

цьому існує імовірність появи помилок, тобто ризик того, що деяка інформація не буде зафіксована в обліку.

Таким чином, слід зазначити, що бухгалтерський облік є одним із важливих постачальників інформації про стан та напрями розвитку підприємства, а тому формує основу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. За результатами дослідження нами сформовані та зазначені об'єктивні та суб'єктивні фактори, що впливають на надійність системи бухгалтерського обліку; подана їх оцінка надійності та визначений ступінь впливу на аудиторський ризик.

ЛІТЕРАТУРА

1. Батуева Д.Д. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функций системы бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Батуева Дарима Дашидондоковна. – М., 2003. – 164 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник] / Бутинець Ф.Ф. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [навчальний посібник] / За ред. М.Д. Корінька. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.
4. Малуґа Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Малуґа Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Мех Я.В. Обліково-аналітична інформація в управлінні внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): [монографія] / Я.В. Мех. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 553 с.
6. Сопко В. Організація і методика проведення аудиту: [навч-практ. посібник] / Сопко В. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
7. Петренко С.М. Особливості формування інформаційного забезпечення процесу внутрішнього аудиту / С.М. Петренко // Торгівля і ринок України: Темат. зб. наук. праць з проблем торгівлі і громадського харчування. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2004. – Вип. 16, Т. 3. – С. 62–69.

УДК 657.42

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК: ЄДНІСТЬ І ПРОТИРІЧЧЯ В КОНТЕКСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Бобко В.В., к.е.н., доцент

Уманський національний університет садівництва

Стаття посвячена розробці научно обґрунтованих рекомендацій по совершенствованию бухгалтерского учета и формированию учетной политики относительно основных средств. В статье выделены различия между категориями “основные фонды” и “основные средства”, а также обоснованы стоимостные критерии средств труда и необходимость приведения бухгалтерского и налогового учета в соответствие с международными стандартами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, основные фонды, основные средства.

The article is devoted to the development of science-based recommendations on the improvement of the accounting and the formation of accounting policy concerning capital assets. The article highlights the difference between concepts of “fixed assets” and “capital assets”, also value criteria of capital assets and the necessity of taking the accounting and taxation in accordance to international standards are grounded

Key words: accounting, accounting policy, fixed assets, capital assets.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки об'єктивна інформація про наявність та оцінку основних засобів є надзвичайно актуальною. Водночас, чинне законодавство із даного спрямування містить протиріччя, які ускладнюють роботу облікового апарату підприємства, та, як результат, створюють передумови для спотворення реального стану активів підприємства, що призводить до втрати корисності для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Фактично, особливості чинного законодавства зобов'язують підприємства вести подвійний облік – бухгалтерський та податковий. Ліквідація розбіжностей між фінансовим та податковим обліком основних засобів не тільки дозволить уникнути зайвих помилок у розрахунках, але й буде сприяти стимулюванню інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання.

Недостатнє розкриття досліджуваних питань в економічній літературі, а також їх практична значущість обумовили вибір теми дослідження. Особливої актуальності набуває дослідження в контексті прийняття нового Податкового кодексу, якій певною мірою змінив правила гри в сфері обліку основних засобів.

Різноманітні аспекти обліку основних засобів є предметом дослідження ряду вчених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Н.Г. Виговської, В.Г. Горелкіна, Н.М. Гуляєвої, І.П. Житньої, М.В. Кужельного, Л.О. Леонової, М.С. Пушкаря, Ю.Д. Чацкіса, В.Г. Швеця, Я.В. Соколова.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку щодо операцій з основними засобами.

Результати дослідження. Прийняття Податкового кодексу України означає зміни існуючих практик та велику роботу по інтеграції бухгалтерського і податкового обліку.

Враховуючи виняткове значення, яке відіграють основні засоби для формування основного капіталу, а також їх вплив на витрати виробництва або обігу, фінансові результати та суму оподаткованого прибутку, вважаємо за доцільне поєднати бухгалтерський облік основних засобів та облік з метою оподаткування, визначити існуючі відмінності сучасних практик обліку.

Існування двох видів обліку є загальноприйнятною світовою практикою. В той час, як визначення та правове поле функціонування поняття “бухгалтерський облік” визначено Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, поняття “податковий облік” не визначено жодним документом. Лише після введення в дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” облік з метою оподаткування став необхідним. Це обумовлено вимогою Закону отримувати показники, розрахунок яких не передбачено проводити за даними фінансового обліку. Тобто, можна зробити висновок, що податковий облік – це облік, який ведеться платниками податку на прибуток з метою одержання показників для розрахунку сум цього податку. Особливо відчутною стала різниця після введення в дію П(С)БО 7, адже правила ведення фінансового обліку змінились і відрізняються від вимог Податкового Кодексу.

При визначенні основних засобів необхідно виходити з того, що вони є частиною активів, тобто ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта основних засобів передують його визнання. Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів. Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби визначені як матеріальні активи, тому повинні відповідати критеріям, властивим всім активам підприємства:

1. Вони повинні контролюватися підприємством у результаті минулих подій.
2. Основні засоби повинні акумулювати в собі майбутню економічну вигоду.
3. Об'єкт основних засобів може бути достовірно оцінений.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції у необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. №92 [3].

До 1 липня 2000 р. класифікація основних засобів в бухгалтерському обліку збігалася з класифікацією основних фондів, що застосовувалась в податкових цілях. Після зазначеної дати ситуація змінилася докорінно і тепер це дві різні класифікації, кожна з яких побудована на своїх принципах.

В бухгалтерському обліку відповідно до нормативно-правових документів України до складу необоротних активів відносять основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи, які включаються до складу активів балансу по розділу I „Необоротні активи”.

В свою чергу, до складу основних засобів належать: інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, тварини, багаторічні насадження та інші основні засоби.

В податковому ж обліку згідно з Податковим Кодексом України основні фонди розподілені на 16 груп:

- група 1 – земельні ділянки;
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої;
- група 4 – машини та обладнання, з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації,

пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень;

- група 5 – транспортні засоби;
- група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- група 7 – тварини;
- група 8 – багаторічні насадження;
- група 9 – інші основні засоби;
- група 10 – бібліотечні фонди;
- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди;
- група 13 – природні ресурси;
- група 14 – інвентарна тара;
- група 15 – предмети прокату;
- група 16 – довгострокові біологічні активи.

Достатньо розгалужена класифікація, на відміну від такої, що викладена була в Законі "Про оподаткування прибутку підприємств", та визначені мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів, на наш погляд, є достатньою мірою позитивним зрушенням на шляху синхронізації бухгалтерського і податкового обліку.

Наступним, не менш важливим аспектом визначення основних засобів є їх диференціація із поняттям «основні фонди», яке використовується в сфері податкового обліку. Важливо те, що Податковий кодекс вже майже не оперує таким поняттям, як "основні фонди", натомість вже чітко розтлумачений термін "основні засоби", що допоможе уникнути помилок при застосуванні означеного терміну.

Л. Сук та П. Сук вважають, що «основні засоби підприємства – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як в сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері» [5, с. 40].

Згідно із П(С)БО7 "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)" [3].

Майже аналогічно цей термін визначений і в МСБО 16, згідно з яким: "основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду або для цілей управління й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більше одного звітного періоду" [6, с. 19].

Водночас, новий Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI визначає основні засоби, як "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 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або 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)" [4].

Попередня інтерпретація терміна, викладена в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», говорить про те, що основні фонди – це «матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним, або моральним зносом» [2].

При порівнянні визначень стає очевидним, що зберігся підхід до даного терміна, а позитивним є чітке визначення межі малоцінності, що варто запозичити і використати на рівні підприємства як у податковому, так і в бухгалтерському обліку.

Отже, "основні фонди" є частиною матеріально-речових елементів виробництва, яка у вигляді засобів праці бере участь у багатьох виробничих циклах, частинами переносить свою вартість на готовий продукт, зберігаючи при цьому в процесі використання свою натуральну форму.

Головним є те, що в податковій інтерпретації залишились акценти на застосування лише у виробничому процесі та чітко визначених вартісних межах.

Огляд існуючого законодавства свідчить про те, що все ще є відмінності між бухгалтерським та податковим обліком, зокрема: визначення основних засобів, їх класифікація, визначення вартості, яка амортизується, оцінка і переоцінка основних засобів, амортизація, компенсація витрат на ремонт основних засобів.

Наприклад, при зарахуванні активу на баланс потрібно віднести його до основних засобів, якщо очікуваний строк корисного використання більший одного року. У податковому обліку, визначаючи вартість основного засобу для цілей амортизації, необхідно точно знати, чи буде використовуватись цей актив один рік і більше. Інакше у випадку вимушеного продажу податкова адміністрація може накласти штраф.

Критерієм для віднесення предметів до основних засобів є, зокрема, вартісна межа. Відповідно до п. 5.2 П(С)БО 7 підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що віднесені до основних засобів. Ця межа встановлюється керівником підприємства і відображається в наказі про облікову політику. Оскільки розмір вартісної межі впливає на об'єкт обкладення податком на прибуток, то визначення її розміру в бухгалтерському обліку є дискусійним питанням і потребує чіткого законодавчого визначення.

Зміна вартісної межі (як у бік збільшення, так і зменшення) є зміною облікової політики і можлива тільки з наступного звітного року.

Податковим обліком нині встановлено вартісну межу малоцінності для необоротних активів на рівні 2500 грн, тому ми вважаємо, що для уникнення значних розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком підприємства доцільно встановлювати межу малоцінності на рівні 2500 грн.

Водночас, проблема висвітлення відмінностей бухгалтерського і податкового обліку основних засобів є актуальною і практично значущою, тим більше, що досвід економічно розвинених країн переконує у доцільності існування обох підсистем обліку, оскільки кожна з них забезпечує вимоги окремих видів звітності – фінансової і податкової, відмінності між якими досить суттєві.

Ці обставини породжують низку проблем при спілкуванні бухгалтерів з представниками контролюючих органів, а також ускладнюють розуміння сторонніми користувачами того, що ж насправді характеризують звітні облікові показники по групах основних засобів. Тому, з метою організаційного забезпечення виконання вимог П(С)БО необхідно розробити галузеві рекомендації щодо класифікації на основі діючих класифікаційних групвань.

Висновки. Отже, сучасними тенденціями обліку в Україні є співіснування бухгалтерського і податкового обліку. Як вже було відзначено, доцільність їх існування є безсумнівною, але, на нашу думку, потрібна їх подальша синхронізація, принаймні в аспекті термінології, адже, наявність схожих термінів, як то "основні засоби" та „основні фонди”, спричинює ускладнення як в плані належності активів, так і при визначенні функціональної ролі та термінів їх експлуатації. Тому ми вважаємо, що узгодження бухгалтерського та податкового обліку не тільки сприятиме оптимізації податкового навантаження, а й зробить облік більш прозорим. Також не можна не відзначити, що це зменшить навантаження на працівників бухгалтерії, підвищить якість їх роботи, а також приведе до економії часу та коштів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий ВРУ 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40.
2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України, прийнятий ВРУ 28.12. 1994 р. № 334\94 – ВР // www.rada.gov.ua
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Наказ МФУ від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями // Бухгалтерія. – 2001. – № 52/2. – С. 43–47.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. – С. 1–10.
5. Сук Л. та Сук П. Облік основних засобів // Бухгалтерія у сільському господарстві. – 2008. – № 3. – С. 40–50.
6. Голов С. Учет основных средств согласно МСБУ // Бухгалтерский учет и аудит. – 1999. – № 4. – С. 19–23.