

УДК 657.1

І. Я. Максименко,
к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя
О. П. Зоря,
к. с. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя
Є. О. Березін,
магістрант 6 курсу,
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

I. Maksymenko,
cand. sc. (econ.), assistant professor of department
of "Accounting and taxation" Zaporozhye National Technical University, Zaporizhzhya
O. Zorya,
cand. soc. (sociol), assistant professor of department
of "Accounting and taxation" Zaporozhye National Technical University, Zaporizhzhya
Ye. Berezin,
master, the 6th course,
Zaporizhzhya National Technical University, Zaporizhzhya

FEATURES OF DETERMINATION OF MAIN PROPERTIES IN BUSINESS MANAGEMENT: ACCOUNTABILITY AND TAXATION ASPECTS

Досліджено особливості визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку.
Проведено порівняльний аналіз критеріїв визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку.
Наголошено, що податковий облік цих активів регулює, зокрема, ст. 138 Податкового кодексу України, а бухгалтерський — "Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Доведено, що визначення поняття основних засобів у бухгалтерському обліку є набагато ширшим.

The features of recognition of fixed assets in accounting and tax accounting are investigated.
A comparative analysis of the criteria for recognition of fixed assets in accounting and tax accounting is carried out.
It is emphasized that the tax accounting of these assets is regulated, in particular, by Art. 138 of the Tax Code of Ukraine, and accounting — "Regulations (standard) of accounting 7" Fixed assets".
It is proved that the definition of the concept of fixed assets in accounting is much wider.

Ключові слова: активи, основні засоби, Податковий кодекс, платник податку, облік, управління.
Key words: assets, fixed assets, tax code, tax payer, accounting, management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Відмінності між бухгалтерським і податковим законодавством є головною проблемою обліку основних засобів.

Методологічні засади бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів регламентується П(С)БО 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями. Податковий облік основних засобів здійснюється у відповідності

Таблиця 1. Критерії визнання ОЗ у бухгалтерському та податковому обліку

бухгалтерське визначення ОЗ	податкове визначення ОЗ
контрольованість	очікуваний строк корисного використання (експлуатації)
можливість достовірної оцінки	господарська спрямованість активів
матеріальність	матеріальність
призначення	вартість об'єкта повинна перевищувати 6000 грн
строк корисного використання (експлуатації)	
отримання в майбутньому економічних вигід від використання такого активу	
критерій малоцінності	

Джерело: складено авторами згідно із П(С)БО 7 та ПКУ.

з Податковим кодексом України, затвердженим наказом від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.

Отже, ефективність управління діяльністю підприємства залежить від правильної організації, обґрунтованості й достовірності інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку та звітності. Тому для підприємств залізничного питання гармонізації обліку є досить актуальним, враховуючи специфіку їх діяльності та ринкові трансформації в галузі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням обліку основних засобів присвячено цілу низку праць вітчизняних науковців, серед яких слід відзначити Ю.Д. Чацкіс, Є.С. Гейєр, О.А. Наумчук, І.О. Власова та інші.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідити основні аспекти визнання основних засобів, формування їх первісної вартості, класифікації та подальших витрат, що виникають у процесі експлуатації в бухгалтерському та податковому обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Бухгалтерський облік ведеться з метою складання фінансової звітності, яка повинна надавати користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансове становище і результати діяльності підприємства згідно зі ст. 3 Закону про бухоблік. Податковий облік ведеться з метою визначення оподаткованого прибутку та суми податку з нього. Як бачимо, ці дві мети абсолютно різні та жодним чином не пов'язані між собою. Тому очевидним є той факт, що правила того й іншого обліку різнитимуться.

"Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експ-

луатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)".

У доповненні до цього п. 6 П(С)БО 7 визначає: об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та його вартість може бути достовірно визначена.

Окрім того, тут варто згадати ще одну умову для визнання в бухобліку основних засобів (далі ОЗ), а саме — підконтрольність. Адже згідно з п. 3 НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", активи — це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Згідно з пп. 14.1.138 ПКУ, "основні засоби — 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 6000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)".

Так, підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигід від його використання та здатності обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до таких економічних благ. Як правило, контроль супроводжується наявністю права власності.

Отже, із зазначених норм наведемо критерії для визнання ОЗ в бухгалтерському та податковому обліку в таблиці 1.

Витрати, що визначають первинну вартість об'єкта ОЗ	
→	суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)
→	реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт ОЗ
→	суми ввізного мита
→	суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) ОЗ (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
→	витрати зі страхування ризиків доставки ОЗ
→	витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження ОЗ
→	інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

Рис. 1. Витрати, що визначають первинну вартість об'єкта ОЗ

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7, одиницею обліку ОЗ є об'єкт основних засобів.

Об'єкт ОЗ — це:

— закінчений пристрій з усіма пристосовуваннями та приладдям до нього;

— конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

— відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового чи різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосовування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу лише в складі комплексу, а не самостійно;

— інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою.

Таке визначення наведено в п. 4 П(С)БО 7. Окрім нього, там також зазначено: якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин може визнаватися в бухгалтерії як окремий об'єкт основних засобів.

Згідно з п. 7 П(С)БО 7, придбані створені ОЗ зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю.

Первинна вартість — це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Справедлива вартість — це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Первинна вартість об'єкта ОЗ складається з витрат наведених на рисунку 1.

У разі якщо матеріальний актив відповідає всім переліченим вище критеріям, окрім вартісного (його первинна вартість не перевищує 6000 грн), підприємство має справу не з податковим ОЗ, а з МНМА. З точки зору класифікації необоротних активів, наведеної в ПКУ, це інший необоротний матеріальний актив (пп. 138.3.4 ПКУ).

Якщо виходити з назви п. 138.3 ПКУ, який прописує податкові правила амортизації, то ним встановлено порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів.

У пп. 138.3.1 ПКУ зазначено: розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до П(С)БО чи МСФЗ з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 ПКУ.

Отже, ми дійшли такого висновку: усі "податкові" МНМА (необоротні матеріальні активи, призначені для використання в господарності та з вартістю не більш ніж 6000 грн) у бухгалтерії класифікуються як повноцінні ОЗ (якщо в бухгалтерії вартісний критерій по віднесенню до МНМА збігається з податковим, вони опиняться на субрахунку 112). Відповідно, до них застосовують положення П(С)БО 7.

Визначення ОЗ (пп. 14.1.138 ПКУ) спеціальним застереженням виводить із цієї категорії:

- землю;
- незавершені капітальні інвестиції;
- автомобільні дороги загального користування;
- бібліотечні й архівні фонди;
- матеріальні активи, вартість яких не перевищує 6000 грн;

- невиробничі ОЗ;
- нематеріальні активи.

Такі активи за жодних обставин не можуть вважатися податковими ОЗ.

У бухобліку ж із переліченого до ОЗ не потрапляють лише незавершені капітальні інвестиції.

Капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи вважають витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у т.ч. необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, й устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством (п. 4 П(С)БО 7).

А от земля в бухобліку, хоча й вважається ОЗ, проте її вартість не амортизують так, як і вартість природних ресурсів (п. 22 П(С)БО 7).

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ЦЬОМУ НАПРЯМІ

Таким чином, придбаний актив відповідає всім окресленим вище критеріям (матеріальність, очікуваний строк корисного використання, госпдіяльна спрямованість, вартісний критерій) і не належить до винятків, він потрапляє до податкових ОЗ.

Крім того, цей об'єкт буде класифіковано як ОЗ і в бухгалтерському обліку, адже бухоблікове визначення цього поняття ширше. Усе це означає, що податковий облік цих активів регулює, зокрема, ст. 138 ПКУ, а бухгалтерський — П(С)БО 7.

Література:

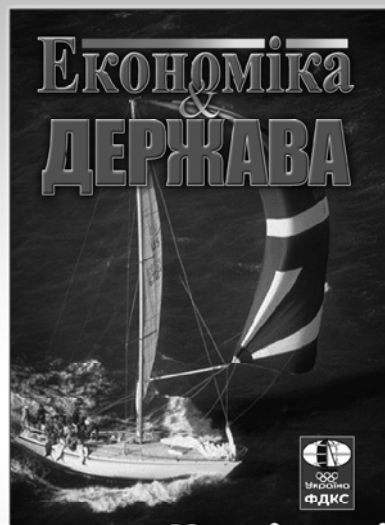
1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями).
2. Наказ Міністерства Фінансів України 27 квітня 2000 р. № 92 "Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".
3. Наказ Міністерства Фінансів України 30 вересня 2003 р. № 561 "Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів".
4. Максименко І.Я. Особливості обліку переоцінки основних засобів підприємства / І.Я. Максименко, П.Б. Черевко // International Scientific Conference economy and society: Modern foundation For human development, Part 2, October 31, 2016. Liipzig, Germany: Baltija Publishing. — С. 169—171.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 4 October 2017).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 7 "Property, plant and equipment", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 4 October 2017).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Methodological recommendations on the accounting of fixed assets", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html (Accessed 4 October 2017).
4. Maksymenko, I.Y. (2015), "Features of accounting for revaluation of fixed assets of the enterprise", International Scientific Conference economy and society: Modern foundation For human development, vol. 2, Liipzig, Germany, October 31, pp. 169—171.

Стаття надійшла до редакції 09.10.2017 р.

Науково-практичний журнал «ЕКОНОМІКА ТА ДЕРЖАВА»



Передплатний індекс: 01751

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ

www.economy.in.ua

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73