

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: МЕТОДИ ОЦІНКИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

В даній статті обґрунтовується необхідність поєднання бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, розглядаються їх відмінності та методи оцінки.

Ключові слова: основні засоби, методи оцінки основних засобів, бухгалтерський і податковий облік.

В данной статье обосновывается необходимость сочетания бухгалтерского и налогового учета основных средств, рассматриваются их отличия и методы оценки.

Ключевые слова: основные средства, методы оценки основных средств, бухгалтерский и налоговый учет.

The necessity of combination of book-keeping and tax account of the fixed assets is grounded in this article, their differences and methods of estimation are examined.

Key words: the fixed assets, methods of estimation of the fixed assets, book-keeping and tax account.

Постановка проблеми. Різниці у веденні податкового і бухгалтерського обліку основних засобів призводять до значних обсягів облікової роботи на підприємствах, що пов'язано насамперед із потребою в окремому накопиченні облікової інформації з основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку. Це значно ускладнює роботу підприємств усіх галузей національної економіки. Тому, незалежно від при-

значення двох видів обліку – податкового та бухгалтерського, завжди існує потреба у зіставленні їхніх показників та виявленні у них причин істотних розбіжностей. У зв'язку з цим виникає необхідність спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом щодо підвищення контрольованості господарських опера-

цій та запобігання ухиленням від оподаткування [1, с. 19].

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблема взаємозв'язку бухгалтерського та податкового обліку, зокрема обліку основних засобів, порушувалась у працях таких відомих вчених-економістів, як М. Білуха, А. Белоусов, Ф. Бутинець, С. Голов, М. Дем'яненко, О. Малишкін, В. Пархоменко.

Метою дослідження є розгляд питань податкового та бухгалтерського обліку основних засобів та обґрунтування необхідності узгодження податкового та бухгалтерського обліку основних засобів і методів їх оцінки на рівні підприємства.

Виклад основного матеріалу. Порядок ведення податкового обліку основних засобів регламентується Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», а порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби». Тому ведення податкового і бухгалтерського обліку основних засобів має багато принципових розбіжностей. Це насамперед відсутність поб'єктного обліку основних фондів груп 2, 3 та 4, розбіжності у моменті початку нарахування амортизації, відмінності в порядку відображення вибуття та проведення переоцінки основних засобів, різна методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів тощо. Саме ці розбіжності зробили досить невдалою спробу на законодавчому рівні поєднати методику нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку, тобто нарахування амортизації в бухгалтерському обліку за методом, який використовується у податковому обліку.

Використання в бухгалтерському обліку податкових норм і методу нарахування амортизації не призводить до очікуваної ідентичності даних бухгалтерського та податкового обліку основних засобів і скорочення облікової роботи. Такий висновок підтверджується змістом основних правил бухгалтерського та податкового обліку основних засобів [2].

Невід'ємними елементами бухгалтерського обліку основних засобів є методи їх оцінки і способи використання цих методів в обліку. Від достовірності оцінки основних засобів залежить об'єктивність характеристики ресурсів підприємства та результатів його діяльності.

Недостовірною оцінкою основних засобів може призвести до неточного обчислення амортизації, неправильного відображення в балансі діючих основних засобів, неточності в обчисленнях показників, які характеризують використання основних засобів (знос, показники ефективності ді-

яльності підприємства тощо).

Процес оцінки є процедурою присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих таким чином, щоб їх можна було використовувати як агреговано (наприклад, для підсумкової оцінки активів), так і окремо, залежно від певної ситуації [3].

В сучасних умовах господарювання питання бухгалтерського обліку надходження і вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, їх оцінки, переоцінки, амортизації тощо регламентує П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [4; 5].

Відповідно до вищезазначеного П(С)БО 7 об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Для одержання достовірної оцінки основних засобів, виходячи з положень П(С)БО 7 та Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291, підприємство може використовувати такі оцінки вартості основного засобу, як історична собівартість, справедлива собівартість, відновлена вартість, залишкова вартість, ліквідаційна вартість, переоцінена вартість, амортизація, вартість, яка амортизується.

Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка залежить від способу їх отримання. Історична собівартість основного засобу – це і є його первісна вартість. До неї включають такі витрати, як суми, виплачувані постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків), реєстраційні збори, державне мито, суми ввізного мита, суми непрямих податків в разі придбання (створення) основних засобів (якщо вони не компенсуються підприємству), витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів, витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів, інші витрати, пов'язані з приведенням об'єкта основних засобів до дієздатного стану.

Не включають до первісної вартості основного засобу і відображають як витрати кошти використані на сплату відсотків за кредит, залучений для купівлі основного засобу, підпорядкування суми відходів, понаднормативні витрати на оплату праці, загальногосподарські витрати.

Так, первісна вартість об'єкта основних засобів при введенні в експлуатацію в податковому обліку визначається:

- при придбанні (створенні) основних засобів, за даними бухгалтерського обліку, як первісна вартість основних засобів, сформована на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»;
- при одержанні основних засобів як внеску до статутного фонду підприємства;
- при одержанні основних засобів у результаті бартерного обміну.

При безоплатному одержанні основних засобів первісна вартість об'єкта для податкового обліку дорівнює нулю, бо підприємство не понесло витрат на його придбання.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливу собівартість визначають таким чином: земля й будівлі – ринкова вартість; машини та обладнання – ринкова вартість. За відсутності даних про ринкову вартість – відбудовна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Для визначення ринкової вартості можуть бути використані дані про державну вартість, інформація з прайс-листів тощо. Відновну вартість (вартість відновлення за сучасних умов і цін) визначають на підставі оцінки основного засобу, яка визначена незалежними експертами.

Як відомо, П(С)БО № 7 «Основні засоби» містить два підходи до оцінки основних засобів після їх надходження: базовий та альтернативний [6].

І вже згідно з базовим підходом балансова вартість основних засобів визначається як різниця між первісною вартістю та накопиченим зносом, а відповідно альтернативному підходу балансова вартість основних засобів представляє собою різницю переоціненої вартості та подальшого накопиченого зносу.

У зв'язку з тривалим функціонуванням та поступовим спрацьовуванням засобів праці, постійною зміною умов їхнього творення існує кілька видів оцінки основних засобів. Основні засоби підприємства оцінюються, залежно від моменту проведення оцінки – за первісною (початковою) чи відновленою вартістю, залежно від стану основних засобів – за повною або залишковою вартістю.

Первісна вартість основних засобів – це фактична їхня вартість на момент введення в дію чи придбання. Відновлена вартість основних засобів – це вартість їхнього відтворення за сучасних умов виробництва. Первісна і відновлена вартість основних засобів – це вартість у ново-

му, позношеному стані. Саме за цією вартістю основні засоби рахуються на балансі підприємства протягом усього періоду їхнього функціонування.

Залишкова вартість основних засобів характеризує реальну їхню вартість, ще не перенесену на вартість виготовленої продукції. Вона є розрахунковою і визначається як різниця між відновленою вартістю та накопиченою на момент обчислення сум спрацювання основних засобів.

Розрізняють також ліквідаційну вартість, переоцінену вартість, амортизацію, вартість, яка амортизується. Так, П(С)БО 7 «Основні засоби» наділяє підприємства можливість самостійно приймати рішення про переоцінку основних засобів. В сучасних умовах господарювання пріоритетним є облік витрат, заснований на переоцінках. Слід зазначити, що переоцінка основних засобів позитивно впливає на достовірність подання інформації, а саме:

- відображує собівартість основних засобів відповідно до ринкових цін з метою підвищення інформативності бухгалтерської звітності;
- відображує збільшення розміру амортизаційних відрахувань, а це, в свою чергу, збільшує можливість заміщення основних засобів, що вибувають; є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів [7, с. 15].

Згідно з П(С)БО 7 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.

За П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікують за такими групами: основні засоби; земельні ділянки; капітальні вигради на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

Отже, виникає деяка невідповідність між визначенням поняття «група основних засобів» та класифікацією груп основних засобів згідно з П(С)БО 7, що тягне за собою незрозумілість того, як саме здійснювати групування об'єктів основних засобів відповідно до класифікації чи поняття «група основних засобів».

Щодо оцінки зменшення корисності, то згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» затвердженим наказом Міністерства фінан-

сів України від 24.12.2004 р. №817 підприємство зобов'язане здійснити процедуру оцінки зменшення корисності активів [8]. Починаючи з 2005 року, підприємство на кожну річну дату балансу зобов'язане проводити оцінку зменшення корисності основних засобів, незалежно від того, чи здійснювалась їх переоцінка яка не носить обов'язкового характеру.

Слід зазначити, що оцінка зменшення корисності стосується більше фінансового менеджменту, ніж обліку, але саме облік повинен забезпечувати інформацією всіх зацікавлених осіб, керівників, менеджерів, аналітиків, аудиторів, економістів та інших. Але перелік типових форм первинної документації з обліку основних засобів, затверджений наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352, не зовсім задовольняє вимоги управлінського обліку та не містить показників щодо відображення результатів переоцінки та зменшення корисності активів [3, с. 17]. Отже, виникає необхідність удосконалення внутрішньої звітності підприємства, основних засобів, а також досвідом підприємств, які спробували таким чином поєднати ці два види обліку.

Отже, наразі існує нагальна потреба в узгодженні бухгалтерського та податкового обліку. Про це свідчать численні публікації на цю тему, в яких науковці і бухгалтери-практики пропонують, щоб бухгалтерський облік був основою поєднання цих двох обліків. Необхідність саме такого вирішення цього питання підтверджується міжнародним досвідом.

У світовій практиці виділяють два способи використання даних бухгалтерського обліку у податковому обліку:

- 1) прибуток для оподаткування визначають на підставі даних бухгалтерського обліку;
- 2) фінансовий прибуток коригують згідно з податковим законодавством і визначають прибуток для оподаткування.

На думку більшості вчених, для України найоптимальнішим є другий спосіб. Він передбачає формування бази оподаткування коригуванням фінансового прибутку на суми доходів і витрат, які з метою оподаткування вираховують чи додають до даних фінансової звітності.

Белоусов А. виділяє такий метод поєднання бухгалтерського та податкового обліку основних засобів як використання інформації бухгалтерського обліку як основи для визначення балансової вартості об'єктів основних засобів у податковому обліку. Тобто пропонується використати певні готові масиви інформації щодо основних засобів в бухгалтерському обліку з подальшим коригуванням їх відповідно до вимог податкового законодавства [3, с. 14–15].

Слід зазначити, що повне поєднання мето-

дик бухгалтерського та податкового обліку взагалі неможливе, оскільки вони мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора. Податковий облік виконує фіскальні та регуляторні функції в інтересах держави. Тому певні розбіжності між цими видами обліку існуватимуть завжди.

Отже, спрощення обліку основних засобів можливе лише за умови прийняття на законодавчому рівні даних бухгалтерського обліку за основу під час формування показників податкового обліку, зокрема прийняття Податкового кодексу як основи податкового обліку.

Таким чином, оцінка основних засобів виступає невід'ємною частиною обліку, наслідком неправильності якої може стати неточне обчислення сум зносу, що потягне за собою неправильне визначення собівартості виготовленої продукції, що в свою чергу стане причиною перекручення значень показників прибутку та показників, які характеризують ефективність виробництва. В сучасному обліку існує невідповідність між визначенням поняття «група основних засобів» та класифікацією груп основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», що викликає незрозумілість того, як саме здійснювати групування об'єктів основних засобів.

З метою вдосконалення обліку основних засобів така невідповідність має бути усунена. Процедура оцінки зменшення корисності основних засобів, на відміну від переоцінки, носить обов'язковий характер і повинна проводитися на кожну річну дату балансу.

В зв'язку з цим постає потреба вдосконалення внутрішньої звітності підприємства, оскільки затверджені типові форми первинної документації з обліку не задовольняють потреби управлінського обліку і не враховують змін, які сталися в обліку протягом останнього десятиріччя.

ЛІТЕРАТУРА

1. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир, 1998. – 254 с.
2. Ямборко І. Проблеми узгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків / І. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 19–26.
3. Белоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів / А. Белоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 11–16.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фі-

- нансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К : Екаунтінг, 2000. – 356 с.
 7. Ткаченко Л. М. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. М. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 11–18.
 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817.