

- отриманих доходів від реалізації та інших

Закриття субрахунків доходів і витрат здійснюють на підставі пп. 6.1 і 6.2 Типової кореспонденції [7] й оформляють у меморіальному ордері № 17.

Разом з тим, є ряд операцій з доходів і витрат, які безпосередньо відносяться на фінансові результати не від поточної діяльності, а на «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Отже, система обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних установ і організацій державного сектору. Однак, на сьогоднішній день залишається невирішеними деякі питання, які виникають внаслідок застосування нових положень наближених до загальноприйнятих принципів міжнародної практики, а саме обліку доходів, яка є однією з найскладніших та найвідповідальніших категорій в обліковому процесі бюджетної установи. Вирішення даної проблеми допоможе гармонізувати нормативну базу бухгалтерського обліку в розрізі окремих установ, а також у розрізі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Таким чином, необхідно розпочати застосовувати єдину методологію обліку доходів, адже це дасть змогу проводити аналіз діяльності різних установ державного сектору та визначати проблемні питання.

Список використаних джерел:

1. Як передбачено Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затв. наказом МФУ від 28.02.2017 р за № 307. URL: [http:// www.minfm.gov.ua](http://www.minfm.gov.ua) (дата звернення 26.10.2020).

2. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи. Науковий вісник БДФА.2010.№4.С. 346–351.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення 27.10.2020).

4. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219 URL: [http:// www.minfm.gov.ua](http://www.minfm.gov.ua) (дата звернення 21.01.2020)

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення 28.10.2020).

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення 28.10.2020)

7. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затв. наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення 25.10.2020)

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА ВИМОГАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

Вакульчик О. М., професор, д-р екон. наук, Коновалова О. В., ст. викладач, Ковальов Я. С., магістр, Університет митної справи та фінансів

Найбільшою складовою активів будь-якого підприємства, як правило, є основні засоби. Вони є матеріальною основою функціонування будь-якого підприємства. Жоден господарський процес не може здійснюватися без основних засобів, а від їх ефективного використання, а також обґрунтованої стратегії оновлення, значною мірою залежать результати господарсько-фінансової діяльності підприємства. Оскільки основним джерелом фінансування для оновлення основних засобів є амортизаційні відрахування, актуальним завданням обліку стає підвищення його достовірності в частині руху амортизаційних коштів.

Амортизаційна політика також є важливим та дієвим способом оптимізації зобов'язань зі сплати податку на прибуток підприємств. Амортизаційні відрахування, з одного боку, є елементом виробничих витрат, що входять до складу собівартості продукції, а з іншого – є джерелом відновлення основних засобів, отже оптимально використовуючи окремі методи нарахування амортизації, підприємство отримує додаткові можливості для оновлення основних засобів, що сприяє зміцненню конкурентної позиції підприємства. Таким, чином, амортизація є не тільки показником оцінювання зношеності основного капіталу, а й інструментом регулювання їх відтворення і, як наслідок, – важливим фактором економічного зростання та розвитку підприємства.

В Україні існують два підходи до застосування методів і ставок амортизації – податковий та бухгалтерський. Останній можна вважати управлінським підходом у зв'язку з тим, що сьогодні підприємство самостійно визначає амортизаційну політику – і строк корисного використання об'єктів основних засобів, і методи нарахування амортизації, і методіку управлінського обліку процесу накопичення і використання амортизаційного фонду.

Головним нормативним документом у сфері бухгалтерського обліку, який регламентує процес нарахування амортизації основних засобів, є Положення (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7). Даний стандарт бухгалтерського обліку розроблявся з урахуванням міжнародних стандартів, а саме з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16), саме тому П(С)БО 7 має як ряд спільних моментів з МСБО 16, так і ряд розбіжностей.

В податковій системі нормативним документом є Податковий кодекс України (далі – ПКУ), який нормативно встановлює мінімально допустимі строки корисного використання та відповідні методи нарахування амортизації.

Проаналізуємо нарахування амортизації основних засобів за існуючими бухгалтерськими (національними і міжнародними) та податковими правилами (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння методології нарахуванні амортизації основних засобів

№	Критерій	П(С)БО 7	Податковий	МСБО16
---	----------	----------	------------	--------

п/п		«Основні засоби»	Кодекс України	«Основні засоби»
1.	Критерії віднесення до основних засобів	Вартісну межу підприємство зазначає у наказі про облікову політику	З 23.05.2020 р. – вартість більше 20000 грн.	Чітко не визначено
2.	Наявність груп	За однорідними ознаками для групування в обліку	9 груп згідно з визначеними ознаками	За однорідними ознаками і способом використання в діяльності
3.	Періодичність нарахування	Щомісячно	Щомісячно	Щомісячно
4.	Початок нарахування	З наступного місяця після уведення їх в експлуатацію	З наступного місяця після уведення їх в експлуатацію	Коли актив стає придатним для використання
5.	Методи нарахування	Один з 5 методів	З 20.01.20 р. один з 5 методів [1]	Один з 3 методів
6.	Строк амортизації об'єкта	Відсутні	Наведено мінімально допустимі строки	Відсутні
7.	Ліквідаційна вартість	Встановлюється підприємством	Відсутня	Теперішня вартість грошових потоків
8.	Нарахування амортизації, якщо основні засоби тимчасово не експлуатують	Припиняється лише за умови вибуття об'єкта	Не нараховується за період не використання основних засобів.	Не припиняють
9.	Нарахування амортизації на невиробничі основні засоби	Нараховується	Не нараховують	Невиробничі активи не визнаються основними засобами

Джерело: складено за матеріалами [1,2,3]

Порівняльні характеристики П(С)БО, МСБО та ПКУ показали, що зазначені нормативні документи містять певні відмінні та спільні положення щодо нарахування амортизації основних засобів.

Одним з найважливіших моментів в обліку амортизації основних засобів є вибір методу нарахування амортизації, який має відповідати терміну експлуатації об'єкта, швидкості морального і фізичного зносу, інтенсивності використання. На сьогодні відсутні чіткі методичні рекомендації щодо вибору методу нарахування амортизації, який би був найкращим для підприємств.

МСБО 16 передбачає наступні методи амортизації: прямолінійний, який відповідає прямолінійному методу П(С)БО 7; метод зменшення залишку – аналог методу зменшення залишкової вартості П(С)БО 7; метод суми одиниць продукції – аналог виробничого методу П(С)БО 7. Проте ці стандарти не містять вичерпної інформації стосовно застосування методів, а тільки

зазначають, що обраний метод має відображати схему отримання економічної вигоди. На відміну від міжнародних вимог, у П(С)БО є ще метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. Крім того, у П(С)БО 7 вказано, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується, а у МСБО 16 є положення про те, що у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї [2].

В Україні на підприємствах найчастіше застосовують прямолінійний метод. Однак, з огляду на специфіку діяльності деяких українських підприємств, застосування даного методу не завжди є доцільним. Обраний підприємством метод амортизації повинен сприяти прискоренню оновлення основних засобів, визначенню реальної величини прибутку, а також враховувати усі фактори, які пов'язані з експлуатацією об'єкта основних засобів.

У 2020 році завдяки змінам до Податкового кодексу, запровадженим Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», для цілей податкового обліку було дозволено використання «виробничого» методу нарахування амортизації, за певних умов, а для цілей бухгалтерського обліку такий метод передбачено П(С)БО 7 для вільного використання. Також цим Законом було збільшено вартісний поріг основних засобів з 6000 грн до 20000 грн [1], а в П(С)БО 7 та МСБО 16 такий критерій взагалі відсутній.

Відмінності також є при встановленні мінімальних строків корисної експлуатації об'єктів основних засобів – для цілей податкового обліку вони встановлені, а для бухгалтерського обліку відсутні. Даний критерій є дуже важливим, оскільки від строку корисного використання значною мірою залежать витрати на утримання основного засобу. Зі збільшенням строку експлуатації зменшуються постійні витрати звітного періоду, насамперед за рахунок амортизаційних відрахувань, що у свою чергу сприяє зниженню собівартості реалізованої продукції та збільшенню прибутку як об'єкту оподаткування.

Відповідно П(С)БО 7 невиробничі засоби нарівні з іншими об'єктами основних засобів підлягають амортизації з використанням одного із методів. В бухгалтерському обліку немає поділу основних засобів на «виробничі» та «невиробничі». У податковому обліку невиробничі основні засоби не підлягають амортизації. В МСБО 16 невиробничі основні засоби взагалі не визнаються ні основними засобами, ні активом підприємства, оскільки вони не задовольняють критеріям, які прописані в стандарті і підлягають списанню на поточні витрати звітного періоду.

Отже, порядок нарахування амортизації основних засобів в Україні регулюється П(С)БО 7, МСБО 16 та Податковим кодексом. При порівнянні цих нормативних документів встановлено як загальні, так і відмінні вимоги до амортизації основних засобів. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО

16 можна пояснити тим, що міжнародний стандарт носить загальний рекомендаційний характер. Він не враховує національні особливості ведення бухгалтерського обліку. Крім того, слід продовжити удосконалення законодавства за рахунок реформи та подальшого зближення і гармонізації податкового та бухгалтерського обліку амортизації. Також на законодавчому рівні доцільно розробити Положення щодо вибору методу амортизації, де були б чітко прописані критерії, на яких має ґрунтуватися вибір.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (дата звернення 30.10.2020).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text. (Редакція від 01.01.2012). (дата звернення 01.11.2020).

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства Фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>. (дата звернення 01.11.2020).

4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (Редакція від 14.10.2020 р.) (дата звернення 01.11.2020).

РЕАЛІЗАЦІЯ КОНЦЕПЦІЇ «ПРИВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ» ЧЕРЕЗ ВСТАНОВЛЕННЯ ДІЛОВОЇ МЕТИ В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Власова О. Є., канд. екон. наук, доцент, Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова

Концепція превалювання сутності над формою – це підхід до кваліфікації фактів господарських операцій, при якому бухгалтер, приймаючи рішення про відображення операції або події, повинен насамперед керуватися економічною сутністю (змістом) відображуваного факту, а не його юридичним оформленням, і у разі якщо буде виявлено протиріччя між ними, він повинен надати перевагу сутності (змісту), а не формі.

Ідея привнесення в практику бухгалтерського обліку принципу превалювання сутності над формою (або пріоритету змісту над формою, або «сутність проти форми» – «substance versus form») належить англо-саксонській обліковій школі, ідеї якої лягли в основу МСФЗ, які зараз активно впроваджуються в облікову практику України.

Цікаво, що значною мірою саме через прийняття та подальше використання МСФЗ зазначений принцип знайшов подальше відображення і в внутрішньому податковому законодавстві різних країн. Особливо це стосується міжнародного податкового законодавства та трансфертного ціноутворення.