

УДК 657:42

Леонова Ю.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

FEATURES OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN THE CONDITIONS OF THE TAX CODE IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто проблемні питання з обліку основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, які потребують вирішення, зокрема нормативно-законодавчу базу з обліку основних засобів, визначення первісної вартості основних засобів та методики її формування, облікове відображення витрат на ремонт, строки корисного використання основних засобів. Це пов'язано насамперед з чинною в Україні нормативно-законодавчою базою, яка не дає змогу повною мірою оптимізувати облік та використання основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, первісна вартість, витрати на ремонт, бухгалтерський облік, податковий облік.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены проблемные вопросы по учету основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, которые требуют решения, в частности нормативно-законодательную базу по учету основных средств, определение первоначальной стоимости основных средств и методики ее формирования, учетное отражение расходов на ремонт, сроки полезного использования основных средств. Это связано прежде всего с действующей в Украине нормативно-законодательной базой, которая не позволяет в полной мере оптимизировать учет и использование основных средств.

Ключевые слова: основные средства, первоначальная стоимость, расходы на ремонт, бухгалтерский учет, налоговый учет.

ANNOTATION

The article considers the problem questions of fixed assets in accounting and tax accounting which must be decide. Particularly, legal and regulatory framework of fixed assets accounting, term of initial value of fixed assets and its formation method, accounting reflection of repair costs, useful lives of fixed assets and other. This is connected, first of all, to the current Ukrainian legal and regulatory base, which does not allow to full optimize accounting and using fixed assets.

Keywords: fixed assets, initial cost, expenses on repair, accounting, tax accounting.

Постановка проблеми. Важливою умовою функціонування підприємства будь-якого виду діяльності та розміру є наявність основних засобів. Саме вид діяльності підприємства обумовлює їх кількість, а отже, вартість, рівень оновлення та ступінь зносу. Основні засоби є елементом праці, тобто її знаряддям, за допомогою яких працівник змінює (створює) предмет праці або які є необхідними матеріально-технічними умовами для здійснення процесу торгівлі, заготівель, виробництва тощо.

Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи їх обліку,

яка б відповідала вимогам управління. У системі бухгалтерського та податкового обліку наявності та руху основних засобів визначальну роль відіграють концепція їх оцінки, яка повинна забезпечувати виконання принципу об'єктивності у формуванні фінансової та податкової звітності підприємства, та строки експлуатації, що впливають на розподіл оціночної вартості основних засобів у витрати підприємства залежно від обраних методів їх амортизації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

На практиці виникають проблеми стосовно обліку основних засобів, серед яких слід назвати протиріччя щодо їх оцінки та строку експлуатації в нормативних актах. Проблемам обліку основних засобів присвячено багато наукових праць українських та зарубіжних вчених, таких як І.А. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, М.П. Герасимчук, С.Ф. Голов, Н.С. Краснокутська, М.І. Кутер, Н.М. Мальнога, П.А. Орлов, В.Ф. Палій, В.П. Савчук, В.В. Собко, І.Г. Чалий, М.Р. Метьюс, Х.Б. Перера, Дж. Фрідман, Й. Шумпетер. У своїй працях вони досліджували питання формування вартості основних засобів та їх зарахування на баланс, визначали методичні засади їх обліку, визначали корисні строки їх експлуатації, оптимальні методи амортизації тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте чинне українське законодавство з питань обліку основних засобів містить протиріччя, які щоденно доводиться погоджувати обліковцям. Окреслене коло проблемних питань обліку основних засобів визначає актуальність наукового дослідження та потребує вирішення.

Мета статті полягає у розкритті теоретичних основ формування вартості основних засобів в системі обліку, а також дослідженні нормативних умов щодо визначення строку їх корисного використання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нормативними документами, що регламентують бухгалтерський та податковий облік основних засобів, є:

1) Податковий кодекс України, який регламентує правила обліку основних засобів з метою оподаткування господарської діяльності

підприємства в частині розрахунку податку на прибуток [1];

2) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7 «Основні засоби»), що регламентує правила ведення бухгалтерського обліку основних засобів з метою відображення їх економічного стану (а саме їх надходження та вибуття, формування вартості, методи нарахування амортизації, відображення витрат на капітальний ремонт тощо) [2];

3) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що більш детально розглядають положення П(С)БО 7 «Основні засоби» та містять рекомендації щодо відображення операцій з основними засобами в системі рахунків бухгалтерського обліку [3].

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7 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) [2].

Зауважимо, що визначення терміна «основні засоби» з пп. 14.1.138 Податкового кодексу України не підміняє собою визначення, що

міститься в П(С)БО 7, а є певним бухгалтерсько-податковим симбіозом. Згідно з Податковим кодексом України основними засобами вважаються матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 6 000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, а очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад одного року (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [1].

Відповідно до пп. 7 та 8 П(С)БО 7 «Основні засоби», п. 146.4 ст. 146 Податкового кодексу України придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Тому вважаємо за необхідне проаналізувати визначення терміна «первісна вартість» та склад витрат, що її формують.

В табл. 1 наведено визначення терміна «первісна вартість» відповідно до чинних нормативних положень.

Аналіз наведених визначень терміна «первісна вартість» довів, що за основу первісної вартості береться історична (фактична) собівартість. Також необхідно зауважити, що всі наведені визначення не містять протиріч, а доповнюють та пояснюють одне одного.

Таблиця 1

Визначення терміна «первісна вартість» відповідно до чинних нормативних положень

Нормативне положення	Визначення терміна
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2]	Первісна вартість – <i>історична (фактична) собівартість</i> необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.
Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація» [4]	Первісна вартість – <i>історична (фактична) собівартість</i> необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [5]	Первісна вартість – <i>історична (фактична) вартість активів</i> у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.
Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України [6]	Первісна вартість – <i>історична (фактична) собівартість</i> основних засобів чи нематеріальних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів або нематеріальних активів.
Інструкція з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України [7]	Первісна вартість – <i>фактична сума коштів, сплачена</i> за певну одиницю запасів матеріальних цінностей під час її придбання, включаючи витрати на доставку, податки, збори та інші обов'язкові платежі, окрім тих, що згодом повертаються банку.
Наказ Міністерства промислової політики України «Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів» [8]	Первісна вартість – <i>фактична вартість об'єкта</i> в сумі коштів або справедливої вартості інших активів, виплачених (переданих), витрачених для виготовлення, придбання, доставки, спорудження, встановлення, страхування під час транспортування, державної реєстрації, реконструкції та інших удосконалень основних засобів.
Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України [9]	Первісна вартість – це <i>вартість, що історично склалася</i> , тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням технічних характеристик об'єкта, таких як витрати на модернізацію, модифікацію, добудування, дообладнання, реконструкцію, технічне переоснащення тощо, а зменшується у зв'язку із частковою ліквідацією основних засобів.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Первісна вартість об'єкта основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку складається з таких витрат (відповідно до п. 8 П(С)БО 7 та пп. 146.5 ст. 146 Податкового кодексу України): суми, що сплачуються поставачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у 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 платнику); витрати на страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів; фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою [1; 2].

Необхідно зауважити, що первісна вартість основних засобів формується до введення їх в експлуатацію, тобто коли придбані активи обліковуються як капітальні інвестиції. Але існують випадки, коли витрати, пов'язані з об'єктами основних засобів, включаються до первісної вартості основних засобів в процесі їх експлуатації (наприклад, ремонт). В табл. 2 наведено порядок включення витрат на ремонт основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку.

Дослідження обліку витрат на ремонт основних засобів довело, що між бухгалтерським та податковим обліками ремонтних витрат існують суттєві відмінності.

По-перше, в податковому обліку не передбачено поділу ремонту на капітальний та поточний. По-друге, податковий облік передбачає відсоткову межу включення вартості ремонту від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року. Зазначені відмінності впливають на первісну вартість основних засобів та розмір поточних витрат підприємства, тому облікові працівники вимушені окремо вести облік основних засобів в податковому та бухгалтерському обліку.

На нашу думку, методичний підхід до обліку ремонтних витрат, визначений в П(С)БО 7 «Основні засоби», є більш об'єктивним та виправданим. Метою більшості суб'єктів господарювання є отримання економічних вигід, виокремлення капітального ремонту основних засобів є виправданим, адже це збільшує потужність, підвищує продуктивність, усучаснює основні засоби, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід. Також вважаємо що 10-відсотковий граничний розмір ремонтних витрат, який передбачено податковим законодавством, є штучно визначеним та не має економіко-математичного обґрунтування.

Витрати на будівництво, виготовлення, придбання і поліпшення капітальних інвестицій групуються за такими напрямками робіт (витрат): проектно-вишукувальні роботи; будівельні роботи; роботи з монтажу устаткування; придбання устаткування, що потребує монтажу; придбання устаткування, що не потребує монтажу; інструментів та інвентарю; інші капітальні роботи і витрати. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться у розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за об'єктами інвестицій.

Таблиця 2

Облікове відображення витрат на ремонт основних засобів

Витрати / Облік	Витрати	Первісна вартість	Поточні витрати
Бухгалтерський облік (п.п. 14, 15 П(С)БО 7)	Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта (капітальний ремонт)	Включаються повністю	Не включаються
	витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (поточний ремонт)	Не включаються	Включаються повністю
Податковий облік (пп. 144.1 ст. 144 Податкового кодексу України)	Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів	Включаються витрати, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	Включаються витрати, що не перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року

За підрядного способу виконання проектно-випробувальних і будівельно-монтажних робіт вартість виконаних і оформлених в установленому порядку робіт відображається за дебетом рахунку обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку заборгованості підрядникам (будівельним, проектним організаціям).

За господарського способу виконання будівельно-монтажних робіт облік витрат забудовником ведеться на рахунку обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, послуг допоміжних виробництв, зносу основних засобів і розрахунків з кредиторами (щодо заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, на послуги машин і механізмів тощо).

Вартість устаткування, яке забудовником придбане для монтажу, включається до дебету рахунку обліку капітальних інвестицій після його передачі для виконання монтажних робіт зі встановлення устаткування на постійне місце майбутньої експлуатації з кредиту рахунку обліку виробничих запасів.

Якщо за умовами договору на будівництво забезпечення будівництва устаткуванням здійснюється підрядником, то забудовником вартість устаткування з витратами на монтаж відображається у складі капітальних інвестицій згідно з рахунками підрядника.

Вартість устаткування, яке не потребує монтажу та інших необоротних матеріальних активів, які придбаваються підприємством, відображається у складі капітальних інвестицій після надходження таких цінностей на місце призначення і оприбуткування.

До інших капітальних робіт і затрат включаються, зокрема, витрати з відведення земельних ділянок, вирощування багаторічних культур (садів, виноградників), формування основного стада, транспортування устаткування.

Основні засоби обліковуються у складі капітальних інвестицій до введення їх в експлуатацію. Відповідно до п. 10 ст. 3 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [3] підставою для зарахування на баланс основних засобів є Акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів. Під час приймання в експлуатацію об'єкта основних засобів необхідно визначити первісну вартість та строк корисного використання (експлуатації), в окремих випадках також ліквідаційну вартість, адже ці показники використовуються під час нарахування амортизації.

Відповідно до п. 23 та п. 24 П(С)БО 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.

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).

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 [2].

Таким чином, у випадках суттєвих змін з об'єктом основних засобів, які впливають на визначення такого строку, виникає необхідність в його перегляді в бік збільшення чи зменшення. А саме строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Зміна строку використання основного засобу оформлюється наказом по підприємству.

Амортизацію об'єкта основних засобів нараховують, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання. Що стосується податкового обліку, то, згідно зі ст. 145 «Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації» Податкового кодексу України, порядок залишається тим же, але п. 145.1 ст. 145 містить мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів для різних класифікаційних груп.

На думку автора, запропонована в Податковому кодексі України класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх корисного використання є науково та економічно обґрунтованою. Зазначені строки корисного використання здебільшого співпадають зі строками, які визначають виробники вказаних активів у супроводжувальних документах та технічній документації. Крім того, визначення мінімального терміну використання сприяє більш обґрунтованому розподілу амортизаційних витрат у часі та унеможливує 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. Причинами тимчасового виводу з експлуатації основних засобів можуть бути:

- модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати;

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

У технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення (п. 31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів) [3].

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом основних засобів його ліквідаційної вартості.

Висновки. Дослідження методичних засад бухгалтерського та податкового обліку основних засобів довело, що бухгалтерський та податковий облік основних засобів стосовно питань формування первісної вартості основних засобів та строків корисного їх використання має низку відмінностей. Вони викликані різним методологічним підходом до формування витрат підприємства від операцій з основними засобами в податковому та бухгалтерському обліку. Тому з метою вдосконалення обліку основних засобів необхідно гармонізувати нормативні акти, що регламентують їх облік. Це є первинним напрямком вдосконалення, адже без гармонізації бухгалтерського та податкового обліку неможливо уникнути облікових різниць та оптимізувати роботу облікових працівників.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінам та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/-show/2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/-z0288-00>.
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.minfin.gov.ua/control/uk/-publish/printable_article?art_id=293623.
4. Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація: Наказ Державного комітету статистики України від 15 грудня 2003 р. № 444 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN-7648.html.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12 жовтня 2010 р. № 1202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
6. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України: затверджена Постановою НБУ від 20 грудня 2005 р. № 480 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>.
7. Інструкція з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України: затверджена Постановою правління НБУ від 10 грудня 2004 р. № 625 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/-z1650-04.
8. Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів: Наказ Міністерства промислової політики України від 11 вересня 2003 р. № 381 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=10-41.6245.0>.
9. Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України: Розпорядження Федерації профспілок України від 13 листопада 2006 р. № 180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc-2.nsf/link1/FIN56570.html.
10. Складні питання податкового обліку основних засобів // Платник податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: auditpodatkiv.com.ua.