

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-133>

УДК 657.1

Особливості визнання та кваліфікації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку

Литвінова К.В.

магістрант кафедри обліку і оподаткування
Запорізького національного технічного університету

У статті розглянуто проблемні питання з обліку основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку, які потребують вирішення, такі як нормативно-законодавча база з обліку основних засобів, визначення первісної вартості основних засобів та методики її формування, облікове відображення витрат на ремонт, строки корисного використання основних засобів. Це пов'язано насамперед із чинною в Україні нормативно-законодавчою базою, яка не дає змоги повною мірою оптимізувати облік та використання основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, первісна вартість, бухгалтерський облік, матеріальні витрати, податковий облік.

Литвинова Е.В. ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И КВАЛИФИКАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В статье рассмотрены проблемные вопросы по учету основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, требующих решения, такие как нормативно-законодательная база по учету основных средств, определение первоначальной стоимости основных средств и методики ее формирования, учетное отражение расходов на ремонт, сроки полезного использования основных средств. Это связано прежде всего с действующей в Украине нормативно-законодательной базой, не позволяющей в полной мере оптимизировать учет и использование основных средств.

Ключевые слова: основные средства, первоначальная стоимость, бухгалтерский учет, материальные затраты, налоговый учет.

Litvinova K.V. FEATURES OF RECOGNITION AND QUALIFICATION OF MAIN ACTIVITIES IN ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

The article deals with the problem of accounting for fixed assets in accounting and tax accounting, which require resolution, in particular, regulatory and legislative framework for the accounting of fixed assets, the definition of the initial value of fixed assets and the method of its formation, accounting reflection of the cost of repairs, useful life of fixed assets. This is primarily due to the regulatory legal framework in force in Ukraine, which does not allow to fully optimize the accounting and use of fixed assets.

Keywords: fixed assets, initial cost, accounting, material expenses, tax accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Основні засоби підприємства займають велику питому вагу в балансі підприємства та є найбільшою за питомою вагою частиною національного багатства країни. У процесі ведення бухгалтерського обліку відбувається групування господарських операцій з надходження, експлуатації та вибуття основних засобів з метою їх відображення на рахунках та звітності, що можливо лише завдяки вартісному вимірюванню як об'єктів бухгалтерського обліку, так і змін, які відбуваються з ними в результаті здійснення господарських операцій.

У зв'язку із реформуванням податкової політики України з прийняттям Податкового кодексу виникли розбіжності в особливостях формування вартості об'єктів основних засо-

бів під час їх визнання в обліку та під час оцінки в цілях оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми облікового відображення основних засобів підприємства знайшли відображення у працях багатьох науковців, таких як В.В. Бабич, В. Баранов, П. Безруких, М.Т. Білуха, В. Бойко, М. Борисенко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В. Козак, О. Кузьмін, М. Крупка, Л. Лозовський, П. Павлов, Д. Палтерович, М. Пушкар, Ю. Стадницький, В.В. Сопко, А. Чухно, С. Шульман, І. Яремко та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте чинне українське законодавство з питань обліку основних засобів містить протиріччя, які щоденно доводиться погоджувати обліковцям. Окреслене коло проблемних питань обліку осно-

вних засобів визначає актуальність наукового дослідження та потребує вирішення.

Формулювання цілей статті. Полягає у розкритті теоретичних основ формування вартості основних засобів у системі обліку, а також дослідженні нормативних умов щодо визначення строку їх корисного використання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно із п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», «основні засоби – 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)».

У доповнення до цього п. 6 П(С)БО 7 визначає, що об'єкт основних засобів визнається активом, якщо є 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 бухгалтерському обліку основних засобів, 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, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Так, підприємство може контролювати актив лише в разі володіння правами на отримання майбутніх економічних вигод 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 маємо такі критерії для визнання основних засобів, як:

- контрольованість;
- матеріальність;
- строк корисного використання (експлуатації) понад рік або операційного циклу, якщо він довший за рік;
- отримання в майбутньому економічних вигод від використання такого активу;
- можливість достовірної оцінки;
- призначення – використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

Згідно із п. 5.2 П(С)БО 7, підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Таким чином, підприємства самостійно встановлюють критерій малоцінності. І всі активи, вартість яких нижча від цього критерію та які використовуються довше одного року, у бухобліку потрапляють до лав МНМА. Своєю чергою, ті активи, які використовуються більш ніж рік і вартість яких вища від критерію малоцінності, у бухобліку визнаються основними засобами.

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

Об'єкт основних засобів – це:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями 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 пристосування, 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 [3]. 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 бухобліку як окремий об'єкт основних засобів.

Згідно із п. 8 П(С)БО 7, первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат, як:

- 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 основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

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)».

Виділимо головні характеристики податкового визначення ОЗ та порівняємо їх із бухгалтерськими характеристиками ОЗ.

1. Матеріальність. У податковому обліку основними засобами можуть вважатися тільки матеріальні активи. У бухгалтерському обліку основних засобів можуть потрапити також лише матеріальні активи. Тож із цим жодних непорозумінь бути не повинно.

2. Очікуваний строк корисного використання (експлуатації). Для того щоб претендувати на статус основних засобів, матеріальний актив має бути необоротним. Тобто, за очікуваннями управлінського персоналу, строк його корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік). У цьому аспекті податкове визначення основних засобів звучить в унісон із бухгалтерським. На жаль, цього не скажеш про решту критеріїв.

3. Господарська спрямованість активів. З необоротних матеріальних активів до податкових основних засобів можуть потрапити лише ті, які підприємство планує використовувати у власній господарській діяльності. Останньою вважають діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) і/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг і спрямована на отримання доходу та проводиться такою особою самостійно й/або через свої відокремлені підрозділи, а також

через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення й агентськими договорами (пп. 14.1.36 ПКУ) [1].

Звісно, претендувати на статус основних засобів можуть не лише необоротні матеріальні активи, які прямо генерують (збільшують) податкові доходи. Для цього, як на нас, досить навіть опосередкованої участі під час господарської діяльності.

Відповідно, необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку, називають невиробничими основними засобами (пп. 138.3.2 ПКУ). Такі об'єкти не вважають невиробничими основними засобами і, як результат, витрати на їх придбання (створення) у податковому обліку не амортизують. Прикладом невиробничих основних засобів є необоротні матеріальні активи, які підприємство утримує винятково для задоволення особистих потреб своїх працівників або, припустімо, засновників.

У бухгалтерському обліку основні засоби та невиробничі основні засоби немає. Незалежно від того, де задіяно необоротний матеріальний актив (у виробництві чи постачанні товарів, наданні послуг, для здавання в оренду чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій), у системі П(С)БО його за визначенням вважають невиробничими основними засобами й амортизують. Тобто використання в господарській діяльності не є визначальним фактором бухгалтерської класифікації необоротного матеріального активу як невиробничих основних засобів [2].

Дещо інакший підхід до цього питання демонструє міжнародна практика. Так, за визначенням із § 6 МСБО 16 «Основні засоби» до невиробничих основних засобів потрапляють лише необоротні матеріальні активи, які «утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей».

Отже, не знайшлося місця для соціально-культурної функції. Тому, якщо матеріальний об'єкт придбано саме для цього, його, по суті, не можна відобразити в МСФЗ-звітності серед невиробничих основних засобів. У разі ж, якщо підприємство може продемонструвати ймовірність надходження майбутніх економічних вигод від такого об'єкта, його доведеться визнати в складі необоротних активів.

4. Вартість об'єкта перевищує 6000 грн. Для того щоб потрапити до податкових ОЗ, вартість придбаного чи створеного необоротного матеріального активу має перевищу-

вати 6000 грн. Звісно, йдеться не про якусь абстрактну вартість (цінність) об'єкта для власника, а про його первісну вартість. Тобто зі згаданим критерієм треба порівнювати всю суму витрат, котрі формують первісну вартість об'єкта невиробничих основних засобів [1].

У разі, якщо матеріальний актив відповідає всім переліченим вище критеріям, окрім вартісного (його первісна вартість не перевищує 6000 грн), підприємство має справу не з податковими невиробничими основними засобами, а з МНМА. З погляду класифікації необоротних активів, наведеної в ПКУ, це інший необоротний матеріальний актив (пп. 138.3.4 ПКУ).

Висновки з цього дослідження. Дослідження методичних засад бухгалтерського та податкового обліку основних засобів довело, що бухгалтерський та податковий облік основних засобів стосовно питань формування первісної вартості основних засобів та строків корисного їх використання має низку відмінностей. Вони викликані різним методологічним підходом до формування витрат підприємства від операцій з основними засобами в податковому та бухгалтерському обліку.

Тому з метою вдосконалення обліку основних засобів необхідно гармонізувати нормативні акти, що регламентують їх облік.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення 10.10.2018).
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень): Закон України від 05 жовтня 2017 р. № 2164-VIII / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2017. № 44. Ст.397. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення 10.10.2018).
3. Наказ Міністерства Фінансів України 27 квітня 2000 р. N 92 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».
4. Наказ Міністерства Фінансів України 07 листопада 2003 р. N 617 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

REFERENCES:

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-IV [Elektronnyi resurs]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua>. (accessed 10. 10.2018).
2. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy "Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini" (shchodo udoskonalennia deiakykh polozhen)" vid 05.10.2017 r. № 2164-VIII [Elektronnyi resurs]. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>. (accessed 10.10.2018).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Regulation (standard) of accounting 7 "Property, plant and equipment", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 14.10. 2018).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 27 "Non-current assets held for sale", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (Accessed 14.10. 2018).

Features of recognition and qualification of main activities in accounting and tax accounting

Lutvinova K.V.

Master of Accounting and Taxation Department,
Zaporizhzhya National Technical University

The article deals with the problem of accounting for fixed assets in accounting and tax accounting, which require resolution, in particular, regulatory and legislative framework for the accounting of fixed assets, the definition of the initial value of fixed assets and the method of its formation, accounting reflection of the cost of repairs, useful life of fixed assets. This is primarily due to the regulatory legal framework in force in Ukraine, which does not allow to fully optimize the accounting and use of fixed assets.

The company's major assets occupy a large proportion in the balance of the enterprise and are the largest share of the national wealth of the country. In the process of accounting, the grouping of business operations for the receipt, operation and disposal of fixed assets is carried out in order to be reflected in the accounts and reporting, which is possible only due to the measurement of both the objects of accounting and the changes that occur with them as a result of implementation. business operations.

In connection with the reform of the tax policy of Ukraine with the adoption of the Tax Code

there were differences in the peculiarities of the formation of the value of objects of fixed assets when they were recognized in accounting and during the assessment for tax purposes.

Fixed assets – tangible assets held by an enterprise / institution for the purpose of their use in the process of production / activity or supply of goods, provision of services, leasing to other persons or for carrying out administrative and socio-cultural functions, expected useful life of exploitation more than one year.

The study of the methodical principles of accounting and tax accounting for fixed assets showed that the accounting and tax accounting of fixed assets in relation to issues of the formation of the initial cost of fixed assets and the useful life of their use has a number of differences. They are caused by a different methodological approach to the formation of enterprise costs from operations with fixed assets in tax and accounting.

Therefore, in order to improve the accounting of fixed assets, it is necessary to harmonize the regulations regulating their accounting.