

**БУХГАЛТЕРСЬКЕ ТА ПОДАТКОВЕ ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЕЛЕМЕНТ ЙОГО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

В даному рукописі висвітлено особливості відображення в обліковій політиці суб'єктів господарювання основних положень щодо визнання основних засобів (ОЗ) в контексті змін у податковому законодавстві. Розкрито теоретичні підходи розвитку визнання ОЗ та їх оцінки в теорії бухгалтерського обліку в контексті євроінтеграції.

Ключові слова: облікова політика, положення бухгалтерського обліку, основний засіб, податкове законодавство, вартісна межа, первісна вартість.

GUMENYUK A. F.
Khmelnitsky National University**ACCOUNTING AND TAX RECOGNITION OF ENTERPRISE AS THE MAIN
ELEMENT OF ITS ACCOUNTING POLICIES**

The purpose of this study is to reveal the nature and characteristics of evaluation of fixed assets in accounting theory, outline the criteria for recognition in accordance with international practice and provide guidance on the approach of accounting and tax regulations in terms of recognition. In this manuscript the peculiarities reflected in accounting policy undertakings key provisions for the recognition of fixed assets in the context of changes in tax legislation. The theoretical approaches of health care and their recognition scores in accounting theory in the context of European integration. Researched the term "recognition" in international accounting practice. The questions of recognition of fixed assets by various scholars. Studied practical aspects of recognition of fixed assets of the company and reflect the recognition of fixed assets in the order of accounting policies. Since the position of Accounting "Fixed Assets" cost criteria are not fixed, then we have to simplify the accounting aspects of the recommended amendments to the provisions of Accounting "Fixed Assets", which specify a limit value for the fixed assets of six thousand.

Keywords: accounting policies of the enterprise, the provision of accounting, the main means of tax laws, cost limit initial value.

Вступ. Сучасний національний бухгалтерський облік як індикатор змін розвитку економіки України, що пов'язано з наближенням до міжнародних стандартів, з оптимізацією бухгалтерського та податкового обліку, є інертною системою, яка всесторонньо досліджується науковими колами у всі часи. У світлі цих змін спостерігається активне прагнення суб'єктів господарювання організувати таку систему обліку, яка б найбільше відповідала викликам нинішніх законодавчих змін та ефективно давала можливість обліковцям охоплювати усі облікові процеси. Завжди одним із найскладніших елементів облікової політики були основні засоби.

Першочерговою при веденні бухгалтерського обліку ОЗ існує необхідність визнання активу як об'єкта основних засобів, а також відповідного їх оцінювання. Тому наукові кола формують своє бачення того, якими повинні бути критерії визнання та методи оцінки ОЗ як об'єктів обліку.

Вивченням проблеми визначення і визнання об'єктів обліку займається багато вчених, зокрема Бутинець Ф., Сопко В., Ткаченко Н., Голов С., Костюченко В., Пушкар М., Кулікова Л. та ін.

Постановка задачі. Мета даного дослідження полягає у тому, щоб розкрити сутність та особливості розвитку оцінки та визнання об'єктів ОЗ в теорії бухгалтерського обліку, а також на основі використання положень чинної нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку ОЗ та згідно з положеннями податкового законодавства висвітлити особливості визнання ОЗ в обліковій політиці підприємства.

Результати дослідження. На сьогодні у різних країнах світу існують різні підходи до визначення і розподілу активів, зокрема основного капіталу, основних засобів. Так, в Швейцарії, до групи основних засобів відносять усі необоротні засоби; в Німеччині розрізняють як основний капітал, так і фінансові активи, в Єгипті – основні засоби, нематеріальні активи та природні багатства, в Чехії до основних засобів (матеріальне інвестиційне майно) належать земельні ділянки, будівлі, приміщення та споруди, машини, прилади, транспортні засоби та інвентар, рослинні комплекси довгострокового покрову, основне стадо та робоча худоба, інше матеріальне інвестиційне майно.

Нормативно-правова база України дає тлумачення ОЗ в різних законодавчих джерелах. Методологічною основою формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби подано в П(С)БО 7 "Основні засоби", норми якого поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ). Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби", ОЗ – матеріальні активи, які підприємство/установа 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 (експлуатації) яких більше

одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік [3]).

Законодавча база визначає під об'єктом ОЗ закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частини такого активу, що контролюється підприємством; незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи [3].

Відповідно до п.14.1.138 ПКУ зі змінами та доповненнями [1; 2], ОЗ – 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 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Важливою передумовою правильної організації бухгалтерського обліку основних засобів є науково обгрунтоване їх визнання, правильна класифікація та достовірна оцінка. Під терміном „визнання” у міжнародній бухгалтерській практиці, зокрема у параграфі 82-83 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, яка лежить в основі усіх Міжнародних стандартів, мається на увазі процес включення до балансу або до звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента та задовольняє критерії визнання. Тобто існує ймовірність надходження до підприємства або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди. А також суть даного терміну передбачає словесний опис статті та грошову суму із включенням цієї суми до підсумків балансу й звіту про прибутки та збитки.

Під час прийняття рішення щодо визнання ОЗ необхідно, по-перше, знати чи є досліджувані об'єкти ОЗ та визначити їх кількість, тобто яка їх кількість відображається в обліку. При цьому окреслюється ціла низка критеріїв, які використовують при вирішенні питання про включення активу до ОЗ. Ще наприкінці 19 ст. у судовій практиці порушувалася проблема поділу активів на основні та оборотні. Вважалося, що однією із основних вигод такого поділу є можливість, на основі цього, оцінити ліквідність господарюючого суб'єкта.

Досить обширно висвітлила питання визнання ОЗ Л. Кулікова, вказуючи на такі основні визначальні критерії, як [5]:

- 1) функціональна роль (Л. Кулікова виступає проти обмеження ОЗ лише як засобів праці, адже в цьому разі, можна віднести до ОЗ також і такі об'єкти, що в буквальному розумінні не можуть слугувати засобами праці, зокрема, багаторічні насадження, земельні ділянки тощо);
- 2) призначення (ОЗ визнаються частиною майна);
- 3) сфера діяльності (Л. Кулікова дотримується поглядів К. Маркса щодо основного капіталу відносяться засоби праці, які функціонують в процесі виробництва, для створення додаткової вартості);
- 4) нерухомість (Л. Кулікова звертається до праць Н. Блатова, де вказується, що серед активних статей деякі мають таку малу рухомість, що можуть бути названі нерухомими, або основними, активами);
- 5) тривалість використання (оскільки економічні вигоди від використання основних засобів підприємство отримує протягом тривалого періоду, то витрати, пов'язані з придбанням основних засобів, слід списувати протягом циклу, що перевищує один рік);
- 6) матеріальність (наявність фізичної форми; при цьому довгострокові активи можуть бути структуровані так: матеріальні, до складу яких відносять і основні засоби, нематеріальні та фінансові);
- 7) вартісна межа (на думку Л. Кулікової, вартісний критерій віднесення засобів до основних має певні недоліки, оскільки залежить від інфляційних змін в економіці, через те він не повинен бути визначальним).

Стосовно критерію матеріальності, то деякі науковці не погоджуються з Л. Куліковою. Зокрема, Я.Соколов стверджує, що включення до складу ОЗ тільки матеріальних цінностей є помилковим. На його думку, ОЗ можуть поділятися на капітал, вкладений у своє підприємство, який включає матеріальні та нематеріальні цінності, а також капітал, вкладений в інше підприємство (фінансові вкладення).

Досить важливим питанням визнання ОЗ, на думку Голова С.Ф., є визначення складу їх об'єкта. Мається на увазі, якщо підприємство придбало разом багаторічні насадження та споруди, то необхідно, поділити дані активи та ті, що амортизуються, та по яких амортизація не нараховується. Також доцільно вести окремо облік складових ОЗ, якщо термін їх корисного використання різний. І навпаки, однорідні ОЗ слід об'єднувати в одну групу [4].

На нашу думку, до критеріїв визнання активу ОЗ можна віднести:

- 1) Корисність та отримувані вигоди.
- 2) Багаторазовість використання.

3) Вартісні рамки.

4) Матеріальність та відносна незмінність форми (можливі зміни, які не викривляють загального уявлення про матеріальну оболонку).

5) Здатність відтворюватися за допомогою вдосконалення та зміни функціональних характеристик, з подальшим впливом на ефективність виконуваних робіт.

6) Можливість максимально виявити цілісність, тобто сукупність частин, які є невід'ємними у складі одиниці основного засобу.

Не погоджуємося з думкою Кулікової Л. стосовно таких критеріїв, як нерухомість та сфера діяльності, оскільки засоби праці обслуговують не лише процес виробництва і є не лише нерухомими, а й експлуатуються в робочому режимі працівниками адміністративного персоналу та можуть виступати рухомою частиною майна підприємства (наприклад, комп'ютер чи автомобіль для адміністративних потреб).

Згідно із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, а саме МСБО 16 „Основні засоби”, актив визначається ОЗ, якщо відповідає іншим двом критеріям: по-перше, якщо існує ймовірність того, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з цим активом; по-друге, вартість активу для підприємства може бути достовірно оцінена.

Тобто, таким чином, по-суті ці два критерії фактично тотожні критеріям визнання, зазначеним у Концептуальній основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. А відтак, дають підставу відносити чи не відносити актив до ОЗ.

Фактично усі ці положення закріплені українським законодавством в сфері бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 7. Згідно з ним можна виділити такі критерії визнання ОЗ [3]: об'єкт повинен бути визнаний активом; мати фізичну форму (матеріальність); сфера діяльності (виробництво або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду, здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій); тривалість використання.

Разом із тим, звертаючись до міжнародних стандартів, такий основний засіб повинен приносити також економічну вигоду, тобто повинен сприяти надходженню на підприємство, безпосередньо чи опосередковано, грошових коштів чи їх еквівалентів.

Таким чином, ознаки активу та критерії його визнання, прийняті нині у вітчизняному обліку, фактично відповідають тим, що визнані в більшості сучасних західних облікових концепцій. Однак різне їх тлумачення призводить до взаємно протилежних результатів. Часто для об'єкта обліку не розроблені критерії визнання, суперечливим залишається національне законодавство.

Що стосується вартісної межі, то тут бухгалтерська база, в порівнянні з вимогами податкового законодавства, не вказує на конкретні цінові рамки, і підприємства самостійно можуть визначати на рівні облікової політики, які об'єкти їм відносити до основних засобів.

Як відомо, придбані (створені) ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Згідно з податковими змінами, з 01.09.2015 р. порівнювати з 6000 грн слід саме первісну вартість ОЗ, а не залишкову. Первісна вартість ОЗ складається з витрат, перелік яких наводиться у п. 8 П(С)БО 7. Усі активи, первісна вартість яких є більшою ніж 2500, але меншою за 6000 грн, у податковому обліку мають бути віднесені до МНМА. Для платників ПДВ критерій у 6000 грн розглядається без ПДВ, тобто фактично з 1 вересня 2015 р. об'єкт ОЗ, первісна вартість якого 7200 грн (у т. ч. ПДВ – 1200 грн) і вище, може бути віднесено до складу ОЗ.

Жодних перехідних моментів не передбачено для застосування пп. 14.1.138 ПКУ. Тобто всі ОЗ, які з 1 вересня 2015 року зараховуються на баланс, порівнюють уже зі сумою 6000 грн, а ті ОЗ, які зараховано на баланс (введено в експлуатацію) до 01.09.2015 р., амортизуються в податковому обліку, як і раніше, за ст. 138 ПКУ та за ознакою старого вартісного критерію.

І хоча змін в бухгалтерському обліку вартісні рамки ОЗ не зазнали і залишаються на розсуд самих суб'єктів господарювання, нами все ж рекомендовано зробити перегляд облікових оцінок у бухгалтерському обліку. Ті підприємства, які не внесли змін до наказу про облікову політику, при придбанні після 1 вересня 2015 року активів вартістю від 2500 грн до 6000 грн зіштовхнулися з тим, що різниця у податковій та бухгалтерській амортизації сформувала податкові різниці (див. п. 138.1 та 138.2 ПКУ). Тому доречним є прирівняти положення податкового обліку до бухгалтерського та закріпити вартісні рамки від шести тисяч гривень для основних засобів як в П(С)БО 7 загалом, так і в наказі про облікову політику підприємства зокрема. Крім того, ми вважаємо, що одним із напрямків наближення бухгалтерського та податкового обліку в частині визнання ОЗ може стати прив'язка вартісної межі основних засобів до мінімальної заробітної плати, оскільки через інфляцію, зростає і вартість ОЗ. Так, можна вартісною межею вважати 4 мінімальних заробітних плати на 1 січня поточного року. І внести відповідні зміни як до податкового законодавства, так і до П(С)БО 7 з прив'язкою до даного показника.

Висновки. Отже, з проведених нами узагальнень на основі вітчизняної теорії бухгалтерського обліку та відповідно до міжнародних стандартів, можна підвести наступні підсумки:

1. Під об'єктом основних засобів можна розуміти максимальне ціле, для якого характерне виконання чітко окреслених функцій та виконання робіт.

2. На нашу думку, до критеріїв визнання активу основним засобом можна віднести: корисність та отримувані вигоди, багаторазовість використання, вартісні рамки, матеріальність та відносна незмінність форми (можливі зміни, які не викривляють загального уявлення про матеріальну оболонку), здатність відтворюватися за допомогою вдосконалення та зміни функціональних характеристик, з подальшим впливом на ефективність виконуваних робіт, можливість максимально виявити цілісність, тобто сукупність частин, які є невід'ємними у складі одиниці основного засобу.

3. Прирівняти вартісну межу в податковому та в бухгалтерському обліку або закріпити в П(С)БО 7 вартісну межу, що зазначена в податковому законодавстві, або зробити прив'язку до мінімальної заробітної плати як в податковому, так і в бухгалтерському законодавстві на рівні чотирьох мінімальних заробітних плат на 1 січня поточного року. Це дозволить оптимізувати процес визнання ОЗ, а також спростить податкові наслідки.

Література

1. Податковий кодекс України [Електронний Ресурс] : ред. від 01 лютого 2016 р. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків [Електронний Ресурс] : закон України від 17.07.2015 р. № 655-VIII. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/655-19>
3. П(С)БО 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 ; ред. від 24.07.2015. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Голов С. Ф. Облік основних засобів за МСБО / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 1999. – № 4. – С. 19–24.
5. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития / Л. Куликова. – Казань, 2000. – 308 с.

Надійшла 12.09.2016; рецензент: д. е. н. Кругляк Б. С.