

Т. А. Бурова,
д. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та економічного аналізу,
Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

WAYS OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING FIXED ASSETS

У статті проаналізовано стан діючих нормативних документів по обліку необоротних активів, розроблені напрями удосконалення класифікації і оцінки основних засобів на підприємстві шляхом гармонізації бухгалтерського і податкового обліку.

The paper analyzes the existing regulations on accounting of fixed assets developed areas of improving the classification and evaluation assets on an enterprise through the harmonization of accounting and taxation.

Ключові слова: необоротні активи, оцінка, класифікація основних засобів, положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

ВСТУП

З 1 січня 2011 р. вступив у силу Податковий кодекс України ("Голос України", 2010, 12, 04.12.2010 № 229-230) (далі ПКУ), який змінив загальні принципи і відношення, що виникають в сфері визнання податків і зборів та порядок їх адміністрування, склад основних засобів, методів їх амортизації. Однак теоретична база для формування концептуальних основ обліку необоротних активів має все ще недостатній ступінь вивчення. Проблеми ведення бухгалтерського і податкового обліку основних засобів на підприємстві виникали ще з набуттям чинності Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" з 1 липня 1997 року і Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в Україні № 7 "Основні засоби" з 1 липня 2000 року.

СТАН ДОСЛІДЖЕННЯ

У своїх роботах питання організації бухгалтерського і податкового обліку необоротних активів розглядали такі вчені як С.В. Бобрівець, Ф.Ф. Бутинець, Е.К. Ковальчук, М.Н. Коцупатрий, А.С. Малишкін, С.М. Новіков, В.М. Панасюк та інші. Проте, незважаючи на значний обсяг накопичених у даній сфері знань, більшість розроблених систем ведення обліку не враховують галузевих особливостей діяльності підприємства.

МЕТА

Мета статті — удосконалення бухгалтерського і податкового обліку основних засобів шляхом гармонізації за класифікаційними ознаками та їх оцінки.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7, затвердженого наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92 [1], основні засоби — це матеріальні активи, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року).

До особливостей ведення бухгалтерського обліку основних засобів відноситься їх відображення в балансі підприємства, тобто якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

— існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу;

— його собівартість може бути достовірно оцінена.

Водночас слід пам'ятати, що міжнародні стандарти обліку не застосовуються до несуттєвих статей (сум).

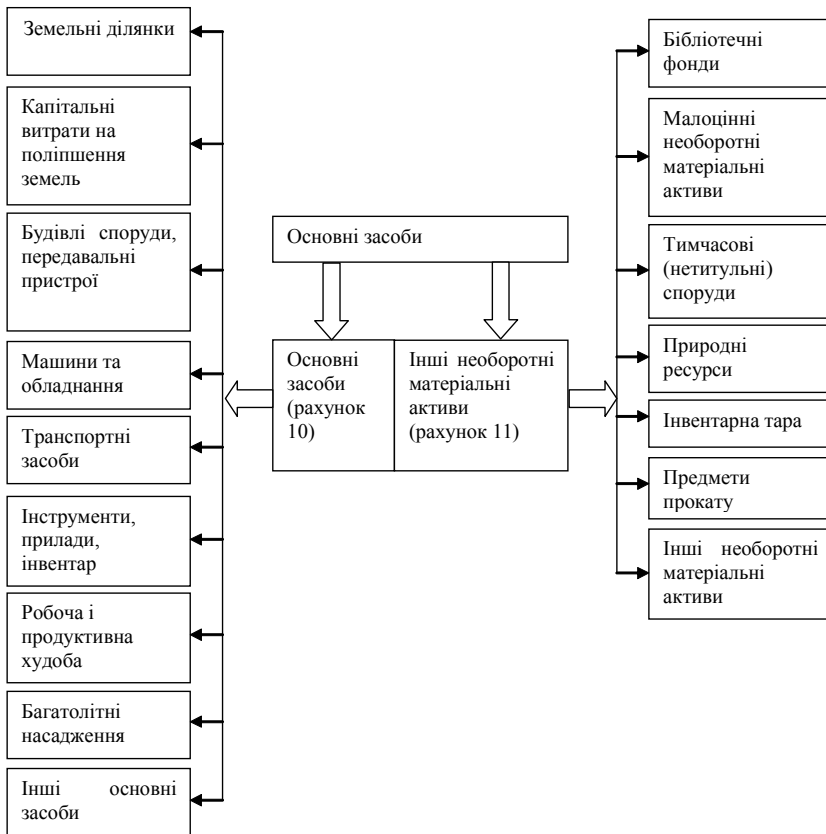


Рис. 1. Класифікація основних засобів

щодо межі суттєвості вартості для підприємства приймає його керівництво.

Згідно пункту 5 П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються згідно з рис. 1. Таким чином найменування груп основних засобів відповідають найменуванню рахунків, передбачених для їхнього обліку Інструкцією № 291 до діючого плану рахунків: 10 — "Основні засоби", 11 — "Інші необоротні матеріальні активи".

Однак у виробничій діяльності підприємств облік основних засобів ведеться, як правило, відповідно до вимог податкового обліку в розрізі 16—17 груп, для яких Податковим кодексом України, зі змінами і доповненнями, передбачені різні методи амортизації.

Разом з тим у бухгалтерському обліку, згідно з діючим Планом рахунків і П(С)БО 7 "Основні засоби", передбачена класифікація основних засобів у розрізі десяти груп-субрахунків.

Крім того, податковий облік не передбачає ведення пооб'єктних аналітичних даних. За таких умов виникає необхідність зіставлення даних пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів групи податкового обліку з даними бухгалтерського обліку. Тому пооб'єктний аналітичний облік усіх об'єктів основних засобів доцільно вести на субрахунках бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків.

Таким чином, виникає необхідність розробки тотожності груп основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку, які б об'єднали об'єкти, ідентичні за тех-

Через це в Міжнародних стандартах фінансової звітності не зустрічається поняття "малоцінні та швидкозношувані предмети".

Об'єкти, які відповідають визначенню основних засобів, але мають незначну вартість, звичайно списують на витрати в момент їх придбання. При цьому рішення

ектний аналітичний облік усіх об'єктів основних засобів доцільно вести на субрахунках бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків.

Таким чином, виникає необхідність розробки тотожності груп основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку, які б об'єднали об'єкти, ідентичні за тех-

Таблиця 1. Групування основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку

Бухгалтерський облік	Податковий облік
100 «Інвестиційна нерухомість»	-
101 «Земельні ділянки»	група 1 «Земельні ділянки»
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	група 2 «Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом»
103 «Будівлі та споруди»	група 3 «Будівлі. Споруди. Передавальні пристрої»
104 «Машини та обладнання»	група 4 «Машини та обладнання», в т.ч. електронно-обчислювальні машини, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень
105 «Транспортні засоби»	група 5 «Транспортні засоби»
106 «Інструменти, прилади, інвентар»	група 6 «Інструменти, прилади, інвентар (меблі)»
107 «Тварини»	група 7 «Тварини»
108 «Багаторічні насадження»	група 8 «Багаторічні насадження»
109 «Інші основні засоби»	група 9 «Інші основні засоби»
111 «Бібліотечні фонди»	група 10 «Бібліотечні фонди»
112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	група 11 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»	група 12 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
114 «Природні ресурси»	група 13 «Природні ресурси»
115 «Інвентарна тара»	група 14 «Інвентарна тара»
116 «Предмети прокату»	група 15 «Предмети прокату»
117 «Інші необоротні матеріальні активи»	група 16 «Довгострокові біологічні активи»

нічними характеристиками, датами їх придбання, умовами і періодом експлуатації. І незважаючи на деякі розбіжності податкового і бухгалтерського обліку основних засобів (переоцінки, застосування різних вимог до нарахування амортизації та ін.), доцільно використовувати дані бухгалтерського обліку для звіряння точності ведення податкового, що дозволить реально складати не тільки фінансову, а й податкову звітність.

Останнім часом в економічній літературі, на семінарах наукових і практичних працівників розглядаються питання контролю групування основних засобів. Нами запропоновано об'єднану класифікацію основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку, наведену в табл. 1.

Одним із складних питань організації обліку є оцінка основних засобів. Так, П(С)БО 7 "Основні засоби" передбачає оцінку засобів за справедливою (ринковою) вартістю, що обумовлює істотні зміни порядку нарахування їхнього зносу. За П(С)БО 7 їх дооцінку чи уцінку варто здійснювати в залежності від стану об'єктів і кон'юнктури ринку. А результати переоцінок, здійснених відповідно до П(С)БО 7, необхідно відображати відповідно до цього Положення, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки відноситься на витрати, крім випадків уцінки раніше дооцінених об'єктів.

Однак у діючих нормативних документах відсутнє чітке поняття "справедлива вартість". Як показує досвід, кожне підприємство встановлює свої критерії справедливої вартості. У П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" визначено: "Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами" [2]. Однак таке визначення для практичного використання не досить конкретне і вимагає додаткових роз'яснень. У визначенні термінів Положення 7 було б доцільно навести значення термінів "залишкова вартість об'єктів", "справедлива вартість об'єктів". Введення цих термінів підсилює б практичну цінність цього нормативного документа.

Переоцінка основних засобів проводиться досить регулярно для того, щоб балансова вартість істотно не відрізнялася від їх справедливої вартості на дату балансу. Відповідно до п. 16 П(С)БО 7 підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш ніж на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У випадку переоцінки основних засобів на ту ж дату необхідно зробити переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів (об'єктів, однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання), до якої відноситься даний об'єкт. Справедлива (реальна) вартість об'єкта основних засобів може бути визначена різними способами. Найбільш точною є експертна оцінка, зроблена за допомогою професійних оцінювачів. Однак вона можлива лише у відношенні тих об'єктів основних засобів, для яких існує активний ринок (об'єкти нерухомості, транспорт). Крім того, проведення експертної оцінки професіоналами — досить дорога послуга, і для багатьох підприємств це серйозна перешкода. Тому найбільш реальною варто вважати оцінку об'єктів основних засобів на підставі даних про ринкову вартість аналогічних об'єктів, що

відстежується і формується комісією, створеною на підприємстві для цих цілей. Для переоцінки об'єкта основних засобів необхідно знати індекс переоцінки. Він визначається за формулою:

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}}$$

Якщо цей показник більше 1,1, то потрібна дооцінка об'єкта основних засобів, якщо індекс переоцінки менше 0,9, — уцінка. Крім переоціненої вартості самого об'єкта основних засобів повинна бути визначена також переоцінена сума зносу, нарахована по цьому об'єкту. Зазначені величини обчислюються за наступними формулами:

$$\text{Переоцінена вартість} = \\ = \text{Первісна вартість} \times \text{Індекс переоцінки};$$

$$\text{Переоцінена вартість амортизації} = \\ = \text{Сума нарахованого зносу} \times \text{Індекс переоцінки}.$$

Відомості про зміни первісної вартості і суми зносу основних засобів заносяться в реєстри аналітичного обліку. Оскільки в типових формах первинного обліку основних засобів поки не передбачені графи, необхідні для відображення даних про переоцінку, на підприємстві можуть бути самостійно розроблені реєстри аналітичного обліку. Основне правило переоцінки — сума дооцінки залишкової вартості об'єкта засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат поточного періоду. Однак з цього правила є такі винятки:

1) якщо сума попередніх уцінок перевищує суму попередніх дооцінок, то при черговій дооцінці об'єкта зазначене перевищення включається до складу доходів звітного періоду, а між сумою чергової (останньої) дооцінки і цим перевищенням відображається у складі іншого додаткового капіталу;

2) якщо сума попередніх дооцінок перевищує суму попередній уцінок, то при черговій уцінці зазначене перевищення направляється на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця між сумою чергової (останньої) уцінки і цим перевищенням відображається у складі витрат звітного періоду.

При вибутті раніше переоцінених об'єктів основних засобів перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок та залишкова вартість цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку. При цьому необхідно одночасно зменшити додатковий капітал.

ВИСНОВКИ

Удосконалення класифікації і оцінки основних засобів шляхом гармонізації бухгалтерського і податкового обліку буде сприяти їх об'єднанню, дозволить підсилити контрольні-аналітичні функції обліку, збільшити швидкість обробки економічної інформації, необхідної для оперативного управління підприємством, складання фінансової та податкової звітності

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку / Уклад. В.Кузнєцов. — Х.: Фактор, 2009. — 416 с. *Стаття надійшла до редакції 16.01.2013 р.*