

І.В.Мустеца,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ПРОБЛЕМИ ФІНАНСОВОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

У статті розглянуті основні проблеми фінансового і податкового обліку основних засобів на Україні з метою гармонізації до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Main problems of financial and tax accounting of fixed assets in Ukraine are considered according to harmonization to the international standards of financial reporting.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку у світі, так само як і в Україні, імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) стає об'єктивною реальністю. Наразі – вибір стратегії та тактики впровадження вимог МСФЗ з урахування особливостей локального законодавства, рівня економічного розвитку, культури та традицій ведення бухгалтерського обліку, інших специфічних умов кожної країни.

У 2008 р. закінчився десятирічний період упровадження МСФЗ в Україні і тому нагальним завданням для держави була розробка й адекватне застосування такої методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що відповідає міжнародним стандартам, які в свою чергу, є найбільш уніфікованими вимогами до організації та ведення бухгалтерського обліку й орієнтовані на зближення національних систем [5].

Дослідженням даної проблеми займаються такі науковці: С.Ф.Голов, В.М.Костюченко, Ф.Ф.Бутинець, В.Ричаківська, В.Пархоменко, С.Зубілевич, І.Сікора, Б.Е.Нідз, С.Дж.Грей.

Метою статті є дослідження фінансової і податкової звітності на Україні та її гармонізація до Міжнародних стандартів фінансової звітності з метою євроінтеграції.

Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1], і на виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [2], наказами Міністерства фінансів України затверджено комплексний пакет з нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку. Як свідчать провідні дослідження науковців, в обліку основних засобів, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [3], відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Основні засоби»

[4], існують певні відмінності. Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має єдиний принцип їх оцінки. Розрізняють такі види оцінки основних засобів: первинну, залишкову, відновну і ліквідаційну. Основні засоби підприємства й організації в бухгалтерському обліку відображають за первинною вартістю, під якою розуміють фактичну собівартість спорудження, виготовлення або придбання об'єктів основних засобів, включаючи витрати на доставку й установку на місці використання з урахуванням страхових платежів під час перевезення, державну реєстрацію та інші витрати, тобто фактичну собівартість, яку об'єкти основних засобів мали на час введення в експлуатацію.

Згідно з Положенням (стандартом) 7, до первинної вартості придбаних (споруджених) основних засобів включаються затрати:

- суми, сплачені згідно з договором постачальнику;
- суми, сплачені стороннім організаціям за виконані роботи за договорами будівельного підряду;
- реєстраційні збори, держмити й аналогічні їм платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (одержанням) прав на об'єкт основних засобів;
- сплачені мито, податки та інші обов'язкові платежі, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, які не відшкодовуються підприємству;
- винагороди, сплачені посередницьким організаціям, через які було придбано об'єкт основних засобів;
- витрати по страхуванню ризиків, пов'язаних з доставкою основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж, наладку основних засобів;
- адміністративні та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів і приведенням їх до робочого стану.

У випадку, якщо об'єкт основних засобів придбано в результаті бартерного обміну (або обміну з частковою доплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, відбувся обмін подібними чи неподібними активами.

Подібними вважаються об'єкти основних засобів, які виконують однакову функцію і мають однакову вартість.

Первинна вартість основних засобів, придбаних у результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Проте якщо залишкова

вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то такий об'єкт приймається на облік за його справедливою вартістю з включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

При придбанні основних засобів у порядку обміну на неподібний об'єкт переданий об'єкт основних засобів приймається на облік за його справедливою вартістю, збільшеною (зменшеною) на суму доплати, яка була передана (одержана) під час обміну.

Первинною вартістю безоплатно отриманих основних засобів, а також отриманих у результаті об'єднання підприємств є їх справедлива вартість на дату отримання.

При цьому під справедливою вартістю розуміють суму, через яку може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань у результаті операцій між поінформованими, заінтересованими і незалежними сторонами. Первинною вартістю об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Зміна первинної вартості основних засобів допускається тільки у разі: 1) реконструкції, добудови, дообладнання, технічного переозброєння; 2) переоцінки балансової вартості основних засобів; 3) часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Первинна вартість основних засобів, за вирахуванням суми зносу, нарахованої за час експлуатації їх, називається залишковою вартістю. Вона є показником реальної вартості основних засобів на звітну дату. Під відновною вартістю основних засобів розуміють вартість відтворення їх (спорудження, виготовлення, придбання) в сучасних умовах при сучасному рівні цін, норм і розцінок. Інформація про відновну вартість основних засобів має велике значення для планування подальших капітальних інвестицій.

Під ліквідаційною вартістю основних засобів розуміють суму грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією (ліквідацією). При цьому строк корисного використання визначається як очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством, або обсяг продукції (робіт, послуг), які підприємство очікує отримати від їх використання.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу, а також орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів.

По дебету рахунка 10 «Основні засоби» відображаються:

- надходження основних засобів (придбаних, створених, безоплатно отриманих), зарахованих на баланс підприємства;

- сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта;

- сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

- По кредиту рахунка 10 «Основні засоби» відображаються:

- вибуття основних засобів внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі іншим підприємствам;

- часткова ліквідація;

- сума уцінки вартості основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» ведеться за субрахунками:

- 101 «Земельні ділянки»,
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»,
- 103 «Будинки і споруди»,
- 104 «Машини й обладнання»,
- 105 «Транспортні засоби»,
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»,
- 107 «Робоча і продуктивна худоба»,
- 108 «Багаторічні насадження»,
- 109 «Інші основні засоби».

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту окремо.

Згідно з МСФЗ 16, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здання в оренду іншим особам або для адміністративних потреб та які, як очікується, використовуватимуться протягом більш ніж одного року (або операційного циклу). МСФЗ 16 поширюється на всі види активів, які відповідають цьому визначенню, крім біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською продукцією та прав на

корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідтворюваних ресурсів.

Основні засоби визнаються, тобто відображаються в балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

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

Ї його оцінка може бути достовірно визначена.

Упевненість у тому, що об'єкт основних засобів відповідає першому критерію, ґрунтується на наявності підтвердження, що всі ризики та винагороди, пов'язані з його використанням, вже перейшли до підприємства.

Другий критерій у більшості випадків зумовлюється наявністю інформації про витрати на придбання або виробництва об'єкта.

Важливим питанням узгодженості П(С)БО 7 до МСФЗ 16 є визнання основних засобів та визначення складу їх об'єкта.

Згідно МСФЗ 16, активи передусім слід поділити на такі, що підлягають амортизації, та активи, за якими амортизацію не нараховується. Доцільно також окремо вести облік окремих компонентів основних засобів, які мають різні терміни експлуатації або різними способами забезпечують вигоди для підприємства. Наприклад, літак та його двигуни, обшивка салону часто розглядаються як окремі об'єкти основних засобів.

При цьому доцільно об'єднувати в один об'єкт групу однорідних основних засобів, які надійшли одночасно та мають однаковий термін корисної експлуатації. Прикладом таких об'єктів є інвентар та оргтехніка. Крім того, в разі, коли запасні частини та допоміжне обладнання можуть бути використані лише разом з об'єктом основних засобів, вони також розглядаються як основні засоби, тобто включаються до складу відповідного об'єкта.

Об'єкти, які відповідають визначенню основних засобів, але мають незначну вартість, зазвичай списують на витрати в момент їх придбання. При цьому рішення щодо межі суттєвості вартості для підприємства приймає його керівництво.

М(С)ФЗ 16 не містить вимоги щодо класифікації основних засобів, але передбачає їх розподіл на класи [6].

Згідно М(С)ФЗ 16 „Основні засоби”, передбачено три основні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, виробничий та зменшення залишкової вартості, а згідно з

стандартами, розробленими Міністерством фінансів України в П(С)БО 7 „Основні засоби” передбачено, крім перелічених в М(С)ФЗ 16 „Основні засоби”, ще такі методи нарахування амортизації об’єктів основних засобів, як кумулятивний та податковий методи.

Однією із проблем узгодженості фінансового і податкового обліку є те, що в українському законодавстві не визначено поняття податковий облік. Бухгалтери вимушені вести на вітчизняних підприємствах фінансовий і податковий облік, що суперечить європейським стандартам. З метою гармонізації обліку основних засобів на Україні необхідно гармонізувати на першому етапі фінансовий облік з податковим, а тоді гармонізувати його до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

З метою уніфікації П(С)БО 7 «Основні засоби» до МСФЗ 16 «Основні засоби» слід вирішити такі завдання:

Ї узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об’єкта в П(С)БО 7 до МСФЗ 16 «Основні засоби»;

Ї визначити в П(С)БО 7 «Основні засоби» критерії визнання витрат на придбання об’єктів основних засобів, які мають незначну вартість і списуються згідно з МСФЗ 16 «Основні засоби» в момент їх придбання;

Ї передбачити в П(С)БО 7 „Основні засоби” такі методи нарахування амортизації основних засобів, які включено в МСФЗ 16 „Основні засоби”;

Ї внести відповідні зміни до П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСФЗ 16 «Основні засоби».

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України прийнятий Верховною Радою України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями.
2. Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Мінфіну України від 27.04.2000 р. №92.//Бухгалтерський облік: нормативна база.-Х.:Фактор, 2004. – С. 115-126.
4. Міжнародний (стандарт) фінансової звітності 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Доступ. – www.minfin.gov.ua.
5. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування.// Бухгалтерський облік і аудит.-2007-№11. – С.43-58.
6. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник.-К.:Лібра, 2001.- С. 152-153.