

О. С. Борисюк,
аспірант, Київський національний університет імені Тараса Шевченка

НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОЦІНКИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

У статті розглянуто основні підходи до оцінки необоротних активів. Виявлено проблемні питання оцінки в бухгалтерському обліку. Проаналізовано основні труднощі при оцінці об'єктів нематеріальних активів в бухгалтерському обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Вступ України в Світову організацію торгівлі, прагнення країни до залучення зовнішніх інвестицій зумовлює необхідність достовірного відображення вартості необоротних активів у фінансовій звітності підприємств.

Повна, правдива та неупереджена інформація про діяльність підприємства та його фінансовий стан може існувати лише завдяки правильно обраному способу оцінки. В першу чергу, це стосується необоротних активів, які становлять суттєву частину активів підприємства, до яких застосовують найбільшу кількість різних оцінок та різних методів нарахування амортизації.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Вагомий внесок у дослідження зазначеного питання здійснили такі вітчизняні вчені: М.Т Білуха, Н.О. Гура, В.М. Добровський, О.І. Коблянська, В.С.Лень, Т.Г. Мельник, В.К. Орлова, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швець та інші.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до чинного законодавства, усі суб'єкти господарювання незалежно від форми власності повинні застосовувати вартісну оцінку активів. Порядок проведення вартісної оцінки активів регулюється Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Оцінка — це один з найбільш складних елементів методу бухгалтерського обліку. Саме завдяки оцінці визначають вартість об'єктів обліку. Велике значення оцінки бухгалтерського обліку відведено в законодавчій та нормативній базі обліку в Україні.

У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1] та в П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" зосереджено увагу щодо оцінки як до процесу вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку.

Відповідно до п. 14.1.9. ст. 14 ПКУ балансовою вартістю основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів є сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

Основним принципом, за яким формується первісна вартість об'єкта, є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно із цим принципом витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати... сплати грошових коштів. У зв'язку з цим не включаються до складу первісної вартості об'єктів у бухгалтерському обліку суми витрат, які виникають не у момент придбання, а пізніше, зокрема відсотки, сплачені за користування кредитом, залученим для придбання основних засобів, а також курсові різниці по заборгованості в іноземній валюті, якщо основні засоби придбано у нерезидента.

Порівняння складових первісної вартості, згідно з нормами П(С)БО 7 "Основні засоби" та Податкового кодексу України, наведено у табл. 1.

Отже, методики формування первісної вартості об'єктів основних засобів у податковому та бухгалтерському обліку не відрізняються.

Зауважимо: за безоплатно отриманими основними засобами платнику податків згідно з п.п. 136.1.21 ПКУ в податковому обліку доведеться "рівномірно" відображати доходи — у сумі, пропорційній нарахованій в бухгалтерському обліку амортизації. Виняток становлять безоплатно отримані (енерго-, газо-, тепло-, водо- тощо) об'єкти, перелічені в останньому абзаці п. 144.1 ПКУ, які підлягають амортизації в податковому обліку з одночасним "рівномірним" визнанням (у сумі нарахованої амортизації) доходів згідно з п. 137.17 ПКУ. Водночас у податковому обліку згідно з п. 146.1 ПКУ дозволяється амор-

тизувати витрати на ремонти та поліпшення безоплатно отриманих основних засобів

Первісну вартість основних засобів збільшують на витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. А от витрати на підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляд, обслуговування, ремонт) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання включають до витрат періоду [7].

Формування первісної вартості об'єкта основних засобів при ремонті та переоцінці узагальнено в табл. 3.

У П(С)БО 7 п. 14 доповнено реченням такого змісту: "Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством". Це означає, що з набуттям чинності цими змінами у податковому обліку згідно з нормами п. 146.12 ст. 146 ПКУ усі ремонти і поліпшення основних засобів, у тому числі орендованих, у межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року ми матимемо право відносити до витрат того звітного податкового періоду, у якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Тобто ідентично як у податковому, так і в бухгалтерському обліку. Отже, не потрібно аналізувати, які це роботи — ремонт чи поліпшення, у межах 10% збільшуємо витрати. При перевищенні 10% збільшуватимемо вартість окремих об'єктів.

У світлі прийняття ПКУ, пункт 16 П(С)БО 7 доповнено абзацом такого змісту: "Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19—21 Положення (стандарту) 7". Отже, індексація може розглядатися для цілей бухгалтерського обліку як дооцінка.

Щодо можливості достовірної оцінки, виходячи з положень П(С)БО 7 та Інструкції про застосування Плану рахунків, підприємство повинно використовувати дві оцінки первісної вартості основного засобу: історичну собівартість; справедливу собівартість.

Якщо ж говорити про нематеріальні активи, то труднощі пов'язані з вибором методу оцінки. Величезна

Таблиця 1. Порівняння складових первісної вартості згідно з нормами П(С)БО 7 "Основні засоби" та статті 146 ПКУ

Згідно з нормами п. 8 П(С)БО 7	Згідно з нормами статті 146 ПКУ	Наявність різниці в нормах законодавства
Суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)	Суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)	Відсутня
Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів	Відсутня
Суми ввізного мита	Суми ввізного мита	Відсутня
Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству)	Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику)	Відсутня
Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів	Витрати на страхування ризиків доставки основних засобів	Відсутня
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів	Витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів	Відсутня
Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати")	Фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Відсутня
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою	Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою	Відсутня

кількість нормативних актів не забезпечує належної уваги щодо визначення первісної вартості нематеріальних активів.

Щоб зрозуміти економічну сутність поняття "нематеріальні активи", необхідно звернутися до її першооснов.

Так, згідно з статтею 14 Податкового кодексу України, нематеріальні активи — право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку у встановленому законодавством порядку, у тому числі набуті у встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Існує два основних види оцінки нематеріальних активів: експертна та бухгалтерська. Законом України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" визначено обов'язковість оцінки об'єктів майнових прав:

— створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або мана, що є у комунальній власності;

— реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);

Таблиця 2. Відмінності в обліку показників первісної вартості залежно від каналу надходження об'єкта

Канал надходження основних засобів	Згідно з нормами П(С)БО 7	Згідно з нормами ПКУ	Наявність різниці в нормах законодавства
1. Придбаних зі сторони	Первісна вартість (п. 8)	Первісна вартість (п. 146.5)	Відсутня
2. Виготовлені самостійно	Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» (п. П)	Вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх виробничих витрат, здійснених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі, коли платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість незалежно від джерел фінансування (п. 146.6)	Виробничі витрати в податковому обліку можуть не дорівнювати собівартості у фінансовому обліку
3. Зобов'язання, які визначені загальною сумою	Первісна вартість визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів (п. 9)	Первісна вартість обчислюється розподілом цієї суми пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів (п. 146.7)	Справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні
4. Безоплатно отримані	Первісна вартість — це справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7 (п.10)	Безоплатно отримані основні засоби, зважаючи на відсутність витрат, пов'язаних з їх придбанням (п. 144.1 ПКУ), не підлягають «податковій» амортизації.	«Податкова» первісна (що амортизується) вартість за такими основними засобами не визначається — відповідної норми в ПКУ немає.
5. Внесені до статутного капіталу підприємства	Первісна вартість — погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) БО 7 (п. 10)	Первісна вартість — їх вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни (п. 146.8)	Справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні
6. Отримані в обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість — це залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду (п. 12)	Первісна вартість — вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.9)	Різниця в оцінці отриманого об'єкта
7. Придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт	Первісна вартість — справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13)	Первісна вартість — вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшений/зменшений на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (146.10)	Справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні

— виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);

— визначення вартості внесків учасників та засновників господарського товариства вноситься майно господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника зі складу такого товариства;

— приватизації та іншого відчуження у випадках, встановлених законом, оренди, обміну, страхування

державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;

— переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку;

— оподаткування майна згідно з законом;

— визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом;

— в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів.

Бухгалтерська оцінка нематеріальних активів розглядається багатьма вітчизняними вченими та викладена в їх працях.

Так, Н.М. Ткаченко зосереджує увагу на застосуванні таких видів оцінки: первісна, амортизаційна, ліквідаційна, переоцінена, справедлива та залишкова вартість [4, с. 373].

У економічній літературі також виділяється три класичних підходи стосовно оцінки нематеріальних активів: витратний, порівняльний та підхід прибутковості. Найчастіше на підприємствах України використовують перший підхід [3, с. 151].

Якщо прогнозований прибуток є нестабільним, то застосовується витратний підхід при оцінці вартості нематеріальних активів.

Він полягає у врахуванні всіх витрат, таких як витрати на страхування ризиків, витрати на вирішення правових конфліктів, маркетингові та рекламні витрати, витрати понесені у зв'язку із забезпеченням власної діяльності — логотипа, ліцензій, сертифікатів тощо.

Порівняльний підхід має ще одну назву — ринковий. Використовується у разі розвинутого ринку продажу нематеріальних активів, де інвестори купують та

Таблиця 3. Формування первісної вартості об'єкта основних засобів при ремонті та переоцінці у відповідності до ПКУ

Показники	Норма Податкового кодексу України	Порядок формування первісної вартості об'єкта основних засобів
Ремонти та поліпшення основних засобів		
Витрати на ремонти та поліпшення об'єктів основних засобів (уключаючи орендовані та безоплатно отримані основні засоби)	пп. 146.11, 146.12	З метою податкового обліку «ремонтних» витрат розраховується 10 % «ремонтний» ліміт як 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року. При цьому: — сума «ремонтних» витрат у межах 10 % ліміту відноситься на витрати в періоді здійснення ремонту або поліпшень (п. 138.8, п.п. «г» п.п. 138.10.1, п.п. «в» п.п. 138.10.2, п.п. «д» п.п. 138.10.3, п.п. «в» п.п. 138.10.4 ПКУ); — сума «ремонтних» витрат, яка перевищила 10 % ліміт, відноситься на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, що ремонтується (покращується) (п.п. 139.1.5 ПКУ)
Переоцінка (індексація) основних засобів		
За бажанням платник податків може проводити щорічну переоцінку ОЗ на коефіцієнт індексації	п. 146.21	Переоцінка ОЗ (шляхом індексації) проводиться за умови, що річний індекс інфляції перевищує 110 % (в іншому разі «податкова» індексація за підсумками року не проводиться). При цьому амортизована (первісна) вартість ОЗ та сума накопиченої амортизації в податковому обліку переоцінюються на коефіцієнт індексації (K_i), що розраховується за формулою: $K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100,$ де $I_{(a-1)}$ — індекс інфляції року, за підсумками якого проводиться індексація. Збільшення вартості ОЗ у результаті переоцінки відображається станом на кінець року (дату балансу — 31 грудня), за підсумками якого проводиться переоцінка. Починаючи із січня наступного року, «податкова» амортизація розраховується, виходячи з переоціненої вартості ОЗ (п. 144.1 ПКУ). Зауважимо, що аналогічний порядок індексації в податковому обліку встановлював п.п. 8.3.3 Закону про податок на прибуток. Водночас, ураховуючи, що за 2010 рік річний індекс інфляції склав 109,1 % (тобто виявився менше 110 %), за підсумками 2010 року «податкова» індексація не проводиться (див. також про це статтю «Складаємо декларацію з податку на прибуток за I квартал 2011 року: ураховуємо певні особливості» // «Податки та бухгалтерський облік», 2011, № 31, с. 27)

ливою вартістю. У разі переоцінювання окремого об'єкта нематеріального активу необхідно переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (окрім тих, щодо яких не існує активного ринку) [7].

ВИСНОВКИ

У внесених змінах до П(С)БО простежується бажання змінити стандарти бухгалтерського обліку під правила ведення обліку згідно податкового кодексу. Зближення норм фінансового та податкового обліків у частині оцінки необоротних активів сприяє зменшенню затрат часу облікових працівників на обробку первинної інформації для формування показників звітності та прийняття оптимальних управлінських рішень.

Література:

1. Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року. — К.: Алерта; Центр учбової літератури, 2011. — 584 с.
2. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні" зі змінами і доповненнями від 9 верес. 2004 р. № 1992-IV / Верховна Рада України.
3. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч. посіб. — 2-е вид., випр. і допов. — К.: Знання, 2007. — 471 с.

продають активи, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення.

Підхід прибутковості використовується при оцінці патентів і ліцензій, економічних вигід, пов'язаних з отриманням прибутку за рахунок нематеріальних активів, не відображених на балансі підприємства [3, с. 152].

Необхідно звернути увагу на спірний момент, де нематеріальні активи надійшли на підприємство за справедливою вартістю. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", справедлива вартість — це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедлива вартість нематеріальних активів визначається через порівнювання до поточної ринкової вартості.

За відсутності даних про ринкову вартість — справедливою вартістю нематеріальних активів вважається оціночна вартість — яку підприємство сплатило б за актив у разі операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації [6].

Згідно з п. 19 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", підприємство може здійснювати переоцінку за справед-

4. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Ткаченко Н. М. — [3-тє вид.]. — К.: Алерта, 2008. — 926 с.

5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. — К.: Знання-Прес, 2008. — 535 с.

6. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" від 7 лип. 1999 р. № 163 / М-во фінансів України.

7. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" від 18 жовт. 1999 р. № 242 / М-во фінансів України.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92.

9. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 31 берез. 1999 р. № 87 / М-во фінансів України.

Стаття надійшла до редакції 01.08.2011 р.