

ВПЛИВ ПЕРЕОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ НЕОБОРОТНИХ Й ОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА СКЛАДОВІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Розглянуто процедуру переоцінювання активних статей балансу із врахуванням принципу обачності. Запропоновано створювати резерв переоцінки об'єктів необоротних активів, відображаючи його у складі резервного капіталу, що сприятиме достовірному відображенню інформації у фінансовій звітності та підвищенню фінансової стійкості підприємств

Ключові слова: необоротні активи, оборотні активи, власний капітал

Постановка проблеми. Основною метою обліку власного капіталу є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації стосовно складових досліджуваної економічної категорії. Разом з тим, у фінансових звітах не завжди об'єктивно відображається вартість ресурсів, операції з якими (переоцінка необоротних активів, отримання активів на безоплатній основі, амортизація матеріальних та нематеріальних необоротних активів, формування резерву сумнівних боргів тощо) прямо чи опосередковано впливають на складові власного капіталу. Зазначимо, що у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку активи заховуються на баланс за історичною (фактичною) собівартістю, за якою активи оцінюються виходячи з понесених витрат на їх придбання чи створення. Як свідчить практика, оцінка активів за витратною моделлю (особливо в умовах інфляції) призводить до заниження реальної вартості господарських засобів. Зазначене зумовлює зменшення валюти балансу, а також негативно впливає на структуру капіталу суб'єкта господарювання і, як наслідок, знижує його фінансову стійкість та інвестиційну привабливість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність та розгляд проблемних питань методології, організації бухгалтерського обліку довгострокових і поточних матеріальних й нематеріальних активів були предметом дослідження у працях таких вітчизняних вчених, як М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, В.П. Загороднього, В.М. Костюченко, М.В. Кужельного, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, Н.М. Ткаченко та інших науковців.

Проте, в умовах сьогодення питання впливу оцінки господарських засобів на складові власного капіталу залишаються дискусійними, а відтак потребують додаткового аналізу й вдосконалення.

Постановка завдання. Основною метою статті є дослідження порядку переоцінки необоротних активів у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку задля відображення на дату складання балансу зазначених об'єктів з врахуванням принципу обачності.

Викладення основного матеріалу. Одним із дієвих засобів відображення у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності достовірної інформації стосовно наявності активів та подальших операцій із ними є їх реальна оцінка. Головне завдання останньої проявляється не тільки у вимірюванні об'єктів бухгалтерського обліку, але й у створенні передумов будови якісної обліково-звітної системи. Однак, в умовах інфляційних процесів, вартість, відображуваних у балансі ресурсів може суттєво відрізнитися від вартості, яка сформувалась на активному ринку. Вирішення окресленої проблеми можна врегулювати шляхом проведення переоцінки господарських засобів, що виступає ефективним засобом управління активами та покращення фінансового стану суб'єктів підприємства. На рисунку 1 зображено порядок проведення переоцінки активних статей балансу, облікового відображення її результатів та впливу на складові власного капіталу.

Наведений рисунок засвідчує, що результати переоцінки оборотних активів та довгострокових фінансових інвестицій опосередковано (через доходи й витрати) впливають на складові власного капіталу. Розглянемо переоцінку об'єктів довгострокових матеріальних та нематеріальних активів, яка має суттєвий вплив на складові власного капіталу та фінансовий стан підприємства.

У відповідності до вимог Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу [8]. З цією метою, суб'єкти господарювання в наказі про облікову політику зобов'язанні визначити поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів із врахуванням вимог методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів. У відповідності до методичних рекомендацій порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 – відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [5].

Твердження пункту 16 П(С)БО 7 "Основні засоби" про те, що при проведенні переоцінки об'єкта основних засобів потрібно переоцінювати всю групу однорідних об'єктів основних засобів є суперечливим, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів [1, с. 40]. Облік основних засобів ведеться в розрізі кожного об'єкта окремо, саме тому вважаємо за необхідне довгострокові активи переоцінювати в залежності від економічної доцільності, не прив'язуючи їх до відповідної групи.

Зазначимо, що уцінка матеріальних та нематеріальних довгострокових активів негативно впливатиме на фінансовий стан суб'єкта господарювання. В свою чергу, дооцінка (позитивний результат переоцінювання) таких активів:

1) призведе, з одного боку, до відображення реального фінансового стану підприємства, а з іншого – до зростання балансової вартості зазначених активів, що неминуче вплине на збільшення суми нарахованої амортизації, яка виступатиме джерелом придбання нових об'єктів основних засобів;

2) зумовить зростання величини власного капіталу, а відтак і валюти балансу. Найбільш вагомий ефект дооцінювання активних статей балансу простежуватиметься у товариствах, в яких існує значний розрив між балансовою та справедливою вартістю переоцінюваних об'єктів.

Розглянемо процедуру переоцінки матеріальних та нематеріальних необоротних активів із врахуванням принципу обачності, у відповідності до якого в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності активи та доходи потрібно відображати в момент їх отримання чи зароблення, а витрати й зобов'язання – при ймовірності їх виникнення.

Переоцінка зазначених об'єктів обліку відповідатиме принципу обачності винятково за умови їх дооцінювання. Оскільки, на суму проведеної дооцінки збільшується як вартість переоцінених об'єктів довгострокових активів, так і величина іншого додаткового капіталу. Останній за діючої системи переоцінки необоротних активів виконує дві функції:

– *незалежності* – дооцінка довгострокових активів призводить до збільшення розміру власного капіталу, зростання якого підвищує фінансову стійкість товариства;

– *гарантії* – достатній розмір іншого додаткового капіталу, накопиченого за кредитом субрахунка 423 "Дооцінка активів", виступатиме джерелом покриття втрат від наступної уцінки необоротних активів. Оскільки на суму уцінки зменшується інший додатковий капітал, що не призводить до виникнення витрат звітного (поточного) періоду.

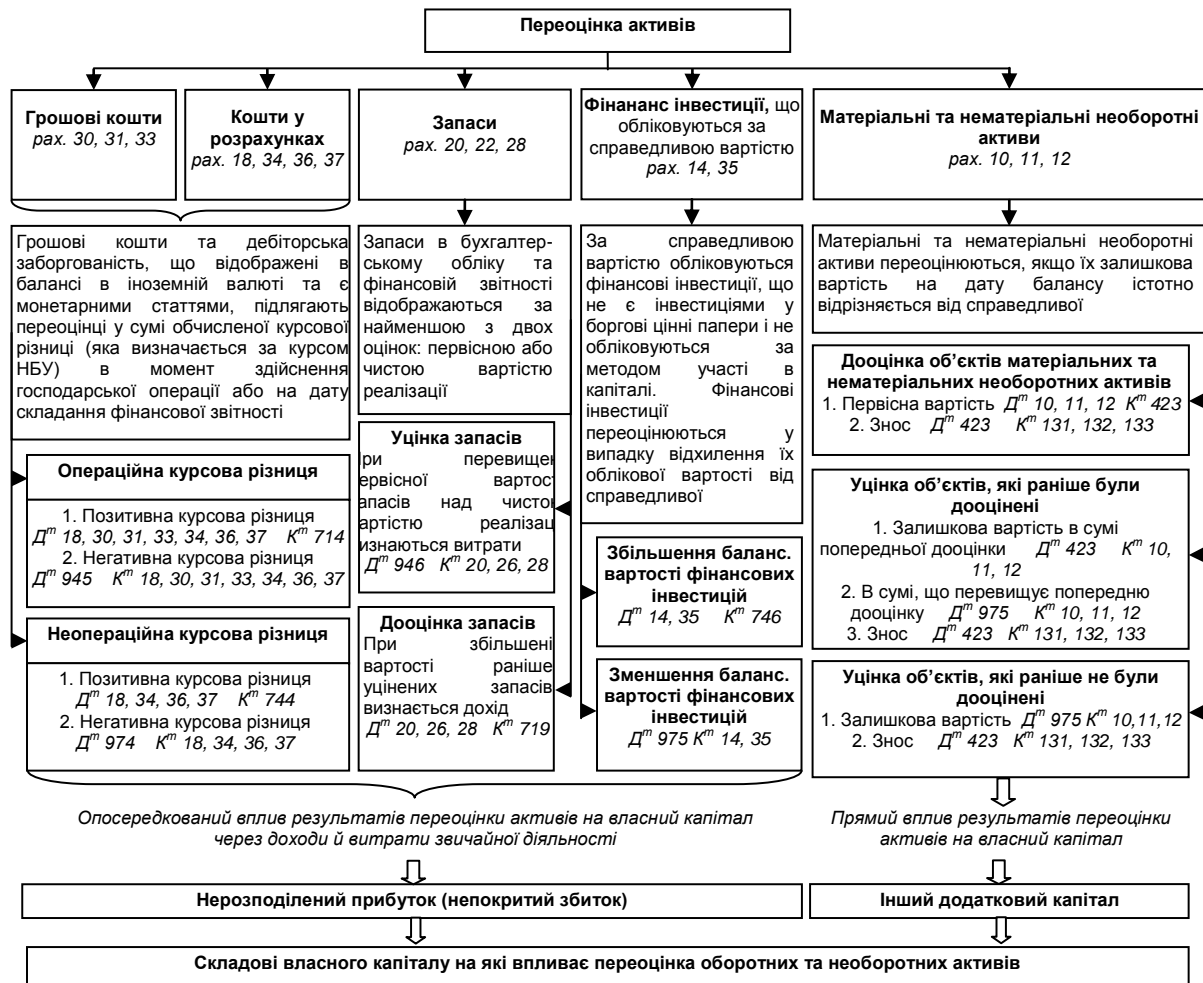


Рис. 1. Вплив результатів переоцінки поточних та довгострокових активів на складові власного капіталу

Важко погодитись із пропозицією О. Левицької, яка зазначає, що доцільно здійснювати облік переоцінки необоротних активів із використанням рахунків доходів та витрат, без використання рахунку власного капіталу (рах. 423 "Дооцінка активів") [4, с. 438]. Зазначені активи використовуються протягом довготривалого періоду, як правило, мають значну балансову вартість, а тому результати переоцінки можуть суттєво вплинути на фінансовий стан суб'єктів господарювання. Крім того, метою переоцінки необоротних активів є приведення балансової вартості об'єктів необоротних активів до справедливої, а не визначення впливу даної процедури на результати діяльності підприємства.

Слід зазначити, що принцип обачності не буде порушено також за умови уцінки матеріальних та нематеріальних необоротних активів, які раніше були дооцінені. Це пояснюється тим, що за вказаним варіантом уцінка за рахунок іншого додаткового капіталу проводиться у сумі, яка не перевищує результат проведеної попередньої дооцінки. На суму уцінки зменшується розмір іншого додаткового капіталу, а з іншої сторони – вартість об'єктів необоротних активів. Перевищення суми уцінки над результатом попередньої дооцінки включається до витрат звітного періоду.

Сума уцінки об'єктів необоротних активів, які раніше не були дооцінені, одноразово визнається витратами звітного періоду та відображається за дебетом субрахунка 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій". Зазначимо, що зниження цін на активному ринку нерухомості, яке спостерігалось впродовж 2008-2009 років, негативно вплинуло на показники фінансового стану підприємств. Адаже, останні мали довести балансову вартість власних будівель і споруд до справедливої, яка в середньому зменшилась

на 25 %. Отож, суб'єктам господарювання довелося збільшити витрати звітного періоду та одночасно зменшити вартість переоцінюваних активів.

Зазначене вище засвідчує про доцільність запровадження системи резервування для подальшого уцінок і, як наслідок, недопущення раптового збільшення втрат товариств. В той же час, аналіз фінансової звітності підприємств вказує на недостатній розмір відображуваних у балансі сум резервів, незважаючи на те, що національними стандартами обліку передбачено створення резерви з метою запобігання:

- 1) необґрунтованого завищення вартості активів;
- 2) визнання у майбутньому значної суми витрат, які на даний час можна визнати витратами поточного періоду. На такі витрати в момент отримання інформації щодо ймовірності їх виникнення у майбутньому слід створювати резерв.

Розглядаючи резерви капіталу, Королюк Т.М. пропонує здійснити їх диференціацію, замінивши назву рахунка 43 "Резервний капітал" на "Резерви прибутку" з виділенням наступних субрахунків: 431 "Резервний капітал", 432 "Договірні резерви" і 433 "Резерв переоцінки" [3, с. 9]. Задля додержання принципу обачності погоджуємось з доцільністю створення резерву в частині переоцінки необоротних активів із відображенням його у складі резервного капіталу.

Разом з тим, вважаємо необґрунтованим формування резерву переоцінки за рахунок чистого прибутку, що залишається у розпорядженні товариства. Також дискусійною є думка про доцільність відображення у складі резервного капіталу договірних резервів (виплати для персоналу підприємств, спрямованих на матеріальне заохочення та соціальний розвиток). Останні за своєю сутністю не можна віднести

до власних джерел утворення господарських засобів, адже такі резерви відповідно до умов утворення та використання мають ознаки забезпечень.

Таким чином, пропонуємо резервний капітал товариств трактувати як сукупність резервів на розвиток діяльності, що формуються за рахунок чистого прибутку та резерву переоцінки необоротних активів з відображенням його у складі витрат звітного періоду. Враховуючи зазначене, вважаємо за доцільне внести зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині кореспондуючих рахунків із рахунком 43 "Резервний капітал".

Узагальнюючи вищевикладене, задля підвищення концепції якості резервного капіталу до рахунка 43 "Резервний капітал" пропонуємо відкрити наступні субрахунки: 431 "Обов'язковий резерв за законодавством", 432 "Резерв розвитку товариства" та 433 "Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів".

Переоцінка довгострокових матеріальних та нематеріальних активів відноситься до інвестиційної діяльності, а тому такі операції мають бути відображені

за дебетом рахунка 97 "Інші витрати" в розрізі наступних субрахунків:

– 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій", який призначений для відображення суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій [2];

– 978 "Витрати, понесені на формування резерву переоцінки об'єктів необоротних активів" (рекомендований автором). За дебетом даного субрахунка визнаватимуться витрати, понесені на формування резерву переоцінки. Останній має створюватися на дату складання балансу та виступати джерелом покриття в майбутніх періодах втрат від уцінки необоротних активів.

Резерв переоцінки слід обчислювати в залежності від балансової вартості об'єктів необоротних активів. При цьому, суб'єкти господарювання у наказі про облікову політику самостійно зазначають визначений відсоток переоцінки.

На рисунку 2 зображено порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку формування та корегування резерву переоцінки.

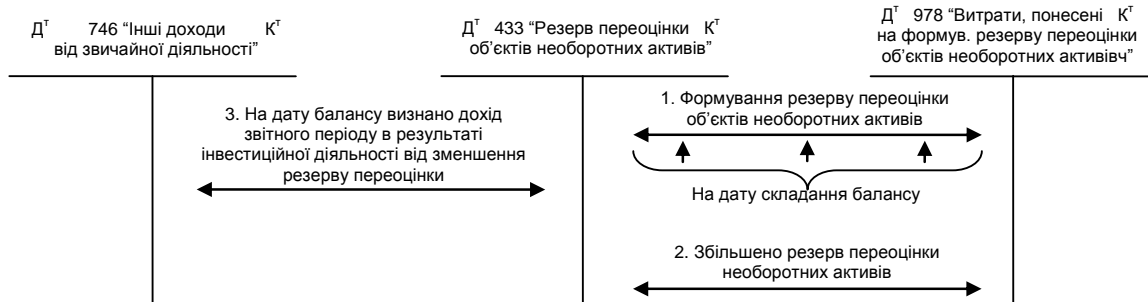


Рис. 2. Схема формування резерву переоцінки довгострокових матеріальних та нематеріальних активів

Зазначимо, що на дату складання балансу необхідно відкоригувати сформований резерв переоцінки об'єктів необоротних активів шляхом збільшення такого резерву до економічно обґрунтованого розміру – здійснюється при використанні коштів резервного капіталу в результаті уцінки об'єктів необоротних активів або придбання зазначених об'єктів обліку, на які ще не сформовано резерви.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з відображення операцій із резервним капіталом, отриманим в результаті переоцінки об'єктів необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Облік дооцінки об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів			
1	Відображено дооцінку залишкової вартості об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів	10, 11, 12	433
2	Відображено дооцінку зносу об'єктів матеріальних та нематеріальних активів необоротних активів	10, 11, 12	131, 132, 133
Облік уцінки об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів			
1	Відображено уцінку залишкової вартості об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів:		
	- у сумі наявного сформованого резерву на переоцінку об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів	433	10, 11, 12
	- у сумі, що перевищує сформований резерв переоцінки об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів	975	10, 11, 12
2	Відображено уцінку зносу об'єктів матеріальних та нематеріальних необоротних активів	131, 132, 133	10, 11, 12

Наведена система облікових записів спрямована на забезпечення дотримання принципу обачності та створює необхідний запас міцності для гарантування фінансової стійкості підприємства.

Цікавим на наш погляд є дослідження Орищенко М.М., яка пропонує виділити в Балансі в окремий розділ резерви капіталу, де знайде відображення резервний капітал [6, с. 13]. Однак, резерви, відображені у пасиві балансу, необхідно розмежовувати в залежності від мети та характеру резервування. Так, у складі першого розділу пасиву балансу слід залишити резервний капітал. Решту сформованих резервів пропонуємо відображати у другому розділі пасиву балансу, назвавши останній як "Цільове фінансування та поточні резерви".

Із прийняттям Податкового кодексу України з метою наближення даних фінансового обліку та інформації, відображеної у податкових розрахунках, у національні стандарти бухгалтерського обліку внесено зміни стосовно оцінки активів. Так, пунктом 16 П(С)БО 7 "Основні засоби" визначено, що первісна (переоцінена)

Зменшення резерву переоцінки проводиться у результаті здійснення операцій, які вплинули на перевищення гранично встановленого розміру резерву переоцінки, зокрема таких, як вибуття об'єктів необоротних активів та їх дооцінка.

У таблиці 1 наведено запропоновану кореспонденцію рахунків стосовно використання коштів резервного капіталу у результаті переоцінки об'єктів необоротних активів.

вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством [8].

Зазначимо, що у відповідності до ст. 146 п. 21 Податкового кодексу України платники податку на прибуток 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 наступною формулою:

$$K_i = [(a-1) - 10] : 100, \quad (1)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація [7].

Наведені дані вказують на те, що вартість об'єктів основних засобів підлягатиме щорічній індексації за умови перевищення рівня інфляції на 110 %.

Вартість об'єктів основних засобів через нараховану амортизацію впливає на результати діяльності у фінансовому обліку та об'єкт оподаткування за податком на прибуток у податкових розрахунках.

На наш погляд, застосування в обліковій практиці податкової індексації є недоцільним з наступних причин:

по-перше, податкова індексація не відповідає економічному змісту переоцінювання активних статей балансу; *по-друге*, застосування податкової індексації у бухгалтерському обліку не наблизить його дані до податкових розрахунків. Це пояснюється тим, що навіть за умови ідентичного застосування методів нарахування амортизації та застосування єдиних підходів до визначення ліквідаційної вартості й встановлення термінів

корисного використання об'єктів основних засобів у податкових розрахунках та бухгалтерському обліку для цілей останнього вартість, що підлягає амортизації, як правило, буде вищою. Зазначене призводить до утворення тимчасових податкових різниць, які трактуються як відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання.

На рисунку 3 продемонстровано вплив операцій із об'єктами основних засобів на утворення та облікове відображення податкових різниць.

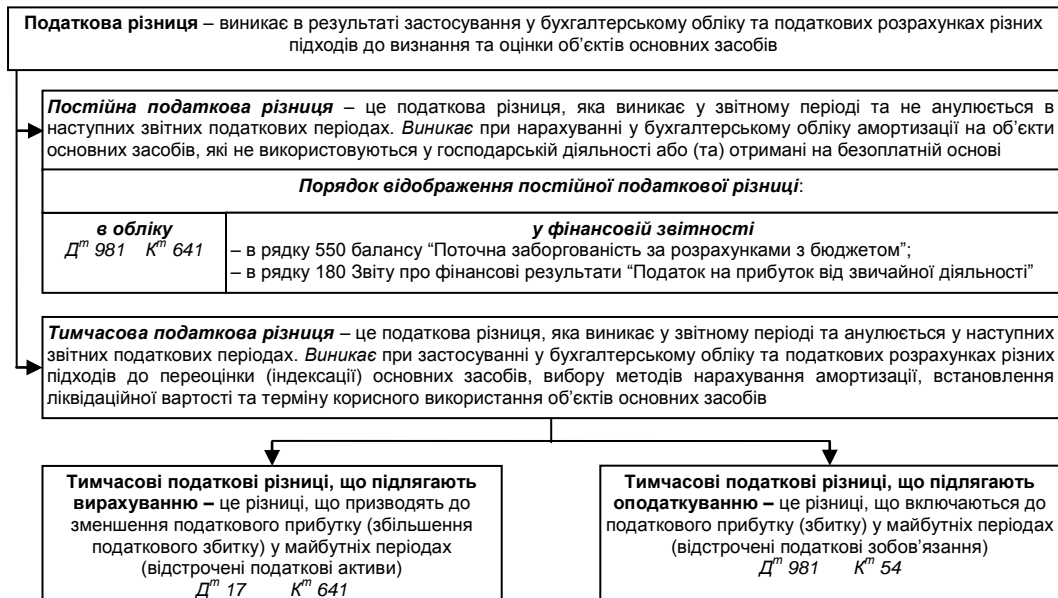


Рис. 3. Порядок відображення в обліково-звітній системі податкових різниць, що виникли в результаті застосування різних підходів до обліку об'єктів основних засобів

Висновки та перспективи подальших досліджень. За даними проведеного дослідження сформовано наступні висновки.

1. З метою підвищення фінансової стійкості суб'єктів господарювання, а також для дотримання принципу обачності й концепції збереження капіталу на дату складання балансу необхідно створювати резерв переоцінки об'єктів необоротних активів. Зазначене забезпечить: 1) – недопущення разового та значного збільшення втрат від уцінки господарських засобів товариств; 2) – достовірне відображення у фінансовій звітності активів, що у свою чергу надасть можливість точніше відобразити реальний фінансовий стан підприємства, а відтак будуть створені передумови для підвищення якості системи управління.

2. Дослідивши функції власного капіталу, встановлено, що йому притаманна ще одна функція – резервування. Така функція передбачає, що сформовані резерви на можливі втрати у результаті уцінки об'єктів необоротних активів повинні враховувати не поточні, а майбутні очікувані втрати. А відтак, резервування виступатиме джерелом списання понесених поточних витрат у результаті уцінки довгострокових активів.

3. З метою формування резерву переоцінки необоротних активів та відображення в обліку операцій із ним пропонуємо відкрити додатковий субрахунок – 433 “Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів”, а визнані витрати, які понесені на формування резерву переоцінки, відобразити за дебетом субрахунка 978 “Витрати, понесені на формування резерву переоцінки об'єктів необоротних активів”.

4. Другий розділ пасиву балансу пропонуємо назвати “Цільове фінансування та поточні резерви”, у якому відобразити створені поточні резерви на виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань тощо.

Список використаних літературних джерел:

1. Дерун І. Удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів на основі його гармонізації / І. Дерун // Вісник Житомирського державного технологічного університету: наук. журнал. Економічні науки. – 2009. – Вип. 4 (50) – 2009 Житомир. 2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (із змінами і доповненнями станом на 25.09.2009 р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=0970-09>. 3. Королюк Т. М. Облік власного капіталу й аналіз його впливу на інвестиційну привабливість акціонерних товариств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к-та. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалт. облік, аналіз та аудит” / Т.М. Королюк. – К., 2005. – 22 с. 4. Левицька О. Відображення результатів діяльності у формах фінансової звітності підприємства / О. Левицька // Економічний аналіз. Випуск 6. – 2010 р. 5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (із змінами і доповненнями станом на 10.11.2009 р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.4&nobreak=1>. 6. Орищенко М.М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к-та. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалт. облік, аналіз та аудит” (за видами економічної діяльності) / М. М. Орищенко. – К., 2009. – 20 с. 7. Податковий кодекс України, ухвалений Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями станом на 19.01.2012 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами і доповненнями станом на 18.03.2011 р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.

ЦЮЦЯК Ігор Любомирович – викладач кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького.

Наукові інтереси:

– проблеми обліково-звітної відображення власного капіталу.

Стаття надійшла до редакції: 02.11.2012 р.