

## ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЙОГО ПОБУДОВИ

**Анотація.** Досліджуються питання застосування принципів обліку необоротних активів на прикладі підприємств судноремонтної галузі. Пропонується визначення обліку необоротних активів, а також внесення змін до Податкового кодексу України щодо співвідношення правил бухгалтерського обліку з оподаткуванням у контексті гармонізації обліку.

**Ключові слова:** облік, оподаткування, реформування, гармонізація, принципи обліку, необоротні активи, судноремонт.

**Summary.** The accounting principles application of fixed assets on the example of the ship repair industry is studied. The definition of fixed assets accounting, as well as the changes to the Tax Code of Ukraine concerning the correlation of accounting rules to taxation in the context of harmonization, are proposed.

**Key words:** accounting, taxation, reformation harmonization, the principle of accounting, fixed assets, ship repair.

**Постановка проблеми.** Членство України у Всесвітній організації торгівлі, її політична асоціація та економічна інтеграція з Європейським Союзом у рамках стратегії Східного Партнерства вимагають від підприємств надання прозорої, достовірної, якісної інформації зарубіжним інвесторам, тому пріоритетним напрямом вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні є гармонізація її нормативно-правової бази з Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі МСФЗ). Основними нормативно-правовими документами, які регулюють це питання, є «Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій», затверджений 8 листопада 2002 року, та «Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 911-р від 24 жовтня 2007 року. Згідно із вказаними нормативними актами мета розвитку бухгалтерського обліку, застосування й удосконалення Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій визначила напрями вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Важливішими з них є гармонізація з міжнародними стандартами та законодавством Європейського Союзу, гармонізація фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання зі звітністю підприємств держав-членів Європейського Союзу, а також інших країн, що застосовують міжнародні стандарти. Крім того, однією із тенденцій розвитку обліку в Україні є узгодження існуючих вимог оподаткування з вимогами бухгалтерського обліку, що вже частково знайшло відображення в Податковому кодексі України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Система обліку, її концептуальні засади і принципи,

диференціація видів обліку є предметом дослідження багатьох вчених, зокрема Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Н. І. Верхоглядової, С. Ф. Голова, З. В. Задорожного, С. Б. Льїної, Я. Д. Крупки, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, В. В. Сопко, І. Д. Фаріона, В. П. Шило та інших.

**Невирішені раніше частини проблеми.** Незважаючи на наукові розробки, висновки вчених, ще існують нерозв'язані проблеми, які виникають у ході реформування бухгалтерського обліку, зокрема господарських операцій з необоротними активами підприємств: не має належного рівня фінансово-економічного та податкового законодавства, що перешкоджає повному застосуванню принципів і методів бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання, не вдосконалені діючі Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, складні процедури обґрунтування справедливої ціни. Також недосконале та потребує уточнення формування оптимальної моделі взаємозв'язку системи оподаткування з системою бухгалтерського обліку у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України [1], зокрема у питанні узгодженості принципів обліку.

**Мета статті** — за результатами дослідження трактування терміну «бухгалтерський облік» та з урахуванням специфіки використання необоротних активів у судноремонтній галузі надати визначення поняттю «облік необоротних активів», а також провести аналіз принципів обліку в Україні та за кордоном і надати можливі рекомендації щодо узгодження правил бухгалтерського та податкового обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Як зазначають вітчизняні вчені, зокрема М. С. Пушкарь, існує загальна філософська категорія «облік», яка «служить засобом пізнання господарської діяльності за допомогою відображення змін в об'єктах спостереження, але не як механічних актів відображення у свідомості людини, а як складний процес переходу від чуттєвих даних до абстракцій, від одиночного до загального» [2, с. 8].

© О. О. Жарікова, 2012

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року [3, ст. 1, 3] визначає бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації щодо діяльності підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, а його мету — як надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового становища, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства.

Отже, облік необоротних активів — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, обробки й зберігання фактів господарської діяльності, пов'язаних із наявністю й рухом довгострокових активів судноремонтних підприємств у фінансовому, управлінському, податковому і стратегічному секторах обліку для передачі користувачам інформації з метою контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Ведення бухгалтерського обліку необоротних активів та складання фінансової звітності щодо таких об'єктів в Україні здійснюють за принципами, які законодавчо закріплені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року [3, ст. 4] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4, ст. 18]. До них належать обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

У міжнародній та національній практиці бухгалтерського обліку принцип визначають як правило, яким слід керуватися під час вимірювання, оцінки та реєстрації господарських операцій і під час відображення результатів у фінансовій звітності [5, с. 44].

Принципи лежать в основі ведення бухгалтерського обліку, зокрема необоротних активів.

В. В. Сопко правомірно зазначив, що побудова обліку необоротних активів ґрунтується на їх визначенні та економічній класифікації [6, с. 305]. Також доречно буде враховувати й особливості їх використання у господарській діяльності підприємства, оскільки довгостроковим активам, наприклад, основним засобам, на відміну від оборотних активів, зокрема запасів, властиве: використання у виробництві без зміни натуральної форми, ремонтування, консервація, переведення зі складу необоротних активів до оборотних під час продажу, отримання доходу від їх ліквідації у формі матеріалів.

Тому при створенні обліку необоротних активів необхідно враховувати:

1) загальні риси, які властиві довгостроковим активами (строк експлуатації перевищує рік; активи підлягають амортизації);

2) особливості напрямків їх використання (експлуатація, консервація, ремонт, продаж, ліквідація).

Узагальнюючи вищезазначене, бухгалтерський облік необоротних активів підприємств, зокрема судноремонтної галузі, в Україні базується на принципах двоїстості, суттєвості (значущості), обачності, повного розкриття, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

Українські вчені, зокрема В. В. Сопко [6, с. 174–176], до найважливіших загальноприйнятих принципів побудови бухгалтерського обліку додає також принцип доказовості і принцип індивідуалізації та персоналізації господарських операцій на рахунках. В. С. Лень, В. В. Гливенко [7, с. 22] визначають ті принципи, які побічно відображаються у П(С)БО: дата операції, окреме відображення активів та пасивів, прийнятність вхідного балансу, оцінка, відкритість, консолідація. Це свідчить про різноманітність підходів до визначення неосновних принципів бухгалтерського обліку.

Цікава думка С. Ф. Голова щодо побудови теорії багатоцільового бухгалтерського обліку замість традиційної. Дійсно, авторське визначення предмета та об'єкта такої моделі обумовлює застосування принципів обліку, які дозволять системі багатоцільового бухгалтерського обліку бути гнучкою та надавати різноманітні звіти внутрішнім та зовнішнім користувачам. До принципів нової теорії автор відносить: 1) принцип релевантної економічної сукупності; 2) нарахування та/або касовий принцип; 3) превалювання сутності над формою або форми над сутністю; 4) релевантності оцінки; 5) чутливості до ризику; 6) збалансованості грошових та негрошових вимірювачів; 7) своєчасності; 8) послідовності (якщо інше не вказано користувачем); 9) репрезентативності [8, с. 12].

Запропоновані С. Ф. Головим деякі принципи відрізняються від основних діючих правил бухгалтерського обліку, розширюють з урахуванням сучасних умов бізнесу та замінюють їх. Слід зазначити, що в обліку необоротних активів у межах моделі багатоцільового бухгалтерського обліку користувачі зможуть отримати більше інформації у різних формах звітів при застосуванні усіх авторських принципів. Але слід уточнити, що визначення принципу репрезентативності автором замість існуючого принципу повного висвітлення не змінює його суті. Крім того, «репрезентативність» є терміном статистики, тобто має істинне значення у разі застосування у межах цієї дисципліни, та визначає властивість вибірки відбивати характеристики генеральної сукупності, що вивчається [9].

На відміну від законодавчого регулювання ведення бухгалтерського обліку в Україні у Міжна-

родних стандартах фінансової звітності принципи обліку не мають закріплення у єдиному нормативно-правовому акті та їх коло набагато ширше.

За результатами порівняння правил обліку за МСФЗ, GAAP, П(С)БО, ми дійшли висновку, що принципи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні і державах, що застосовують МСФЗ, GAAP, відрізняються у зв'язку з різним ступенем розвитку економіки, швидкістю та масштабами протікання економічних процесів, з урахуванням традиційності при веденні бухгалтерського обліку.

При визначенні бухгалтерського обліку як єдиної бази для різних видів обліку слід зазначити необхідність застосування однакових правил.

При веденні податкового обліку підприємства користуються правилами, встановленими Податковим кодексом України (далі ПКУ) [1, п. 4.1, ст. 4]: 1) загальність оподаткування; 2) рівність усіх платників перед законом, неприпустимість будь-яких проявів податкової дискримінації; 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; 5) фіскальна достатність; 6) соціальна справедливість; 7) економічність оподаткування; 8) нейтральність оподаткування; 9) стабільність; 10) рівномірність та зручність сплати; 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Ці засади не встановлюють принципів ведення податкового обліку. Однак слід відмітити, що відповідно до Меморандуму [10, п. 6] в Україні має бути створена оптимальна модель взаємозв'язку системи оподаткування з системою бухгалтерського обліку. Тому можна зробити висновок, що принципи ведення податкового обліку повинні корелювати з принципами бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що Податковий кодекс є кроком до ув'язки двох видів обліку — бухгалтерського та податкового, відсутність принципів податкового обліку та їх взаємозв'язку з бухгалтерським обліком свідчить про недосконалість нормативно-правового акта.

У зв'язку з тим, що вищезазначені засади, на яких ґрунтується податкове законодавство, не встановлюють принципів ведення податкового обліку, та з метою подальшої гармонізації бухгалтерського та податкового обліку у Податковому кодексі необхідне закріплення принципів бухгалтерського обліку у статті 4 (п. 4.5) у такому кон-

тексті: «Ведення податкового обліку співвідноситься з основними принципами бухгалтерського обліку, затвердженими статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року.

**Висновки.** Враховуючи офіційне визначення поняття «бухгалтерський облік» в Україні, цінні наукові висновки вітчизняних вчених та особливості ведення господарської діяльності судноремонтних підприємств, облік необоротних активів визначаємо як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, обробки і зберігання фактів господарської діяльності, пов'язаних із наявністю і рухом довгострокових активів судноремонтних підприємств у фінансовому, управлінському, податковому і стратегічному секторах обліку для передачі користувачам інформації з цілю контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

1. Застосування принципів бухгалтерського обліку необоротних активів ґрунтується на їх визначенні та економічній класифікації [6, с. 305] і специфіці діяльності підприємства. Тому на судноремонтних підприємствах використовують такі принципи, як двоїстість, суттєвість, обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичну (фактичну) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Їх сутність залежить від визначення предмета та об'єкта обліку і вони можуть бути змінені під впливом МСФЗ, які не обмежують такі принципи і пропонують набагато ширше їх коло.

2. У зв'язку з відсутністю принципів ведення податкового обліку в Україні та подальшою гармонізацією бухгалтерського та податкового обліку пропонуємо внести доповнення до Податкового кодексу України (стаття 4 пункт 4.5) у такому контексті: «Ведення податкового обліку співвідноситься з основними принципами бухгалтерського обліку, затвердженими статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року.

Важливе значення розглянутої теми потребує подальших досліджень питань організації та методики обліку необоротних активів, зокрема основних засобів з урахуванням специфіки їх використання на судноремонтних підприємствах.

### Література

1. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. зі змін. [Електронний ресурс] / Управління комп'ютеризованих систем Апарату Верховної Ради України // Офіційний сайт Верховної Ради України. — К., 2010. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.

2. Сучасні проблеми обліку : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. — Тернопіль : ТНЕУ, 2010. — 268 с.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. в № 3332-VI від ред. 12.05.2011 р. [Електронний ресурс] / Управління комп'ютеризованих систем Апарату Верховної Ради України // Офіційний сайт Верховної Ради України. — К., 1999. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&ed=20120101>.
4. Загальні вимоги до фінансової звітності : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. в ред. від 04.07.2011 р. зі змін. та допов. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру «ЛІГА ЗАКОН». — К., 1999. — Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/an/20/REG3684.html#20](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/20/REG3684.html#20).
5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Х. : Фактор, 2008. — 1008 с.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В. В. Сопко. — [3-тє вид., перероб. і доп.], — К. : КНЕУ, 2000. — 578 с.
7. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. — [3-тє вид.]. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 608 с.
8. Голов С. Теорія багатоцелевого бухгалтерського учета / С. Голов // Бухгалтерський учет и аудит. — 2011. — № 4. — С. 3–12.
9. В словаре. Твое слово в истории [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://vslovare.ru/slovo/representativnost>.
10. Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій, затверджений Міністерством фінансів України, Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Національним банком України, Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України, Спілкою підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України, Радою підприємців України, Українським союзом промисловців і підприємців, Координаційно-експертним центром об'єднань підприємців України від 08.11.2002 р. [Електронний ресурс] / Управління комп'ютеризованих систем Апарату Верховної Ради України // Офіційний сайт Верховної Ради України. — К., 2002. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0001201-02>.