

льність застосування яких нами було розглянуто. Серед існуючих програм найбільш ефективною для застосування у великих будівельних кампаніях є системи 1С: Підрядник будівництва 7.7 та 1С: Управління будівельною організацією 8, які дозволяють максимально автоматизувати облікові роботи на підприємствах, що їх застосовують.

ЛІТЕРАТУРА

1. 1С для автоматизації будівництва / <http://ukrarticles.pp.ua/pk-internet/7909-1s-dlya-avtomatizacii-stroitelstva.html>
2. Андрієнко С. Облік у будівництві / <http://www.dtk.com.ua/show/3cid0487.html>
3. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – 968 с.: іл. – С. 639–644.
4. Вахрушев С. Проблеми визнання та оцінення доходів і витрат у будівництві / <http://www.dtk.com.ua/show/3cid0142.html>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти» // www.kiev.rada.gov.ua
6. Облік у галузях виробництва і послуг: Навчальний посібник / Ю.Д. Малярєвський, М.С. Горяєва, Н.С. Пасєнко. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2008. – 616 с.
7. Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 р. № 205 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 59.

УДК 657.1:336.02

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У КОНТЕКСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Цебень Р.Л., к.е.н., завідувач кафедри обліку і фінансів
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут
Гуменюк А.Ф., к.е.н., старший викладач
Хмельницький національний університет

В статье рассматриваются особенности учетной политики в условиях внедрения Налогового кодекса Украины. Особенное внимание уделяется влиянию норм налогового законодательства на учетные процедуры.

Ключевые слова: *учетная политика, налоговый кодекс, основные средства, амортизация, существенность.*

In the article the peculiarities of accounting policy in terms of introduction of tax legislation are considered. Special attention is paid to the influence of tax legislation on accounting procedures.

Key words: *accounting policy, tax code, fixed assets, amortization, materiality.*

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується його розподілом на декілька підсистем, а саме: фінансового, податкового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Такий поділ охоплює всі об'єкти обліку, в тому числі основні засоби.

Важливе значення на вибір облікових процедур на рівні підприємства має податкове законодавство. Фактично на підприємстві необхідно вести одночасно як бухгалтерський, так і податковий облік основних засобів. У зв'язку з цим з метою зменшення обсягу облікових процедур постає питання гармонізації двох видів обліку, тобто вибору таких принципів, методів та процедур, які будуть однаковими як для бухгалтерського, так і для податкового обліку. Тому дослідження впливу Податкового кодексу України на вибір облікових політик підприємства набуває особливої актуальності.

Аналіз досліджень та публікацій. Наукова проблема облікової політики є актуальною, про що свідчать опубліковані роботи таких вітчизняних економістів: Ф. Бутинця, Н. Малюги, Н. Цветкової, Р. Балашової та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, питання вибору облікових політик на підприємстві залишається невирішеним.

Метою статті є дослідження впливу чинного податкового законодавства на облікову політику щодо основних засобів на підприємстві.

Виклад матеріалу дослідження. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві, як правило, складається з трьох рівнів. Перший рівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку основних засобів включає широке коло законодавчих документів, які визначають як концептуальні засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств усіх форм власності, так і розглядають аспекти обліку основних засобів. Це закони України, постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації та ін.

Другий рівень нормативного регулювання включає законодавчі акти, які відображають специфіку діяльності на рівні галузі. Ці регуляторні акти відображають специфіку галузевого регулювання, технічної експлуатації та ремонтів основних засобів, проведення інвентаризації майна, що не увійшло у статутний капітал таких підприємств під час їх корпоратизації, засади формування облікової політики, формування собівартості товарної продукції.

Третій рівень нормативного регулювання охоплює розпорядчі документи на рівні підприємства щодо видів діяльності, облікової політики, проведення інвентаризації, придбання та списання основних засобів.

Зазначені рівні нормативного регулювання є взаємопов'язаними, адже, як відзначають Ф. Бутинець та Н. Малюга, ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, представленою відповідними методиками та обліковими процедурами, серед яких є альтернативні варіанти [1, с. 9].

Основні положення, які регулюють формування облікової політики на підприємствах України, закріплені в нормативно-правових актах першого рівня нормативного регулювання. До них відносяться:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України». Цим законом визначаються правові засади організації бухгалтерського обліку на підприємстві, визнається право підприємства самостійно визначати облікову політику [2].

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності підприємства». П(С)БО 1 дає визначення облікової політики та встановлює вимоги щодо необхідності розкриття її положень у фінансовій звітності підприємства [3].

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». П(С)БО 6 визначає порядок внесення змін до облікової політики підприємства [4].

4. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 року №31-34000-10-5/27793. Даний документ визначає, що одноваріантні методи оцінки обліку і процедур до наказу про облікову політику включати недоцільно, як імперативні для застосування підприємством [5].

Щодо основних засобів, наказ про облікову політику має містити:

- методи амортизації основних засобів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку;

- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- поріг суттєвості щодо переоцінки основних засобів.

Важливе значення на вибір вищевизначених методів оцінки, обліку і процедур щодо основних засобів на рівні підприємства має податкове законодавство. Автори Податкового кодексу України ставили за мету максимальне зближення бухгалтерського і податкового обліку. В переважній більшості методологічно це вдалося. Але залишаються принципові розбіжності, які не дозволяють вести «один облік» основних засобів, що впливатиме, в свою чергу, на вибір облікових процедур.

В економічній літературі значна увага приділяється визначенню термінів, оскільки від визначення та деталізації обліково-економічних понять і категорій залежить розвиток бухгалтерського обліку як науки. В економічній літературі зустрічаються різні підходи до категорії основних засобів, що знаходить своє відображення у визначеннях, які застосовуються у нормативних документах.

До набуття чинності Податкового кодексу України основоположні законодавчі документи, які регулювали фінансовий та податковий облік основних засобів, а саме, П(С)БО 7 «Основні засоби» та Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», не містили їх методологічної єдності і єдності термінів. Так, в П(С)БО 7 використовувався термін «основні засоби», а в податковому законодавстві – «основні фонди».

Сучасна редакція Податкового кодексу України нівелює розбіжності в назвах, використовуючи термін «основні засоби». Згідно з Податковим кодексом основні засоби – це матеріальні активи, у тому

числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [6, с. 30].

На нашу думку, визначення терміна «основні засоби» згідно з Податковим кодексом має певні суттєві недоліки та відмінності з подібним визначенням згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». По-перше, нематеріальні активи не відносяться до основних засобів априорі, оскільки не мають матеріальної форми. По-друге, земельні ділянки та незавершені капітальні інвестиції є окремими групами основних засобів за П(С)БО 7. По-третє, за П(С)БО 7 відсутній поділ на виробничі та невиробничі основні засоби. Необхідно відзначити, що визначення основних засобів за Податковим кодексом України встановлено з метою нарахування амортизації, тому зазначені розбіжності є прийнятними.

Податковим кодексом України визначено вартісну границю об'єктів, що включаються до основних засобів, а саме 2500 грн. Хоча ця законодавча норма вступає в дію тільки з 1 січня 2012 року, це впливатиме на вибір на рівні підприємства вартісних ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, з метою наближення бухгалтерського і податкового обліку основних засобів.

Для розподілу об'єктів за певними ознаками на певній логічній основі існує метод класифікації. Значення класифікації полягає в тому, що вона забезпечує досягнення кінцевої мети в аналізі, інтерпретації і наданні корисної облікової інформації.

П(С)БО 7 «Основні засоби» поділяє основні засоби на 16 груп, з яких 9 груп відносяться до основних засобів, 7 груп – до інших необоротних матеріальних активів. Такий же поділ встановлено у Податковому кодексі України.

Особливістю норм Податкового кодексу є мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів, що, в свою чергу, впливатиме на вибір цих строків з метою бухгалтерського обліку.

Важливе значення при складанні наказу про облікову політику має вибір методу нарахування амортизації основних засобів. Згідно із п. 145.1.9 ст. 145 Податкового кодексу України нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності [6, с. 140]. А згідно з п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання [7, с. 104].

Тому підприємству при виборі методу амортизації необхідно враховувати наступне. Прямолінійний метод нарахування амортизації є простим у застосуванні, його доцільно використовувати для амортизації тих об'єктів, які виконують відносно постійний обсяг робіт і для яких основним фактором, що обмежує строк служби, є тривалість використання, а не моральне старіння. Недоліком прямолінійного методу є те, що не враховується моральний знос, різниця виробничої потужності у різні роки експлуатації, необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації об'єкта.

Метод зменшення залишкової вартості є методом прискореного нарахування амортизації. Цей метод доцільно застосовувати для амортизації тих об'єктів основних засобів, які схильні до швидкого морального старіння. Недоліком методу є складність розрахунку.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, як і попередній, є методом прискореної амортизації, за яким у перші роки експлуатації нараховуються більші суми, ніж у наступні. Недоліком цього методу є обмеження щодо застосування, яке встановлене Податковим кодексом України – тільки для машин та обладнання і транспортних засобів.

Кумулятивний метод нарахування амортизації також доцільно застосовувати до об'єктів, які схильні до швидкого морального старіння, оскільки в перші роки експлуатації нараховуються більші суми, ніж у наступні. Цей метод є найпростішим з методів прискореного нарахування амортизації.

Виробничий метод є найточнішим методом нарахування амортизації, що потребує відповідного обліку виробничої потужності. Цей метод доцільно використовувати, коли знос активу безпосередньо пов'язаний з частотою та ефективністю його використання. Цей метод незастосовний у випадку неможливості точного визначення виробничої потужності.

Проблемі суттєвості у бухгалтерському обліку в міжнародній практиці приділяється значна увага. Так, згідно з GAAP США суттєвість виділяється як принцип бухгалтерського обліку. Оскільки в Україні бухгалтерський облік ведеться згідно з нормативно-правовими актами, які регламентують як ведення первинних документів, так і складання фінансової звітності, суттєвість не виділяється як окремий принцип бухгалтерського обліку.

Наказом про облікову політику передбачено встановлення порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку основних засобів та щодо переоцінки основних засобів. Для цього необхідно скористатися листом Міністерства фінансів України «Щодо застосування суттєвості в бухгалтерському обліку» [8]. Цим листом встановлено поріг суттєвості для окремих об'єктів активів, зобов'язань і власного капіталу – 5 % від підсумку кожного елемента; переоцінки і зменшення корисності об'єктів обліку – 1 % чистого прибутку або 10 % відхилення залишкової вартості від об'єкта справедливої вартості; визначення подібних активів – різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %.

Необхідно відзначити, що Податковий кодекс України не визначає вимог до суттєвості окремих об'єктів та операцій, а отже, і не впливатиме на облікову політику.

Висновки. Впровадження Податкового кодексу України вносить значні зміни у податковий облік основних засобів. Незважаючи на проголошений урядом курс на повне зближення обліку з метою складання фінансової звітності та податкових декларацій, Податковий кодекс України містить особливості, які впливають на вибір облікових процедур у бухгалтерському обліку. До таких відносяться вартісна границя предметів, що включаються до складу основних засобів, законодавчо встановлені строки корисного використання окремих груп основних засобів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2001. – 512 с.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року № 996-XIV (із змінами і доповненнями) // Бухгалтерія: Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 6–10.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.09.1999 р. № 87 // Бухгалтерія: Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 76–78.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 року № 137 // Бухгалтерія: Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 99–100.
5. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [лист №31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 року]. Доступ з довідково-правової системи ЛІГА: ЗАКОН ПРЕМІУМ 8.1.1 «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2008.
6. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №1–3. – С. 14–354.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Бухгалтерія: Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 101–105.
8. Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» [лист №04230-108 від 29.07.03 р.]. Доступ з довідково-правової системи ЛІГА: ЗАКОН ПРЕМІУМ 8.1.1 «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2008.