

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Н. В. Потриваєва, доктор економічних наук, доцент
Миколаївський національний аграрний університет

Розглянуто нормативно-правові особливості обліку основних засобів. Окреслено проблемні аспекти у бухгалтерському та податковому законодавстві, які негативно впливають на ефективність використання основних засобів. Розроблено рекомендації щодо удосконалення обліку основних засобів, які сприятимуть нарощуванню ресурсного потенціалу підприємств, забезпечуючи їх ефективне господарювання.

Ключові слова: основні засоби, законодавство, бухгалтерський облік, податковий облік, вартість, амортизація.

Постановка проблеми. Вивчення сучасного стану нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів в Україні свідчить про гармонізацію бухгалтерського та податкового обліку, максимальне спрощення податкового законодавства тощо. Зокрема, з урахуванням положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до бухгалтерського обліку, а натомість зменшується на суму розрахованої амортизації відповідно до норм Податкового кодексу України (далі ПКУ) [10]. Разом з тим чинна редакція ПКУ містить лише одну відмінність від правил бухгалтерського обліку – встановлення мінімально допустимих строків корисного використання (не змінилися порівняно із попередньою редакцією), які застосовуються в тому випадку, якщо в бухгалтерському обліку встановлено інші строки [8]. Відповідно до п.11 Перехідних положень ПКУ, при розрахунку амортизації основних засобів, відповідно до п.138.3 ст.138 цього Кодексу, їх балансова вартість станом на 1 січня 2015 року має дорівнювати балансовій вартості таких активів за даними податкового обліку, що визначена станом на 31 грудня 2014 року. Позитивним є те, що в податковому обліку дозволено застосовувати ті самі методи

© Потриваєва Н. В., 2015

амортизації, що й в бухгалтерському обліку за винятком виробничого методу. Розділ III ПКУ в новій редакції не містить специфічних правил податкового обліку поточних витрат на утримання, поліпшення та ремонт основних засобів. Відтак, відповідні суми враховуються у складі витрат за правилами бухгалтерського обліку. В разі продажу або ліквідації основних засобів фінансовий результат до оподаткування збільшується на залишкову вартість такого об'єкта, визначену відповідно до П(С)БО, та зменшується на залишкову вартість такого об'єкта, визначену відповідно до правил податкового обліку.

Водночас в існуючих обставинах поліпшення законодавчої бази, яка регулює облік основних засобів, залишився недосконалим методичний супровід постійних нормативно-законодавчих змін в обліку основних засобів, породжуючи безліч питань щодо їх практичного застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження особливостей нормативно-правового регулювання обліку основних засобів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти: Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Грінько А. П., Кужельний М. В., Лінник В. Г., Моссаковський В. Б., Огійчук М. Ф., Пушкар М. С., Сопко В. В., Сук А. К., Янчева Л. М. та інші вчені.

Практична значимість обліку основних засобів, недостатній рівень його дослідження, з погляду багаточисельних змін та доповнень до чинного законодавства, зумовили необхідність написання даної статті та розроблення конкретних заходів щодо вдосконалення досліджуваної ділянки облікової роботи.

Метою дослідження є обґрунтування нормативно-правових особливостей обліку основних засобів за сучасних умов господарювання, виявлення основних проблем обліку основних засобів та формулювання конкретних рекомендацій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективна організація підприємницької діяльності вимагає обов'язкову наявність та належне використання засобів праці. У виробничо-господарській діяльності підприємства використовують засоби праці, які тривало використовуються в процесі виробництва, зберігають початковий зовнішній вигляд, зазнають

поступового зносу і переносять свою вартість на собівартість продукції (витрати обігу) поступово протягом їх нормативного строку корисного використання за встановленими нормами.

Відповідно до П(С)БО 7, основні засоби є матеріальними активами, які підприємство утримує для використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисної експлуатації яких є більшим за рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [9].

До основних засобів з метою оподаткування належать матеріальні активи, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк використання яких становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Надання в минулому широкої свободи підприємствам у визначенні терміну корисного використання активів має серйозний недолік, який полягає у наявності суттєвих розбіжностей і невідповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти в різних господарствах, тому необхідно розробити класифікатор із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів та урахуванням галузевих особливостей [6].

Основні засоби платника податку класифікують у відповідні групи, до яких встановлено мінімально допустимі строки їхньої амортизації. У той же час у фінансовому обліку не встановлено обмежень у термінах амортизації об'єктів. Перелік груп податкового обліку, який наближено до групування в бухгалтерському обліку, наведено у статті 145 ПКУ. Наприклад, транспортні засоби віднесено до групи 5, для яких встановлено мінімальний термін амортизації у 5 років [8]. При цьому платник податку не позбавлений права встановлювати більш тривалий термін експлуатації і, відповідно, амортизації. В останньому варіанті щомісячна сума амортизації зменшується, що призводить до збільшення бази оподаткування.

ПКУ більш чітко регулює строки амортизації, ніж це здійснював Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». Він встановлює мінімальні строки корисного

використання для кожної групи основних засобів, містить цілком логічні рекомендації щодо його визначення, але, на нашу думку, вони також є недостатньо конкретними.

Згідно з П(С)БО 7, ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [9]. Отже, якщо взяти за основу П(С)БО 7, підприємство, придбавши об'єкт основних засобів, перш ніж його експлуатувати повинно вирішити, скільки років підприємство має намір використовувати такий об'єкт за призначенням і за яку суму сподівається продати згодом.

Виходячи з визначення ліквідаційної вартості, її можна розрахувати за формулою:

$$\Lambda = (M * C - B) * (I/100)n,$$

де Λ – ліквідаційна вартість; M – кількість отриманих матеріальних цінностей від ліквідації об'єкта; C – ціна за одиницю отриманих від ліквідації матеріальних цінностей; B – витрати, пов'язані з продажем/ліквідацією; I – середній річний індекс споживчих цін протягом n років; n – кількість років корисного використання об'єкта.

Через складність оцінки активів у майбутньому проблемним питанням є порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів [6].

ПКУ не регулює цього питання, а встановлення мінімального строку корисного використання в певних випадках може навіть створити підприємству проблеми, заважаючи ліквідувати основний засіб, якщо в результаті переоцінки виявиться, що він уже досягнув завчасно своєї ліквідаційної вартості. Як бачимо, проблема розбіжностей у бухгалтерському та податковому обліку, на жаль, нікуди не зникла. Через неузгодженість національних стандартів бухгалтерського обліку й податкового законодавства бухгалтер повинен двічі розраховувати одну й ту саму амортизацію у бухгалтерському обліку і при сплаті податку на прибуток.

З нашої точки зору, ліквідаційну вартість доцільно розраховувати лише для об'єктів, які мають у своєму складі зворотні відходи (металобрухт, відходи дров, відходи будівельних матеріалів тощо) і які, в свою чергу, в подальшому можуть бути визначені активом. Вартість та кількість зворотних матеріалів треба визначати комісійно, станом на момент оприбуткування з урахуванням умов подальшої експлуатації об'єкту у відсотках, не враховувати індекс інфляції та витрати, які неможливо достовірно визначити на момент придбання об'єкту. Перелік умов, визначень та формулу розрахунку ліквідаційної вартості доцільно зазначити та обґрунтувати в наказі (положенні) про облікову політику підприємства.

ПКУ наблизив правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних П(С)БО. Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності. Тобто у податковому та бухгалтерському обліку будуть застосовуватися однакові методи нарахування амортизації. ПКУ також передбачає здійснення переоцінки основних засобів на відміну від діючого законодавства, яке наголошує лише на індексації балансової вартості основних фондів.

Амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується із застосуванням тих самих методів, що рекомендовані в П(С)БО 7 «Основні засоби», крім виробничого, а саме: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного тощо [9]. Водночас ПКУ обмежив використання прискореної амортизації, знижуючи тим самим рівень оподаткування тією частиною прибутку, яка спрямовується не на споживання, а на розвиток підприємства. Це, в свою чергу, призведе до зниження інвестицій, зокрема внутрішнього інвестування в основний капітал, що слугує основою для ефективного розвитку держави.

Законодавчо затверджений порядок амортизації має позбутися недоліків діючої методології, для цього він повинен передбачати скорочення обмежень на застосування прискореної амортизації, дозвіл підприємствам самостійно обирати методи

амортизації та вільно переходити з прискорених методів на прямолінійний у будь-який час.

Очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством, є строком корисного використання основного засобу, що амортизується. При цьому розглядається фізичний знос об'єкта основних засобів, практично не враховуючи його моральний знос, що знижує ефективність використання наявних ресурсів і, відповідно, втрати господарюючим суб'єктом прибутку [6].

Податковий кодекс констатує, що при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати моральний знос, який передбачається. Але це все, що там про нього сказано. Конкретних рекомендацій він не містить. Тому доцільним є розроблення класифікатора із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів з урахуванням галузевих особливостей.

В силу різних економічних та соціальних факторів фінансова звітність підприємств різних країн має свої особливості та відмінності. Інформаційне взаєморозуміння є важливою передумовою успішного розвитку бізнесу, економічної інтеграції країн.

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій. Серед них насамперед слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (**International Accounting Standard Committee – IASC**), створений у 1973 році організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Ця організація є незалежним органом, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В умовах інтеграції України до світової спільноти важливого значення набуває досягнення єдності як економічних термінів, так і понять на міжнародному та внутрішньодержавному рівнях. Задля досягнення відповідності вітчизняних джерел світовим у визначенні терміну «основні засоби» вважаємо за доцільне звернутися до чинного Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 16 «Основні засоби» [4]. Порівняння норм вітчизняного законодавства з міжнародним для наочності представлено у таблиці.

**Порівняння П(С)БО 7 «Основні засоби»
та МСБО 16 «Основні засоби»***

Поняття	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
«основні засоби (фонди)»	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 більше за рік)	Матеріальні активи, які використовуються компанією для виробництва чи поставки товарів (послуг), для здачі в оренду, для адміністративних цілей; і які очікується використовувати більше одного періоду
групи основних засобів (фондів)	Основні засоби поділяють на групи в залежності від видової структури	Не виділяють
«амортизація»	Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання	Розподіл вартості, яка амортизується, активу на розрахований строк його корисної служби
«нарахування амортизації»	За одним із п'яти запропонованих методів, що обирає підприємство	Методи нарахування не вказуються, але передбачено, що обраний метод має застосовуватись послідовно і його зміна повинна бути обґрунтованою
термін нарахування амортизації	Щомісячно	Кожен звітний період

*Джерело: побудовано автором з використанням [4,9]

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», основні засоби є матеріальними активами, які:

а) використовуються компанією для виробництва або поставки товарів та послуг, для здачі в оренду іншим компаніям, або для адміністративних цілей;

б) очікується використовувати протягом більш ніж одного періоду.

Співставивши дане визначення з тим, що пропонує П(С)БО 7 «Основні засоби», ми можемо стверджувати, що має місце повна відповідність національних стандартів міжнародним.

Висновки. Особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів полягають в подальшій гармонізації їх фінансового обліку з податковим, поступово наближаючись до вимог міжнародних стандартів. Основні засоби – один з найважливіших чинників будь-якого виробництва, стан і ефективне використання якого прямо впливає на кінцеві результати господарської діяльності підприємств. Проведення розрахунку ліквідаційної вартості тільки для об'єктів, які мають у своєму складі зворотні відходи і які в подальшому можуть бути визначені активом, сприятиме поліпшенню обліку основних засобів. Методику розрахунку ліквідаційної вартості доцільно зазначити та обґрунтувати в наказі про облікову політику підприємства. Вартість та кількість зворотних матеріалів доцільно визначати комісійно, станом на момент оприбуткування з урахуванням умов подальшої експлуатації об'єкту без урахування індексу інфляції та витрат, які неможливо достовірно визначити на момент придбання об'єкту. Законодавчо затверджений порядок амортизації має передбачати скорочення обмежень на використання прискореної амортизації, а також дозвіл підприємствам на самостійний вибір методів амортизації та вільний перехід з прискорених методів на прямолінійний у будь-який час. Розробка класифікатора із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів з урахуванням галузевих особливостей дозволить посилити контроль за якістю та ефективністю використання основних засобів. Доцільним є уточнення: «основними» засоби праці стають не тільки в результаті їх довговічності, а й тому, що у процесі праці вони використовуються і зношуються поступово, протягом декількох виробничих циклів і частинами переносять свою вартість на вироблений продукт. Таким чином, їх вартість надходить в оборот у кожен момент часу частинами і частинами ж повертається у виробленому продукті даного циклу.

Список використаних джерел:

1. Власюк Г. В. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів / Г. В. Власюк, О. І. Зиміна // Держава та регіони. — 2008. — № 4. — С. 32—36.
2. Замлинський В. А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В. А. Замлинський // Облік і фінанси АПК — 2010. — № 1. — С. 18—23.

3. Зануда А. Податки 2015: новації та колізії [Електронний ресурс] / А. Зануда — Режим доступу : http://www.bbc.co.uk/ukrainian/business/2015/01/150123_taxes_2015_az
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014
5. Муріна Т. С. Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві / Т. С. Муріна // Держава та регіони. — 2009. — № 6. — С. 387—390.
6. Петрова І. В. Удосконалення обліку амортизації основних засобів як складової витрат підприємства / І. В. Петрова // Держава та регіони. — 2009. — № 3. — С. 414—417.
7. Платонова І. А. Проблеми обліку основних засобів в Україні [Електронний ресурс] / І. А. Платонова — Режим доступу : <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini/>
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 із змінами і доповненнями.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
11. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України [Електронний ресурс] : офіційний сайт. — Режим доступу : <http://www.ufpaa.org>
12. Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : всеукраїнська професійна газета. — Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua>

Н. В. Потриваева. Нормативно-правовые особенности и проблемные аспекты учёта основных средств.

Рассмотрены нормативно-правовые особенности учета основных средств. Определены проблемные аспекты в бухгалтерском и налоговом законодательстве, которые негативно влияют на эффективность использования основных средств. Разработаны рекомендации по совершенствованию учета основных средств, которые будут способствовать наращиванию ресурсного потенциала предприятий, обеспечивая их эффективное хозяйствование.

N. V. Potryvaieva. The legal and regulatory features of fixed assets accounting and their problematic aspects.

The legal and regulatory features of fixed assets accounting were considered. The problematic aspects of accounting and tax legislation that have a negative impact on the efficiency of fixed assets were identified. The recommendations for the improvement of asset accounting, which will help to develop the resource potential of enterprises, ensuring their effective management were given.