

Студент 4 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

Анотація. Досліджено нормативно-правову базу, що регулює питання обліку основних засобів в Україні. Розглянуто відмінності між бухгалтерським та податковим обліком основних засобів. Встановлено відсутність єдиних вимог щодо обліку основних засобів у бухгалтерському та податковому законодавстві та надано рекомендації стосовно їх зближення.

Аннотация. Исследована нормативно-правовая база, регулирующая вопросы учета основных средств в Украине. Рассмотрены различия между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств. Установлено отсутствие единых требований по учету основных средств в бухгалтерском и налоговом законодательстве и даны рекомендации по их сближению.

Annotation. The regulatory framework governing the accounting of fixed assets in Ukraine are investigated. The differences between financial and tax accounting of fixed assets are considered. The absence of uniform requirements on accounting for fixed assets accounting have been established in accounting and tax legislation and recommendations regarding their convergence are given.

Ключові слова: основні засоби, група основних засобів, бухгалтерський облік основних засобів, податковий облік основних засобів.

Наявність в Україні бухгалтерського і податкового обліку, їх певна роз'єднаність визначили один із пріоритетних напрямів реформування податкової системи України, зокрема наближення податкового та бухгалтерського обліку основних засобів. Повне розв'язання цієї проблеми дозволить значно полегшити роботу відділів бухгалтерії на підприємствах, уникати розбіжностей у трактуваннях одних й тих же процесів і явищ.

Важливі аспекти організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів досліджено у багатьох наукових працях, зокрема таких вчених, як: Белоусова А. М., Голова С. Ф., Колеснікової О. М. та ін. [1 – 3]. Проте виникає проблема наближення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, що потребує подальшого дослідження.

Метою даної статті є аналіз розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком основних засобів та надання рекомендацій стосовно їх наближення.

Для досягнення визначеної мети були поставлені такі завдання:

- 1) дослідити нормативно-правову базу, що регулює питання обліку основних засобів в Україні;
- 2) розглянути відмінності між бухгалтерським та податковим обліком основних засобів;
- 3) надати рекомендації щодо наближення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

Об'єктом дослідження є основні засоби, предметом – бухгалтерський і податковий обліки основних засобів.

Необхідною умовою здійснення господарської діяльності є забезпечення підприємства основними засобами.

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють вітчизняний облік основних засобів є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [4] і Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби" (далі – П(С)БО 7) [5].

Для порівняння бухгалтерського та податкового обліку основних засобів слід використати таблицю.

Порівняльний аналіз бухгалтерського та податкового обліку основних засобів

Критерій	П(С)БО 7	ПКУ
1	2	3
1. Визначення основних засобів	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) (п. 4 П(С)БО 7 [5])	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 2 500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2 500 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) (пп. 14.1.138 п. 14 ПКУ [4])
2. Групи основних засобів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Земельні ділянки. 2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом. 3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої. 4. Машини та обладнання. 5. Транспортні засоби. 6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі). 7. Тварини. 8. Багаторічні насадження. 9. Інші основні засоби (пп. 5.1 п. 5 П(С)БО 7 [5], пп. 145.1 п. 145 ПКУ [4]) 	
3. Методи нарахування амортизації	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прямолінійний. 2. Зменшення залишкової вартості. 3. Прискореного зменшення залишкової вартості. 4. Кумулятивний. 5. Виробничий (п. 26 П(С)БО 7 [5], пп. 145.1.5. ПКУ [4]) 	

Продовження таблиці

1	2	3
4. Вибір методу амортизації підприємством	Метод нарахування амортизації підприємство обирає самостійно (п. 28 П(С)БО 7 [5])	Здійснюється підприємством за методом, визначеним у наказі про облікову політику відповідно до встановлених ПКУ обмежень: група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (будь-який метод, окрім прискореного зменшення залишкової вартості); група 3 – будівлі, споруди; група 4 – машини та обладнання (виключно метод прискореного зменшення залишкової вартості) (пп. 145.1.5 п. 145 ПКУ [4]); група 5 – транспортні засоби (виключно метод прискореного зменшення залишкової вартості) (пп. 145.1.5 п.145 ПКУ[4]); залишкової вартості) (пп. 145.1.5 п. 145 ПКУ [4]); група 6 – інструменти, прилади, інвентар (будь-який метод, окрім прискореного зменшення залишкової вартості); група 7 – тварини; (будь-який метод, окрім прискореного зменшення залишкової вартості); група 8 – багаторічні насадження (будь-який метод, окрім прискореного зменшення залишкової вартості); група 9 – інші основні засоби (прямолінійний або виробничий) (пп. 145.1.6 п. 145 ПКУ [4])
5. Строк корисного використання основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно з урахуванням переліку визначених факторів (п. 23 П(С)БО 7 [5])	ПКУ встановлює обов'язкові мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів (пп. 145.1 п. 145 ПКУ [4])

6. Врахування витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація, добудова, дообладнання і т. д.)	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призведе до збільшення в майбутньому економічних вигод (п. 14 П(С)БО 7 [5])	ПКУ дозволяє збільшити первісну вартість основних засобів на суму витрат, що призведе до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення (пп. 146.11 п. 146 ПКУ [4])
7. Врахування витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів ОЗ	Включаються до складу витрат (п. 15 П(С)БО 7 [5]).	Входять у суму витрат, якщо сума не перевищує 10 відсотків вартості, яка амортизується на початок звітного періоду. Решта витрат збільшує первісну вартість такого об'єкта (пп. 146.12 п. 146 ПКУ [4])
8. Переоцінка основних засобів	Підприємство/установа може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт п.16 П(С)БО 7 [5]. Переоцінена первісна вартість та сума зносу визначається множенням відповідно до первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість (п. 17 П(С)БО 7 [5])	Мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою: $K_i = [(a-1) - 10] : 100,$ де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, то індексація не проводиться. Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року (пп. 146.21 п. 146 ПКУ) [4]

Закінчення таблиці

1	2	3
	Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, приведеної у порядку, встановленим податковим законодавством. Сума дооцінки залишкової вартості включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат (п. 20 П(С)БО 7) [5]	
9. Методика визначення первісної вартості придбаного об'єкта основних засобів	Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі); витрати зі страхуванням ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою (п. 8 П(С)БО 7 [5], пп. 146.5 п. 146 ПКУ) [4]	
10. Період нарахування амортизації	Нарахування амортизації проводиться щомісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації (п. 29 П(С)БО 7 [5]; пп. 146.2 п. 146 ПКУ) [4]	

Розглянувши всі аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, можна дати такі рекомендації стосовно їх наближення:

1) у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання використовують межу вартості основних засобів, яка вказана в ПКУ, тобто яка перевищує 2 500 гривень, що необхідно затвердити у відповідному П(С)БО. Це значно полегшить роботу бухгалтерів, які змушені вести подвійний облік;

2) ввести єдині норми вибору методів амортизації. Встановити в бухгалтерському обліку відповідні методи амортизації для окремих груп основних засобів: для 1 – 3 груп – будь-який метод, 4 та 5 груп – метод прискореного зменшення залишкової вартості, 6 та 8 – будь-який метод, окрім прискореного зменшення залишкової вартості та для 9 групи – прямолінійний або виробничий методи;

3) встановити в бухгалтерському обліку обов'язкові мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів аналогічні до податкового обліку;

4) в П(С)БО 7 [5] включати до складу витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів суму, яка не перевищує 10 відсотків вартості, яка амортизується на початок звітного періоду. Решту витрат відповідно до норм ПКУ [4] включити в первісну вартість такого об'єкта;

5) для полегшення ведення обліку на підприємстві, переоцінку основних засобів здійснювати в бухгалтерському обліку відповідно до норм податкового законодавства. Для цього необхідно застосовувати щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується та коефіцієнт індексації, формула розрахунку якого вказана в п.п.146.21 п. 146 ПКУ [4].

Таким чином, прийняття ПКУ значно наблизило податковий та бухгалтерський облік основних засобів, але й досі залишаються певні відмінності, які треба враховувати при прийнятті виважених управлінських рішень. Тому за результатами проведеного дослідження автором було надано відповідні рекомендації щодо наближення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

Наук. керівн. Лучанінова Г. С.

Література: 1. Белоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів / А. Белоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – 284 с. 2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібн. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2000. – 837 с. 3. Колеснікова О. М. Проблемні питання обліку і оподаткування операцій з основними засобами / О. М. Колеснікова, О. М. Ганяйло // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – 138 с. 4. Податковий кодекс України від 02.12.10 р., № 2755-VI зі змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI (2856-17) від 01.04.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.