкової вартості, яка не є в обліку самостійною величиною;
- відсутність єдиної методики відображення переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку, зокрема в частині складання регістрів обліку.

Відображення в бухгалтерському обліку переоцінки основних засобів також спричинює проблемні питання. Одним із таких є неузгодженість понятійного апарату, який використовується в нормативній та науковій літературі, зокрема термінів: "основний засіб", "основний фонд" та "переоцінка", "індексація". Позитивним моментом стосовно цієї проблеми було уніфікація поняття "основні засоби", оскільки до набування чинності Податкового кодексу України [1] при податкових розрахунках вживалося поняття "основні фонди". У нормативних документах, які регламентують податкові розрахунки підприємства, замість поняття "переоцінка", зазначено поняття "індексація основних засобів". Зазначені терміни не є тотожними ні за змістовим наповненням, ні за цілями проведення. Відображення переоцінки (дооцінки, уцінки) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку не отримує відображення у податкових розрахунках.

Незважаючи на кроки держави щодо гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, можна зробити висновок, що їх методологічна основа в переважній більшості збігається, але арифметичні суми за групами основних засобів будуть відрізнятися. Тому необхідно розглянути трактування поняття "основних засобів" відповідно до нормативних та законодавчих актів (табл.).

Табл. 1. Трактування поняття "основні засоби"

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
Податковий кодекс України (пп. 14.1.138 ст. 14)	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16	Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи надання послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Згідно МСБО 16, передбачено можливість об'єднання окремих незначних активів в один об'єкт основних засобів, національні стандарти таку можливість виключають. Також важливою відмінністю серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО7, значаться й інші необоротні матеріальні активи. У міжнародних стандартах такої облікової категорії не має [3].

Щодо основних засобів у Податковому кодексі введено істотні новації. Згідно зі ст. 145, основні засоби поділено на 16 груп, замість колишніх чотирьох. Відмінність полягає у тому, що встановлені мінімально допустимі строки корисного використання. Тобто строк використання окремих груп основних засобів не може бути менший, ніж це встановлено ст. 145 Податкового кодексу. Наприклад, для машини та обладнання група 4 мінімально допустимий строк корисного використання – 10 років. Якщо за обліковою політикою підприємства він становить 5 років, то цей строк не годиться для податкового обліку. Досі облік вівся за групами, а не пооб'єктний облік. Правила переходу на пооб'єктний облік станом 01.04.2011 р. зазначено у п.6 підрозділу 4 "Перехідних положень" Податкового кодексу України, проте на практиці зробити це майже неможливо, оскільки пропонується зовсім протилежний підхід [1].

Наступним проблемним питанням є відсутність єдиних рекомендацій щодо визначення порогу істотності переоцінювання та розрахунку справедливої вартості об'єкта основних засобів. У П(С)БО7 "Основні засоби" [2] зазначено, що підприємство може переоцінювати основні засоби у випадку, якщо залишкова вартість цього об'єкта істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У Податковому кодексі України [1], зокрема в ст. 146 п. 21, зазначено, що вартість основних засобів повинна щорічно індексуватися, якщо коефіцієнт індексації перевищує одиницю, тобто якщо рівень інфляції в країні перевищує 110 % на рік. Така частка має економічне обґрунтування, характеризуючи перехід інфляції від помірних до зростаючих темпів. Згідно з п. 7 "Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" [5], порогом істотності для переоцінювання об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 % відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Проте жодним нормативним документом не обумовлено яким саме шляхом необхідно визначати чи дійсно залишкова вартість на 10 % відрізняється від справедливої. Тому зазвичай керівнику підприємства доводиться створювати експертну комісію, що доволі часто робить витрати на визначення справедливої, а відповідно, і переоціненої вартості більшими, ніж користь від цієї інформації [4]. Згідно з наявним порядком, у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Суперечливим є питання щодо визначення суті самої справедливої вартості. Значення терміна "справедлива вартість" у П(С)БО 7 не наводиться. З усіх стандартів бухгалтерського обліку України його визначення можна знайти тільки у П (С) БО 19 "Об'єднання підприємств" [2], у якому зазначено, що справедлива вартість – це сума, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання внаслідок операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними

сторонами. Проте і наведене визначення не дає вичерпної відповіді на те, в якому порядку варто визначати справедливую вартість об'єкта основних засобів. Адже, щоб достеменно дізнатися чи відрізняється залишкова вартість об'єкта основних засобів від його справедливої вартості більш ніж на 10 %, треба здійснити оцінку цього об'єкта. Виходячи з вимог П(С)БО7, підприємство зобов'язане щоквартально здійснювати оцінку окремих об'єктів основних засобів з кожної групи основних засобів, щоб, порівнявши визначену справедливую вартість цих активів з їхньою залишковою вартістю, вирішити чи треба здійснювати переоцінку, і якщо треба, то яких саме груп об'єктів основних засобів. Зрозуміло, що сьогодні на практиці це вкрай обтяжливо для підприємства щодо фінансових витрат та витрат часу.

Ще однією проблемою є відображення результатів переоцінювання в бухгалтерському та податковому обліку. Переоцінювання основних засобів передусім відображається на показниках балансу. Відповідно до П(С)БО 7, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат. Однак із цього правила є винятки, визначені цим же П(С)БО 7. Фактично, порядок відображення в бухгалтерському (фінансовому) обліку результатів уцінки або дооцінки залежить від того, чи проводилася переоцінка об'єкта основних засобів раніше.

У податковому обліку під час переоцінювання основних засобів валові доходи і валові витрати не виникають. Вплив на величину валових доходів і витрат буде мати тільки проведення індексації основних засобів, яка є правом платників податку, а не їх обов'язком.

Однак не всі науковці погоджуються з тим, що запропонована в П(С)БО7 методологія відображення в обліку результатів переоцінювання є доцільною для застосування. У міжнародній практиці такий метод переоцінювання має сенс тому, що це пов'язано з чинною в зарубіжних країнах системою оподаткування, яка базується на даних бухгалтерського обліку. В Україні ж бухгалтерський і податковий облік у розрізі переоцінки взагалі ніяким чином не пов'язані, крім цього, відмінності між ними поглиблюються [4].

Переоцінка, що проводиться за нормами бухгалтерського обліку, для норм податкового обліку (під час розрахунку балансової вартості основних фондів та нарахування амортизації) не враховується, як і в бухгалтерському обліку індексація основних фондів не відображають [4].

Проблема висвітлення відмінностей фінансового і податкового обліку основних засобів є актуальною і практично значущою, тим більше, що досвід економічно розвинених зарубіжних країн переконує у доцільності існування обох підсистем бухгалтерського обліку, оскільки кожна з них забезпечує вимоги окремих видів звітності – фінансової і податкової, відмінність між якими дуже істотна. Таким чином, необхідною є подальша гармонізація положень бухгалтерського і податкового обліку основних засобів для усунення подвійного відображення та скорочення облікових робіт.

Отже, основні засоби становлять головну частину матеріально-технічної бази будь-якої галузі чи підприємства. На основі підвищення ефективності їх використання збільшується економічний потенціал і виробничі можливості галузі, підвищується технічний рівень виробництва.

На підставі аналізу Податкового кодексу України, МСБО 16 та П(С)БО7 можна зазначити, що відповідні нормативні документи, поряд із тотожними, містять відмінні положення. Крім цього, ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному.

Наявна методологія, хоча і розроблена з урахуванням особливостей зарубіжного податкового законодавства, є досить складною і заплутаною, тому нагальним залишається питання щодо завершення процесу нормативного врегулювання всіх слабких сторін процесу обліку переоцінювання основних засобів, з урахуванням пропозицій провідних науковців країни.

Література

1. Податковий кодекс України від 06.07.2012 р., № 5180-VI. Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon.rada.gov.ua/>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 31.05.2012 р., № 658. Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon.rada.gov.ua/>.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
4. Кадацька А.М. Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів / А.М. Кадацька, А.М. Мельнікова. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/45047.doc.htm ov.ua/.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 р., № 561. Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мініфіну. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

Демко І.І. Особенности отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете

Раскрыты особенности бухгалтерского учета основных средств. Обоснована необходимость гармонизации финансового и налогового учета и их приближение к международным стандартам бухгалтерского учета. Проанализирован процесс переоценки основных средств и отражение ее результатов в учете в соответствии с установленными требованиями и международными стандартами. Рассмотрено определение справедливой стоимости основных средств при переоценке активов предприятия для целей бухгалтерского учета и выяснена необходимость установления справедливой стоимости основных средств как важного этапа при переходе бухгалтерского учета на международные стандарты.

Ключевые слова: международные стандарты бухгалтерского учета, основные средства, переоценка, справедливая стоимость, положение (стандарт) бухгалтерского учета, налоговый учет, Налоговый кодекс.

Demko I.I. Some Peculiarities of Reflecting the Results of Fixed Assets Revaluation in Accounting

Some peculiarities of accounting of fixed assets are revealed. The necessity of harmonization of financial and tax accounting and drawing them closer to international accounting standards is proved. The process of fixed assets revaluation and reflection of the results in the accounting in accordance with statutory requirements and international standards is analysed. Determination of the fair value of fixed assets revaluation of assets for accounting purposes is studied. The need to establish the fair value of the assets as an important stage in the transition of accounting to international standards is clarified.

Key words: international standards of accounting, fixed assets, revaluation, fair value, position (standard) of accounting, tax accounting, tax code.