

УДК: 657.42:957.375.2

А. В. Максимова,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування Криворізького економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Кривий Ріг, Україна

Е. М. Бояр,

магістрант кафедри обліку і оподаткування Криворізького економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Кривий Ріг, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ: ГОЛОВНІ АСПЕКТИ ТА ВІДМІННОСТІ

A. V. Maksymova,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation of Kryvyi Rih Economic Institute of SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kryvyi Rih, Ukraine

E. M. Boyar,

undergraduate of the Department of Accounting and Taxation of Kryvyi Rih Economic Institute of SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kryvyi Rih, Ukraine

BUSINESS AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN MODERN CONDITIONS: MAIN ASPECTS AND DIFFERENCES

У статті досліджено існуючі підходи щодо сутності основних засобів. З'ясовано основні відмінності трактування терміну «основні засоби» згідно діючих законодавчо-нормативних документів, Податкового кодексу України. Визначено особливості бухгалтерського та податкового обліку основних засобів. При дослідженні первісної вартості об'єктів основних засобів було з'ясовано, що основними витратами, які входять до її складу є суми, що сплачують постачальникам активів, платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів, сума ввізного мита, непрямих податків, витрати на страхування ризиків доставки основних засобів, витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів. При цьому фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень. Досліджено головні аспекти та особливості визначення залишкової та ліквідаційної вартості основних засобів, нарахування амортизації відповідно до вимог Податкового кодексу України та П(С)БО 7 «Основні засоби». За результатами проведеного аналізу запропоновано ряд практичних рекомендацій та заходів для подолання виявлених проблем та уникнення розбіжностей щодо податкового та бухгалтерського обліку основних засобів.

The existing approaches to the nature of fixed assets are researched in the article. The main differences in the interpretation of the term “fixed assets” in accordance with the existing legislative normative documents, Tax Code of Ukraine are revealed. The characteristics of business and tax accounting of fixed assets are defined. In the research of primary cost of fixed assets objects it was found out that the main expenses being a part of it are the sums paid to suppliers of assets, payments made due to the purchase (acquisition) of the rights for a fixed assets object, the sum of import duties, indirect taxes, the expenses for the insurance on the delivery of fixed assets, their installation and repair. At the same time financial expenses are not included before primary cost of fixed assets received (created) completely or partially at the expense of debts. The main aspects and characteristics of determination of residual and liquidating cost of fixed assets, charge of depreciation according to the requirements of the Tax Code of Ukraine and National Accounting Standard 7 “Fixed Assets” are researched. As provided by the results of the carried-out analysis a number of practical recommendations and actions for overcoming the revealed problems and avoiding differences in tax and business accounting of fixed assets are suggested.

Ключові слова: *основні засоби, амортизація, первісна вартість, залишкова вартість, ліквідаційна вартість.*

Key words: *fixed assets, depreciation, primary cost, residual cost, liquidating cost.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В сучасних умовах господарювання у підприємств постійно існує необхідність висвітлення інформації про результати здійснення своєї діяльності. Так, суттєвою частиною даної інформації є інформація про стан активів підприємства, зокрема, основних засобів. На підприємстві основні засоби, зазвичай, займають головну частину активів та мають неабиякий вплив на показники діяльності. Суб'єкти господарювання одночасно ведуть бухгалтерський та податковий облік, проте вони мають деякі відмінності. Саме вони визначили один із пріоритетних напрямків наближення бухгалтерського та податкового обліку. Розв'язання цієї проблеми дасть змогу уникнути неузгодженостей при визначенні первісної, залишкової та ліквідаційної вартості основних засобів, нарахуванні їх амортизації, для цілей визначення бази оподаткування при здійсненні операцій з основними засобами тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми бухгалтерського та податкового обліку основних засобів було досліджено у наукових працях багатьох вчених, зокрема: Ф. Ф. Бутинця, Ф. М. Т. Білухи, Т. Г. Мельника, В. Г. Швеця, С. Ф. Голова, А. М. Белоусова, О. М. Колеснікової, В. М. Медведєва, О. Ф. Кирилук. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку. Проте, проблеми розбіжностей бухгалтерського та податкового обліку основних засобів залишається невирешеними.

Мета та завдання статті. Метою статті є визначення головних аспектів бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, встановлення їх відмінностей і спільних рис та надання рекомендацій стосовно їх наближення та подолання розбіжностей.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Необхідною умовою функціонування підприємства будь-якого виду діяльності є наявність основних засобів. Залежно від виду діяльності встановлюється необхідна їх кількість, визначається рівень їх оновлення та ступінь зносу. Основні засоби є знаряддям праці, яке є необхідною матеріально-технічною умовою для здійснення процесу виробництва, збуту та ін. Протягом певного часу основні засоби використовуються на підприємстві, тому існує необхідність відображення в обліку операцій з їх надходження, переоцінки, ремонту, вибуття.

Основними нормативно-правовими актами, які регламентують бухгалтерський та податковий облік основних засобів є :

- Податковий Кодекс України (далі – ПКУ), який встановлює правила обліку основних засобів з метою оподаткування діяльності підприємства [4];

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що встановлює загальні правила ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [2];

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), що встановлює в бухгалтерському обліку правила визнання та оцінки основних засобів, їх переоцінки, нарахування амортизації, відображення витрат на ремонт тощо [5];

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [3].

Розглянемо трактування поняття «основні засоби», які подаються у законодавстві, нормативно-правових документах у сфері податкового та бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до 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 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) [4].

Також треба зазначити, що після внесення змін у ПКУ, які діють з 01.09.2015 р., для визначення об'єкту ОЗ або МНМА вирішальним критерієм є дата введення об'єкту в експлуатацію, тобто, якщо об'єкт отримано до 01.09.2015 р., а вводиться в експлуатацію вже після цієї дати, то на момент введення в експлуатацію працює вартісний критерій - 6000 грн.

У П(С)БО 7 визначено, що основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство 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) [5].

Отже, наведені вище визначення вказують на деякі відмінності між визначеннями поняття «основні засоби» в даних законодавчо-нормативних документах. Так, в П(С)БО 7 на відміну від ПКУ не вказано яку саме вартість повинен мати основний засіб. Тому, щоб не виникло проблем з ідентифікацією активу як основного засобу, потрібно звертатися до податкового законодавства, яке доповнює стандарти бухгалтерського обліку.

Придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю відповідно до п.8 П(С)БО 7 «Основні засоби». Тож надамо визначення терміна «первісна вартість» та склад витрат, що її формують.

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку складається з таких витрат (відповідно до п. 8 П(С)БО 7):

- 1) суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- 2) реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- 3) суми ввізного мита;
- 4) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- 5) витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- 6) витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- 7) інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [5].

Важливо зазначити, що з 01.01.2015 року із Податкового Кодексу України виключили порядок визначення первісної вартості основних засобів (розрахунок податку на прибуток прив'язали до бухгалтерського обліку). Тож слід використовувати порядок встановлений П(С)БО 7 «Основні засоби».

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Відповідно до п.14 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством [5].

В податковому обліку на сьогоднішній день витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відображаються за правилами встановленими у бухгалтерському обліку. Тобто, якщо це поліпшення об'єкта основних засобів, то витрати на такі заходи буде капіталізовно і вони вплинуть на фінансовий результат суб'єкта господарювання тільки через амортизацію поліпшених основних засобів. А витрати на ремонт будуть обліковуватися так само, як і в бухгалтерському обліку – знайдуть своє відображення у складі поточних витрат.

Щодо визначення поняття залишкової вартості основних засобів, то можна зазначити, що відбулася зміна відповідно до ПКУ. Так, до 01.01.2015 р. залишкова вартість основних засобів визначалася в ньому як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації, а з 01.01.2015 р. визначається як різниця між первісною вартістю і сумою розрахованої амортизації відповідно до положень розділу III ПКУ [1]. Тобто, тепер в Податковому Кодексі та П(С)БО 7 «Основні засоби» визначення поняття залишкової вартості ідентичні.

А от визначення ліквідаційної вартості основних засобів є складністю для оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно зробити прогноз на 5-10 років, для будівель – 30-40 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним.

До введення в експлуатацію основні засоби обліковуються у складі капітальних інвестицій. Підставою для зарахування на баланс основних засобів є Акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів (форма № ОЗ-1). Під час введення в експлуатацію об'єкта основних засобів визначається первісна вартість та його строк корисного використання (експлуатації). Дані показники є дуже важливими, адже використовуються під час нарахування амортизації [6].

Згідно з п. 23-24 Положення(стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством за умови визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [5].

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого. Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. При цьому прямолінійний і виробничий методи дозволено застосовувати до всіх груп, а інші три методи амортизації можуть бути використані тільки для певних груп основних засобів.

Як зазначено в П(С)БО 7, строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або коли з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [5].

Під час визначення строку корисного використання (експлуатації) слід урахувувати очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [3].

Коли на підприємстві мають місце зміни, які мають можливість впливати на строк корисного використання основних засобів, виникає необхідність його перегляду. Строк корисного використання може направлятися в бік збільшення або зменшення.

Зміна строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. В даному випадку амортизацію об'єкта основних засобів нараховують, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Так, ст. 138.3.3 Податкового кодексу України «Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів», містить мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів для різних класифікаційних груп [4]. Групи основних засобів зазначених в ПКУ та в П(С)БО 7 «Основні засоби» співпадають.

Та в бухгалтерському обліку нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Визначення терміну корисного використання, містить у собі суттєві розбіжності і невідповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти. Таким чином, втрачається об'єктивність облікової інформації про нарахування амортизації, що веде до неточностей у фінансовій звітності

ПКУ виділяє 16 груп основних засобів та інших необоротних активів для яких встановлює окремо мінімальні строки корисного використання [4]. Відобразимо цю інформацію в табл.1.

Таблиця 1.
Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного	2

оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів згідно Податкового Кодексу України використовуються з урахуванням наступного:

- якщо строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені пп. 138.3.3 ПКУ;

- якщо строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені пп. 138.3.3 ПКУ, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку [4].

Узагальнюючи викладене, вважаємо, що представлена в Податковому кодексі України класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх корисного використання є повністю економічно обґрунтованою. Строки корисного використання здебільшого співпадають зі строками, які визначають виробники вказаних активів у супроводжувальних документах та технічній документації. Також, встановлений мінімальний термін використання основних засобів сприяє обґрунтованому розподілу амортизаційних витрат та виключає завищення собівартості продукції (робіт, послуг).

Нарахування амортизації здійснюється протягом встановленого строку. Строк корисного використання об'єкта може бути призупинено на період його тимчасового виводу з експлуатації на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації. Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Основні засоби можуть тимчасово виводитись із експлуатації з наступних причин:

– модернізації об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

– заміни окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

– впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

– добудови (надбудова) будівлі, яка збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання [6].

Відповідно до п. 31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення вносяться в технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів [3]. Виходячи з нового строку корисного використання, амортизація об'єкта основних засобів нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації) [4].

Висновки. Таким чином, зміни в податковому законодавстві, які припали в основному на 2015 р. значно підвищили рівень гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. Наявність майже однотипної класифікації основних засобів, ідентичність методів нарахування амортизації (за винятком виробничого методу, що не передбачений у податковому обліку), правила визначення залишкової вартості, а також визначення витрат на ремонт і поліпшення свідчить про наближення правил в цих системах обліку.

Проте, незважаючи на такі позитивні зміни, залишилися невирішеними питання стосовно формування ліквідаційної вартості основних засобів, встановлення строків їх корисного використання та ін. Ці відмінності викликані різними підходами до формування витрат підприємства від операцій з основними засобами в бухгалтерському та податковому обліку.

Задля вирішення проблеми розбіжностей у бухгалтерському та податковому обліку основних засобів вважаємо за доцільне запропонувати наступні рекомендації щодо їх наближення:

- першочерговим кроком є гармонізація податкового та бухгалтерського законодавства з обліку основних засобів;

- у П(С)БО 7 доцільно вказати межу вартості основних засобів, яка зазначена в Податковому Кодексі України – яка перевищує 6000 гривень;

- відповідно до податкового обліку встановити мінімально допустимі строки використання основних засобів;

- узгодити визначення терміну «ліквідаційна вартість» і способів обчислення його вартісного рівня. Це стосується амортизації основних засобів, які використовуються для виготовлення та реалізації товарів (робіт, послуг).

Прийняття змін та доповнень до Податкового кодексу України значною мірою наблизило податковий та бухгалтерський облік основних засобів та облік операцій з ними. Застосування наданих рекомендацій з наближення податкового та бухгалтерського законодавства на практиці відіграє в майбутньому позитивну роль у здійсненні підприємствами своєї діяльності та прийнятті відповідних управлінських рішень.

Література.

1. Водоп'янова О. Зміни в обліку О 3 / О. Водоп'янова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://online.dtkk.ua/Book/«ДК»%20№03-2015.epub/navPoint-10>.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XII (зі змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. №561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.https://zakon.help/law/561/>.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-17 (із змінами і доповненнями станом на 01 серпня 2016 року відповідно до Закону України № 902-VIII). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. за № 288/4509 (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

6. Складні питання податкового обліку основних засобів // Платник податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: auditpodatkiv.com.ua.

References.

1. Vodopyanova, O. "Changes in the accounting of fixed assets", [Online], available at <http://online.dtkk.ua/Book/«ДК»%20№03-2015.epub/navPoint-10>.

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated 16.07.99, No.996-XII, available at: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2003), Methodical recommendations on the accounting of fixed assets: approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 30, 2003 No. 561, available at: <http://www.https://zakon.help/law/561/>.

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed Assets", Sht. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 27.04.2000 under No. 288/4509 (with amendments and supplements), available at: www.minfin.gov.ua.

6. "Complex issues of tax accounting of fixed assets", *Platnyk podatkov*, [Online], available at: auditpodatkiv.com.ua.

Стаття надійшла до редакції 13.02.2018 р.