

реалізується здатність створювати вартість готової продукції. Процес створення вартості готової продукції в обліку розраховується з використанням норм амортизації. Даний аспект є фактором формування попиту на них на ринку. З юридичної точки зору виробничі основні засоби є сукупністю прав власності на об'єкти необоротних матеріальних активів. Даний аспект є одним із основоположних в процесі отримання права власності на об'єкти основних засобів.

З облікової точки зору виробничі основні засоби – це об'єкти облікового відображення, що відповідають ряду критеріїв їх функціонального призначення мають вартісну та кількісну оцінку і інформація про які є необхідною при прийнятті рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами бухгалтерської інформації. Функціональне призначення будівель полягає у створенні необхідних умов праці за допомогою розміщення в них основних, допоміжних та обслуговуючих виробництв, лабораторій тощо. Споруди є інженерно-будівельними об'єктами, призначеними для здійснення технічних або технологічних функцій, пов'язаних з виробництвом (насосні станції, тунелі, мости, очисні споруди, естакади тощо). Машини та обладнання призначені для виробництва, використовуються безпосередньо для роботи з предметами праці, також це можуть бути пристрої, призначені для вимірювання та регулювання параметрів виробничого процесу тощо. Транспортні засоби призначені для транспортування вантажів та людей у межах підприємства та поза ним. Функціональне призначення основного засобу є умовою його відображення на відповідних рахунках 1-го класу в обліку.

УДК 657

Гудзь Н.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ

Введення в дію Податкового кодексу України суттєво вплинуло на організацію бухгалтерського обліку основних засобів.

По-перше, у Податковому кодексі з'явилося поняття основні засоби замість основних фондів. Хоча, аналізуючи визначення у ПС(Б)О 7 «Основні засоби» та у Податковому кодексі (ПКУ), можна зауважити, що об'єднує їх лише очікуваний строк корисного використання (експлуатації).

Існує також незначна відмінність щодо встановлення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів. ПКУ встановлено мінімально допустимі строки корисного використання, в той час, як П(С)БО 7

жодних обмежень щодо даних строків не передбачено.

Відповідно до ПКУ до основних засобів відносяться лише ті цінності, які призначені для використання у власній господарській діяльності та вартість яких перевищує 2500 гривень. При цьому, під господарською діяльністю слід розуміти будь-яку діяльність суб'єкта господарювання, спрямовану на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах. При цьому, якщо в бухгалтерському обліку підприємство має право самостійно встановлювати вартісний критерій віднесення об'єкта до основних засобів, то в податковому обліку такого не передбачено.

ПКУ передбачена класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, як і в бухгалтерському обліку, на 16 груп замість 4, які були раніше. Проте така класифікація має ряд недоліків.

Перш за все, вона містить об'єкти, які взагалі не амортизуються в податковому обліку, такі як земельні ділянки та природні ресурси.

Значна частина об'єктів, які традиційно належали до основних засобів (стільникові телефони, комп'ютери та ноутбуки, принтери, сканери та ін.) тепер будуть належати до малоцінних необоротних активів, і амортизуватися не будуть. Наприклад, інвентарна тара (група 14), на наш погляд, не заслуговує бути виділеною в окрему групу, а предмети прокату (група 15) можуть містити настільки різноманітні об'єкти, що не зрозуміло взагалі, як їх можна віднести до однієї групи з мінімально допустимим строком корисного використання не менше 5 років. Усі зазначені недоліки створюють зайву плутанину, ускладнюють і без того непростий процес ідентифікації основних засобів у податковому обліку. Доцільно було б попередньо структурувати основні засоби в бухгалтерському обліку, наприклад, винісши на окремий рахунок ті основні засоби, які не підлягають амортизації у податковому обліку, а потім вже переносити ці оптимізовані норми у Податковий Кодекс.

У податковому обліку немає окремої групи для інвестиційної нерухомості. Відповідно, нерухомість, відображену в бухгалтерському обліку на субрахунок 100, залежно від її виду буде відображено або в групі 1, або в групі 3.

Податковий кодекс України не ліквідував одну з найістотніших відмінностей між бухгалтерським і податковим обліком – підхід до визначення об'єкта амортизації. Згідно з П(С)БО 7 «об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується». У Податковому кодексі України амортизація - це витрати на виготовлення, придбання та поліпшення необоротних активів.

Значення поняття «витрати» в податковому законодавстві відрізняється від його бухгалтерського трактування. Це призводить до того, що не всі бухгалтерські витрати є податковими витратами, адже Податковий кодекс містить численні «витратні» обмеження та висуває жорсткі вимоги до документального підтвердження витрат.

У економічній літературі не припиняються дискусії з питань економічної

сутності ремонтних робіт. П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає витрати на ремонт, модернізацію, реконструкцію, добудову, дообладнання основних засобів поділяти на групи:

1) витрати на поліпшення основних засобів, у результаті здійснення яких економічні вигоди, що первинно очікуються від використання об'єкту, зростають. До таких поліпшень відносяться модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Згідно з П(С)БО 7 витрати на проведення таких заходів збільшують первісну вартість основних засобів.

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигід його використання, згідно П(С)БО 7 відносяться до витрат звітного періоду і обліковуються на відповідних рахунках витрат.

Щодо обліку витрат на ремонти, то в цілому, у податковому обліку залишився старий підхід. Тобто, витрати на підтримку об'єктів основних засобів у робочому стані (поточний та капітальний ремонти), як і раніше, відображаються за одними загальними правилами. Так, “ремонтний” ліміт визначається як 10% від сукупної балансової (тобто залишкової) вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року.

Такий підхід обумовлює наявність податкових різниць в сумі амортизаційних відрахувань, а також відхилення у визначенні вартості основних засобів.

Отже, можна стверджувати, що введення в Податковий кодекс окремих методологічно важливих моментів з П(С)БО щодо обліку основних засобів сприяло гармонізації бухгалтерського обліку на підприємстві. Проте залишається ще багато неузгодженостей при відображенні в обліку основних засобів між податковими та мінфінівськими вимогами.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288>.

2. Податковий кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/nk/spisok3> [Розділ 3. Податок на прибуток підприємств].