Министерство образования и науки Украины

Севастопольский национальный технический университет

Факультет Экономики и менеджмента

Кафедра Учет и аудит

## Научный реферат

**«Проблемы признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете»**

Выполнила: Бледных Н.А.

Научный руководитель:

Ст. преподаватель Кузнецова Е.В.

Севастополь

2010

Содержание

Введение

1. Экономическая сущность и классификация основных средств

2. Критерии отнесения актива к основному средству

3. Проблемы признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

Заключение

Список использованных источников

Введение

Основные средства - это совокупность средств труда, материально-имущественных ценностей, функционирующих в натуральной форме как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере, стоимостью свыше 15 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан по цене приобретения и сроком службы более одного года.

Любой объект бухгалтерского учета (в том числе основные средства), приобретенный предприятием, должен быть отражен в учете. Однако прежде чем приступить к непосредственному учету, необходимо определить этапы признания, осуществить классификацию и первоначальную оценку. Точное признание, правильная классификация и достоверная оценка - залог точного, правильного и достоверного учета.

Этап признаний является важным потому, что определяет набор критериев, которые используются при решении вопроса о включении статьи, попадающей под определение актива, в финансовую отчетность. Этим объясняется актуальность выбранной темы научного реферата.

Изучению вопросов, связанных с проблемами признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете посвящены многие работы отечественных и зарубежных авторов, в том числе С. Голов, В Костюченко, Я.И. Соколов, И. Кравченко, Л. Куликова, Г. Ямборко, Ф. Бутынец, С. Грей, Б. Нидлз, Р. Энтони, Дж. Рис, М. Перера, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Метьюс, и других.

Если рассматривать основные средства, как элемент финансовой отчетности, необходимо выделить определенные критерии. К ним относятся критерии, которые позволяют выделить основные средства среди других объектов. Поэтому объектом исследования являются основные средства как составная часть активов предприятия.

Целью данной работы является изучение проблем, связанных с признанием основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, а также предложение возможных путей их решения.

Для достижения данной цели были поставлены следующие задачи:

- определить экономическую сущность основных средств;

- изучить классификацию основных средств;

- рассмотреть критерии отнесения актива к основному средству;

- выявить проблемы признания;

- предложить пути решения выявленных проблем

В первой главе рассматривается экономическая сущность и классификация основных средств, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Вторая глава посвящена определению критериев, согласно которым актив признается основным средством. В третьей главе отражаются проблемы признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Несмотря на то, что данная тема рассматривается многими авторами, тем не менее, она остается дискуссионной и до конца не решенной. Это вызвано терминологическими противоречиями в законодательстве.

Таким образом, решение проблем, выявленных при исследовании данной темы, возможно лишь на законодательном уровне.

1. Экономическая сущность и классификация основных средств

Основные средства - материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования которых больше одного года (или операционного цикла, если он превышает год)

Объектами основных средств являются: законченное устройство со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему; конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций; обособленный комплекс конструктивно объединенных предметов одинакового или различного назначения, имеющих для их обслуживания общие приспособления, принадлежности, управление и единый фундамент, в результате чего каждый предмет может выполнять свои функции, а комплекс -определенную работу только в составе комплекса, а не самостоятельно; другой актив, соответствующий определению основных средств, или часть такого актива, контролируемая предприятием.

Если один объект основных средств состоит из частей, имеющих разный срок полезного использования, то каждая из этих частей может признаваться в бухгалтерском учете как отдельный объект основных средств. Это важно для учета оборудования и транспортных средств, части (детали) которых могут учитываться отдельно, и особенно важно для зданий и помещений, которые постоянно перестраиваются, улучшаются, переоборудуются

Вложения в длительно используемое имущество составляют немалую, а во многих случаях преобладающую часть инвестиций. И хотя основные средства относятся к наименее ликвидной части активов, вопросы их реализации существенны для финансового маневрирования предприятий. Управление основными средствами тесно связано с управлением инвестированием, занимающим важное место в менеджменте. Успешное решение задач управления основными средствами и обоснование инвестиционной политики в их части требует эффективного учета и разностороннего использования предоставляемой информации. Основными задачами учета основных средств являются:

* правильное и своевременное отражение поступления, выбытия и перемещения основных средств; контроль за их наличием и сохранностью в местах эксплуатации;
* определение затрат на ремонт и контроль за рациональным использованием средств, выделенных для этой цели;
* выявление неиспользуемых объектов;
* контроль за эффективностью использования, поиски резервов повышения эффективности работы машин, оборудования;
* оперативное обеспечение необходимой информацией руководства о состоянии основных средств путем автоматизации учетно-вычислительных работ на базе современных средств вычислительной техники

В организации правильного учета основных средств главной является их научно обоснованная классификация по важнейшим экономическим и техническим признакам.

1) по принадлежности: собственные и арендованные

2) по степени использования в производственной и хозяйственной деятельности: действующие, находящиеся в запасе и на консервации, не задействованные

3) по отраслям народного хозяйства: основные средства промышленности, сельского хозяйства, транспорта, торговли

4) по функциональному назначению: производственные, непроизводственные

5) по натуральному составу: земельные участки, капитальные затраты на улучшение земли, здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, инструменты и приборы, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, прочие основные средства.

П(С) БУ7 «Основные средства» предусматривает следующие группы основных средств, одинаковые по техническим характеристикам, назначению и способу использования:

1) земельные участки;

2) капитальные затраты на улучшение земель;

3) здания, сооружения и передаточные устройства;

4) машины и оборудование;

5)транспортные средства;

6)инструменты, приборы, инвентарь

7) рабочий и продуктивный скот;

8)многолетние насаждения;

9) прочие основные средства;

Земельные участки. Понятие земельного участка законодательством не определено. В соответствии со ст. 2 Земельного кодекса Украины все земли по целевому назначению подразделяются на:

* земли сельскохозяйственного назначения;
* земли населенных пунктов;
* земли промышленности, транспорта, связи, обороны;
* земли природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения;
* земли лесного фонда;
* земли водного фонда; земли запаса;

Капитальные расходы на улучшение земель. К таким расходам относятся мелиоративные (осушительные) и ирригационные работы, антиэрозионные мероприятия (террасирование, изменение рельефа оврагов и т.п).

Здания- архитектурно-строительные объекты, назначение которых -создание условий для труда, проживания, обслуживания населения и хранения материальных ценностей. Инвентарным объектом по указанному классу является каждое отдельно стоящее здание, имеющее в качестве конструктивных основных частей стены и крышу. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами.

Надворные постройки, ограждения и другие надворные сооружения, обслуживающие здание составляют вместе с ним один инвентарный объект.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки являются самостоятельными инвентарными объектами.

В состав здания входят все коммуникации внутри здания, необходимые для его эксплуатации.

Фундаменты под крупногабаритное оборудование, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания. Фундаменты под всякого рода объектами, даже если они расположены внутри здания, относятся к тем инвентарным объектам, которым они служат.

Сооружения инженерно-строительные объекты, назначение которых- создание условий, необходимых для осуществления процесса производства или обеспечения достижения непроизводственных целей путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда. Инвентарным объектом по данному классу считается каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним одно целое. Инвентарным объектом по электрическим линиям считается линия от распределительного устройства электростанции или от клемм генераторов до распределительных устройств приемных подстанций и от подстанций до фидерных и других служебных помещений.

Самостоятельными инвентарными объектами считаются трубопроводы, не являющиеся частью какой-либо машины, здания или сооружения, но имеющие самостоятельное значение.

Машины и оборудование. Машины- технические устройства, посредством которых при выполнении определенных операций технологического процесса осуществляется преобразование энергии, материалов и информации для получения необходимого полезного результата. В этом значении данный термин воспринимается достаточно однозначно и не нуждается в каких-либо уточнениях.

Оборудование - устройства, вырабатывающие или преобразующие энергии., материалы и информацию. Инвентарным объектом по типу «оборудование» является каждая отдельная машина, включая входящие в ее состав приспособления и принадлежности, стационарно установленные приборы, инструменты, электрооборудование, в том числе устройства для ее подключения к сети энергоснабжения, а также индивидуальное ограждение и фундамент. При отнесении инвентарных объектов к тому или иному классу необходимо принимать во внимание, помимо конструктивных признаков, основное назначение оборудования. Так, например, к классу «энергетического оборудования» относятся устройства, вырабатывающие или преобразующие тепловую и электрическую энергию, а также машины-двигатели, превращение энергии любого вида в механическую, то есть в энергию движения.

Машины и оборудование классифицируется по функциональному принципу и по отраслям производства:

-машины сельскохозяйственные и лесохозяйственные;

-станки;

-машины для металлургической промышленности;

-машины для горнодобывающей промышленности;

-машины для обработки пищевых продуктов;

-машины для производства текстильных изделий;

-машины для производства бумаги и картона;

-двигатели, генераторы и трансформаторы электрические;

-приборы для распределения электроэнергии и управляющее оборудование;

-оборудование медицинское, хирургическое и ортопедическое;

-приборы и устройства для измерения, проверки, испытаний и управления судами, летательными аппаратами и для других целей

Транспортные средства - средства, предназначенные для перевозки людей или грузов, а также установленных на них оборудования или механизмов. К этой группе относят: автотранспорт, суда, железнодорожный транспорт, аппараты летательные, веломототранспорт, электротранспорт производственный напольный безрельсовый.

К автотранспорту, помимо автомобилей, автобусов и троллейбусов, относятся корпуса и прицепы автомобилей, оборудование автомобильное, автофургоны, тягачи, самосвалы, автокраны, автобуровые.

К судам, кроме различных видов непосредственно судов, относятся платформы морские, конструкции плавучие.

К железнодорожному транспорту, кроме локомотивов, вагонов, относятся узлы и детали к железнодорожным и трамвайным локомотивам и подвижному составу, оборудование и материалы для путей, включая крепежные изделия а арматуру, оборудование механическое, сигнализации и обеспечения безопасности и управления движением.

К летательным воздушным и космическим летательным аппаратам относятся сами аппараты, а также оборудование взлетно-посадочное, тренажеры авиационные наземные для гражданской и транспортной авиации, планеры, аэростаты, дельтапланы, вертолеты, самолеты, ракетоносители, самолеты.

Инструменты - предметы ручного труда или механизм машин для осуществления разных видов работ. Инструменты подразделяются на: режущие, давящие, шлифующие, ударные, измерительные, прочие. Приборы-средства измерения, анализа, обработки и предоставления информации, устройства регулирования, автоматические и автоматизированные системы управления. Инвентарь- совокупность различных предметов хозяйственного обихода и производственного назначения.

Рабочий и продуктивный скот. Продуктивный скот- скот, используемый в процессе производства естественным образом, а также животные, не являющиеся продукцией и используемые для производства продукции: самцы-производители и самки-кормилицы, а также скот молочного, шерстяного стада.

Многолетние насаждения - растения, используемые в процессе производства, для сдачи в аренду или в социально-культурных целях. Их классифицируют на насаждения: ботанических садов, защитные, декоративные, продуктивные.

Прочие основные средства. К ним относятся основные средства, которые не учитываются на субсчетах 101-108 счета 10 «Основные средства». Предприятие вправе принять самостоятельное решение, какие основные средства относить к этой группе. Например, это может быть учет мебели, офисного оборудования, информационных систем, а также бытовых электромеханических приборов.

В налоговом учете классификация основных фондов трактуется следующим образом:

Группа 1 – здания, сооружения, их структурные компоненты и передающие устройства, в том числе жилые дома и их части (квартиры и места общего пользования), стоимость капитального улучшения земли.

Группа 2 – автомобильный транспорт и узлы (запасные части) к нему; мебель; бытовые электронные, оптические, электромеханические приборы и инструменты, прочее конторское (офисное) оборудование, оборудование и приборы к ним.

Группа 3 - любые другие основные фонды, не включенные в группы 1, 2 и 4.

Группа 4 - электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, их программное обеспечение, связанные с ними средства считывания или печати информации, другие информационные системы, телефоны (в том числе сотовые), микрофоны и рации, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров (предметов).

Э. Хендриксен, М. Ван Бреда имеют свою классификацию основных средств. Они отмечают, что хотя в целом активы имеют несколько общих характеристик, здания и сооружения отличаются по определенных признакам:

1. здания и сооружения - материальные товары, предназначенные для производства других товаров или предоставления услуг фирме и ее клиентам в процессе нормального процесса производства;
2. они имеют ограниченный срок службы, по окончании которого их ликвидируют и списывают либо меняют. Этот срок может быть задан числом лет в зависимости от физического и морального старения элементов актива или быть переменной величиной, которая определяется режимом использования и поддержки;
3. оценка зданий и сооружений при получении законных прав на их использование определяется не условиями договора, а стоимостью других активов, которые их заменяют;
4. по своей сути это немонетарные активы, они приносят доходы за счет их использования или продажи услуг, которые предоставляются с их помощью, а не вследствие их превращения в деньги;
5. в целом услуги этого вида активов предоставляются на протяжении периода, который превышаются на протяжении периода, который превышает год или операционный цикл деятельности предприятия. Однако существуют некоторые особенности. Например, здания и большая часть оборудования не переходят в состав оборотных активов, если окончательный срок их службы становится меньше года. Иногда отдельные объекты могут иметь начальный срок службы, меньший, нежели операционный цикл предприятия (например, инструменты) [10, с.231-234].

Таким образом, можно сделать вывод, что существует разновидность основных средств, которые требуют длительного времени для их подготовки к использованию по назначению или реализации. Такие объекты относятся к квалифицированным активам. К квалифицированным активам относятся здания и сооружения, которые возводятся на заказ специализированными предприятиями. При формировании себестоимости квалифицированных активов расходы на уплату процентов по кредиту, привлеченному для изготовления квалифицированных активов, включают в состав их первоначальной стоимости.

1. Критерии отнесения актива к основному средству

Что касается основных средств в целом, то этап признания является важным потому, что определяет набор критериев, которые используются при решении вопроса о включении статьи, попадающей под определение актива, в финансовую отчетность. Следует подчеркнуть, статья, которая соответствует определению активов, может не соответствовать критериям признания. Правила признания были разработаны в соответствии с потребностями бухгалтеров.

Необходимо заметить, что разные авторы предлагали разные наборы критериев для признания активов.

Так, В.Кам выделяет четыре критерия:

а) законодательное обоснование;

б) использование принципа консерватизма;

в) определение экономической сути хозяйственной операции или события;

г) возможность оценки стоимости актива.

Р. Стерлинг выдвигает шесть параметров:

а) должен быть установлен факт существования объекта-кандидата на признание;

б) объект должен быть экономическим ресурсом, т.е ограниченным, и предметом потребности, что определит цену;

в) хозяйствующий субъект должен контролировать такой объект;

г) величина объекта должна быть нулевой;

д) все предыдущие критерии должны быть выполнены на дату составления баланса;

е) должны быть соответствующие эмпирические доказательства, которые позволили бы независимым и компетентным наблюдателям достичь согласия в вопросе о степени соответствия всем перечисленным выше критериям.

Австралийский фонд научно-исследовательских работ по вопросам бухгалтерского учета (далее AARF) считает, что актив подлежит признанию в финансовой отчетности тогда и только тогда, когда:

* существует вероятность, что воплощенный в активы потенциальный доход или будущие экономические выгоды реализуются;
* актив имеет стоимость или иную ценность, которую можно достоверно определить.

Общество бухгалтеров Новой Зеландии выдвигает такие же требования. Представляет интерес то, что AARF далее разъясняет, что вероятность реализации потенциального дохода или будущей экономической выгоды признается в случае, если таковы скорее возникнут, чем не возникнут.

Совет по стандартам бухгалтерского учета предлагает 4 критерия признания любого элемента финансовой отчетности:

а) определение (объект соответствует определению элемента финансовой отчетности);

б) измеримость (имеет характерный признак, который можно оценить с достаточной степенью достоверности);

в) релевантность (информация об объекте может повлиять на решение пользователей);

г) надежность (информация достоверна, ее можно проверить).

Что касается отдельных элементов финансовой отчетности, в частности основных средств, то здесь также выделяют определенные критерии. К ним относятся критерии, которые позволят выделить основные средства среди других объектов. Поэтому объектом исследования являются основные средства как составная часть активов предприятия.

Следует подчеркнуть, что с начала ХХ вв. в качестве критерия отнесения активов в бухгалтерском учете часто применялись «намерения управляющих», считая, что одна из основных выгод деления активов на основные и оборотные состоит в возможности оценки на основе этого ликвидности хозяйствующего субъекта [7, c.27-28].

Однако еще до деления активов на основные и оборотные в бухгалтерском учете в экономической теории было осуществлено деление капитала на средства труда, предметы труда и сам труд.

В экономической литературе под основными средствами понимают средства труда, которые используются на протяжении длительного времени, при этом сохраняют свою первоначальную физическую (натуральную) форму и переносят стоимость на изготовленный продукт частями, на протяжении нескольких производственных циклов, по мере износа (физического и морального) [7.c.5].

Общеэкономическое понятие основных средств заложено в основу терминов, которые используются как для бухгалтерского учета, так и для налогообложения. При этом в бухгалтерском учете принято употреблять термин «основные средства», а для целей налогообложения - термин «основные фонды».

Наиболее полно вопрос признания основных средств и критериев, по которым следует относить ценности к основным средствам, исследовала Л. Куликова в своей монографии «Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития». В частности, она рассматривает такие критерии отнесения активов к основным средствам: функциональная роль, назначение, сфера деятельности, недвижимость, продолжительность пользования, материальность, стоимостной предел [13].

Рассматривая вопрос функциональной роли активов, Л. Куликова считает, что не следует ограничивать использование основных средств лишь как средств труда. С таким утверждением, по моему мнению, нельзя не согласиться, ведь это позволит отнести к основным средствам объекты, которые не могут служить средством труда в буквальном понимании. К таким предметам можно отнести предметы хозяйственного инвентаря, многолетние насаждения, земельные участки, объекты природопользования.

Сущность такого критерия, как назначения активов, состоит в том, что основные средства признаются частью имущества. Этот критерий, который ввел еще А. Смит, используется в бухгалтерском учете многих стран.

Третий критерий, который выделяет основные средства среди других объектов учета,- сфера их деятельности. Л. Куликова отмечает, что К. Маркс критикуя взгляды А. Смита на основной капитал, указывал, что сооружение, функционируя как жилой дом, совсем не имеет формы капитала. К. Маркс к основному капиталу относил средства труда, которые функционируют в процессе производства, для создания прибавочной стоимости.

Такой критерий, как продолжительность использования, был введен Немецким торговым кодексом. Более детально его обосновал К. Маркс, который отмечал «…поскольку речь идет о годовом производстве, то здесь приходится принимать во внимание, прежде всего, лишь те части основного капитала, продолжительность жизни которых составляет больше одного года». Критерий продолжительности использования активов предприятия в производственной деятельности дает возможность разделить их на основные средства и средства в обороте. В экономической литературе этот критерий трактуется неоднозначно. Так, А. Кальмес считал, что к основным средствам следует относить лишь те активы, которые служат больше года. Но интересно отметить, что с такой позицией не соглашается профессор В. Стоцкий. Он отмечал, что все средства, которые переносят стоимость на создаваемый продукт частями, должны относиться к основным, независимо от срока их использования.

По мнению, Л. Куликовой, продолжительность использования должна быть одним из основных критериев признания основных средств. Поскольку экономические выгоды от использования основных средств предприятие получает на протяжении продолжительного периода, то затраты, связанные с приобретением основных средств, следует списывать на протяжении цикла, который превышает один год. С таким мнением тяжело не согласиться, ведь здесь следует опираться на один из принципов бухгалтерского учета, согласно которому для определения финансового результата необходимо сравнить доходы с расходами, которые были понесены для получения этих доходов.

Следующим критерием отнесения объектов к основным средствам Л. Куликова называет материальность. Наличие физической формы для отнесения актива к основному средству признают большинство научных работников.

Так, авторы книги «Введение в бухгалтерское дело», разделяя активы на фиксированные и оборотные, подчеркивают, что материальные фиксированные активы - это активы, к которым можно прикоснуться. Нематериальными фиксированными активами называют активы, которые не существуют в физическом понимании, например патенты или торговые марки. Кроме того, они отмечают, что инвестиции также могут быть фиксированными.

Аналогичного мнения придерживаются Р. Энтони и Дж. Рис. Долгосрочные активы они разделяют на материальные активы (активы, которые имеют физическое состояние, и нематериальные активы - активы, которые не имеют физической сути) [11. C.47].

По мнению Л. Куликовой, основные средства имеют ряд признаков, которые отличают их от нематериальных активов и финансовых вложений. В связи с этим долгосрочные активы могут быть разделены на материальные, в состав которых входят основные средства, нематериальные и финансовые.

Однако с таким критерием отнесения актива к основному средству, как «физическая форма», соглашаются не все научные работники. Например, Я. Соколов утверждает, что включение в состав основных средств только материальных ценностей является ошибочным. По его мнению, основные средства могут быть структурированы следующим образом:

* капитал, вложенный в свое предприятие, который включает материальные (телесные) и нематериальные (бестелесные) ценности;
* капитал, вложенный в другое предприятие (финансовое вложение).

Следующим критерием основных средств Л. Куликова называет стоимостной предел. В международных стандартах финансовой отчетности такой критерий не используется. Однако некоторые страны, в частности Российская Федерация, применяют этот критерий. По мнению Л. Куликовой, стоимостной критерий отнесения основных средств к основным имеет ряд существенных недостатков. Поэтому стоимостной предел не должен быть определяющим критерием, поскольку он зависит от инфляционных изменений в экономике.

По моему мнению, полностью этот критерий игнорировать не стоит, поскольку все средства труда с незначительной стоимостью, однако со сроком действия больше одного года, нужно было бы отнести к категории основных средств. Поэтому стоимостной предел отнесения объектов учета к основным или оборотным должен быть элементом учетной политики предприятия и самостоятельно определяться его руководством.

3. Проблемы признания основных средств в налоговом и бухгалтерском учете

Термин «признание» встречается в некоторых национальных положениях бухгалтерского учета, однако его определение не приведено ни в стандартах, ни в других документах по бухгалтерскому учету. Поэтому в такой ситуации целесообразно воспользоваться параграфарами 82-84 Концептуальной основы составления и представления финансовых отчётов - документом, принятым Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета, который положен в основу всех международных стандартов финансовой отчетности. В соответствии с параграфом 82: «признание - это процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая соответствует определению элемента и критериям признания, приведенным в «параграфе 83». В параграфе 83 приведены такие критерии: «существует вероятность поступления в предприятие или убытия из него любой будущей экономической выгоды, связанной со статьей; статья имеет себестоимость или стоимость, которая может быть достоверно определена» [6, с.90].

Следовательно, признание - это процедура стандартная или обязательная для всех без исключения объектов учета.

В Украине критерии признания для каждого вида объектов учета установлены национальными стандартами бухгалтерского учета.

Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, прочих необоротных материальных активах и незавершенных капитальных инвестициях в необоротных материальные активы, а также раскрытие информация о них в финансовой отчетности определяет Положение бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000г. №92 с изменениями и дополнениями.

П(С)БУ определяет основные средства как материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам иди для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования которых больше одного года.

Таким образом, согласно П(С)БУ 7 выделяют несколько критериев отнесения объектов к основным средствам: объект бухгалтерского учета должен быть признан активом; использоваться для четко определенных целей; иметь ожидаемый срок полезного использования больше одного года или операционного цикла; иметь физическую форму - быть материальным активом.

Такие критерии соответствуют критериям, приведенным в Международном стандарте финансовой отчетности 16 «Основные средства». Однако существуют также некоторые отличия. Так, в соответствии с МСФО 16 основными средствами считаются активы, которые соответствуют таким критериям:

* материальность (наличие физической формы);
* сфера действия (содержатся предприятием для использования в процессе производства либо для поставки товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам иди для административных целей);
* продолжительность ожидаемого срока использования (может использоваться больше одного учетного периода).

В отличие от определения, приведенного в П(С)БУ 7 в этом определении нет никаких «социально-культурных функций».

В связи с этим можно сделать вывод, что не все основные средства являются активами, а затраты на приобретение основных средств, использование которых не приведет к получению экономической выгоды должны отражаться в составе затрат периода приобретения. Это подтверждает еще один пример. Стоимость основных средств, признанных активами, амортизируется, т.е частями включается в себестоимость продукции или относится к административным и другим затратам нескольких периодов. Такая амортизация экономически обоснована. Возникает вопрос, есть ли смысл тратить трудовые и материальные ресурсы на распределение затрат, которые никогда не приведут к получению дохода и которые для собственников первоначально являются именно затратами? До сих пор остается нерешенным.

Учет основных средств для потребностей налогообложения регулируется Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 28.12.94г. №334\94-ВР (в редакции от 22.05.97г. №283\97-ВР) с изменениями и дополнениями (далее- Закон №283). В этом Законе указано, что под термином «основные фонды» следует понимать материальные ценности, которые предназначены налогоплательщиком для использования в хозяйственной деятельности налогоплательщика на протяжении периода, который превышает 365 календарных дней с даты введения в эксплуатацию таких материальных ценностей, и стоимость которых постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом.

Необходимо заметить, Законом №283 также устанавливает определенные критерии отнесения объектов бухгалтерского учета к основным фондам(средствам). К таким критериям относится материальность, т.е наличие физической формы, цель приобретения объектов бухгалтерского учета - объекты должны быть предназначены для использования в хозяйственной деятельности налогоплательщика, срок использования - 365 календарных дней с даты введения в эксплуатацию, постепенное уменьшение стоимости таких объектов в связи с физическим или моральным износом.

Таким образом, одним из основных критериев отнесения объектов к основным средствам в соответствии с национальным законодательством является их материальность, т.е наличие физической формы. С этим критерием необходимо согласиться. Поскольку с развитием общества возникают разные объекты учета, в частности такие объекты учета, как нематериальные активы, финансовые активы, их следует разграничивать и к основным средствам включать лишь материальные средства.

Поскольку для отнесения материального объекта к основным средствам объект должен быть признан активом, то он может приносить экономические выгоды в будущем. В утвержденных на сегодня П(С)БУ не приведено понятие «экономическая выгода». Для раскрытия содержания этого понятия нужно руководствоваться Концептуальной основой МСБУ. В соответствии с п.53 Концептуальной основы будущая экономическая выгода - это потенциал, который может содействовать поступлению на предприятие, непосредственно или оприходовано, денежных средств или их эквивалентов. Отсутствие законодательного определения понятия «экономическая выгода» приводит к недоразумениям и противоречиям, что, в свою очередь, усложняет бухгалтерский учет основных средств.

Кроме того, возникает вопрос, в какой последовательности необходимо признавать основные средства: сначала признавать активом, а затем основным средством, или наоборот? То есть может ли возникнуть ситуация, когда объект, признанный основным средством, не будет признан активом. Этот вопрос также остается неурегулированным.

Как П(С)БУ 7 «Основные средства», так и Закон №283 устанавливают такой критерий отнесения объектов к основным средствам, как продолжительность использования. Однако если Закон устанавливает его предел на протяжении 365 календарных дней, то П(С)БУ 7 допускает случаи, когда объект с ожидаемым сроком использования больше одного года не является основным средством. Такие случаи имеют место, если продолжительность операционного цикла предприятия превышает один год. Проведенные расхождения указывают на несовершенство законодательной нормативной базы по вопросам учета основных средств. Поэтому для более точного учета и сопоставимости показателей отчетности по основным средствам необходимо разработать единые критерии относительно продолжительности их использования.

В Украине такой критерий на законодательном уровне не установлен. Однако в соответствии с П(С)БУ 7 предприятия могут самостоятельно устанавливать стоимостные признаки предметов, которые входят в состав малоценных необоротных активов. Это, по моему мнению, является положительным моментом, поскольку в современных условиях нестабильности национальной экономики стоимостной критерий будет только мешать развитию бухгалтерского учета. Необходимо заметить, что стоимостной предел, по которому следует относить объекты бухгалтерского учета к основным средствам, должен определяться исключительно предприятием на уровне учетной политики.

Кроме того, следует обратить внимание на такой критерий, как оборотность активов. Так, в Балансе предприятия основные средства в прочие необоротные материальные активы отражаются в разделе 1 «Необоротные активы», т.е предусмотрен такой критерий отнесения объектов к основным средствам, как оборотность.

Следует отметить, что введение П(С)БУ термина «необоротные активы» и название в Балансе раздела 1 «Необоротные активы» являются некорректными, поскольку они не отражают реальной сути экономических явлений.

Оборотные активы в процессе производства свою стоимость однократно передают на созданную продукцию в пределах одного операционного цикла.

Необоротные активы, наоборот, используются в процессе производства продолжительное время и свою стоимость постепенно переносят на созданный с помощью них продукт. Стоимость необоротных активов возмещается по мере реализации продукции, выручка от которой включает часть стоимости необоротных активов. То есть необоротные активы в процессе производства также оборачиваются, однако промежуток времени, на протяжении которого они оборачиваются превышает один операционный цикл предприятия. Таким образом, необоротные и оборотные активы в процессе использования находятся в обороте, и только порядок их отражения неодинаковый.

Заключение

Выполнив данную научную работу, можно сделать вывод, что поставленная цель была достигнута. Для достижения этой цели были выполнены задачи, перечисленные во введении, т.е была рассмотрена классификация основных средств и изучена их экономическая сущность, также была обнаружена основная проблема признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете и возможные пути ее решения.

Из приведенного исследования вытекает, что процедура признания объектов учета, в частности основных средств, довольно сложна и противоречива. Недостатки национального законодательства в сфере бухгалтерского учета и налогообложения создают препятствия для стандартизации и гармонизации бухгалтерского учета вообще и учета основных средств в частности. Поэтому вопрос признания объектов основных средств требует дальнейшего исследования, прежде всего в части объединения бухгалтерского учета и учета потребностей налогообложения.

Следует отметить, что полное объединение методик бухгалтерского и налогового учета вообще невозможно, поскольку они имеют разные цели. Целью бухгалтерского учета является предоставление достоверной информации и финансовом состоянии предприятия для потенциального инвестора. Налоговый учет выполняет фискальные и регуляторные функции в интересах государства. Поэтому определенные расхождения между этими видами учета будут существовать всегда.

В настоящее время на законодательном уровне существует ряд противоречий, это утверждение касается проблем признания основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Суть проблемы состоит в том, что признание основных средств по разному трактуется в бухгалтерском и налоговом учете. Для решения выявленных проблем необходимо законодательное урегулирование данных вопросов.

Таким образом, реальное упрощение учета основных средств, по моему мнению, возможно лишь при условии принятия на законодательном уровне данных бухгалтерского учетаза основу при формировании показателей налогового учета.

Список использованных источников

1. Закон Украины «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине» №996-XIV (с изменениями и дополнениями) //Ведомости Верховной Рады Украины. – 1999. - №40.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утв. приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000г. №92
3. Белоусов А. Переоценка ОС: особенности проведения и отражения в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет и аудит №11. – 2001г, с. 15-21.
4. Голов С, Костюченко В., Кравченко 1., Ямборко Г. Фінансовий облік: Підручник. - К., 2005.
5. Грей С.Дж., Нидлз Б.Э. Финансовый учет: глобальный подход / Пер. с англ. - М., 2006.
6. Кизо Д.И., Вейгант Дж.Ж., Уорфилд Т.Д. Фннансовый учет. Промежуточный уровень: адаптировано с оригинальных текстов 9- и 10-го изд. - Нью-Йорк: John
7. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерскому обліку: Монографія. - К., 2006.
8. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002.
9. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; Под. ред. Я.В. Соколова. -М, 1997.
10. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ.; Под ред. А.М.Петрачкова. - М.. I995 -560 с
11. Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер. с англ.; Под ред.Я.В. Соколова, И.А. Смирновой.-М., 2000
12. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития.- Казань, 2001

14. Бутаков А.Я. Учет необортных активов/ И. Буфатина// ВБУ-2002г-№9-С.5-12,

15. Бухгалтерский учет в Украине: учеб. Пособие для студентов вузов.-5-е изд., допю и перераб. По ред. ЗАвгороднего В.П-К.: А.С.К.., 2001

16. Бухгалтерский учет: Чебанова Н.В., Котенко Л.В.-К.: Студцентр, 2000.-163с.

17. О.І. Коблянська «Фінансовий облік» Київ,, 2003р.

18. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета/Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; Под. Ред. Б.Нидлз-М.: «Финансы и статистика», 1999.

19. Н.А Каморджанова, И.В. Карташова «Бухгалтерский учет и финансовая отчетность» Санкт-Петербург, 2003г