

УДК 657

ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ЗВ'ЯЗКУ З ПРИЙНЯТТЯМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

Мельник В.В., старший викладач,
Лугова Н.С., магістрант

Криворізький економічний інститут

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана»

В статье рассмотрены подходы к сущности основных средств, их обновлению и амортизации в нормативной базе бухгалтерского и налогового учета. Определены проблемные вопросы, которые необходимо урегулировать законодательно.

Ключевые слова: основные средства, основные фонды, методы амортизации, срок полезного использования, классификация основных средств.

In the article the approaches to the essence of fixed assets, their updating and depreciation in normative base of book-keeping and tax accounting are considered. The problems which need legislative settlement are determined.

Key words: fixed assets, capital assets, methods of depreciation, term of useful use, classification of fixed assets.

Постановка проблеми. Особливості економічної системи України визначають специфічні вимоги до підвищення ефективності процесу відтворення основних виробничих фондів, в яких матеріалізуються нові ресурси, що накопичуються. Рациональне використання основних засобів, їх провідна роль у забезпеченні розширеного відтворення впливають на формування сукупної народногосподарської ефективності, розвиток економічної системи в цілому. Враховуючи значимість основних засобів у здійсненні виробничого процесу, зосередимо увагу на проблемних питаннях бухгалтерського та податкового обліку, що виникли у зв'язку із прийняттям Податкового Кодексу України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження теоретичних засад і практичних підходів до обліку основних засобів зробили такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Швець, Н. Шатило, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, В.Г. Лінник, М.Ф. Огічук, С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, С.М. Гольцова, А.П. Гаценко та інші.

Зокрема, С.С. Герасименко і А.О. Єпіфанов у своїй праці піднімають питання відповідності бухгалтерського обліку основних засобів сучасним умовам господарювання [1]. Серед вітчизняних науковців слід виділити працю М.Р. Олексієнко та М.О. Пухиря, які розглядають проблему визначення економічної сутності основних засобів [2]. Дослідженню проблеми формування облікової політики основних засобів присвячено працю С.М. Гольцової. Питанням дослідження амортизації основних засобів відносно аналізу методів її нарахування присвячено праці Н. Горицької, Н.С. Приймак, А. Малишкіна, Д. Дрючина, Т. Косової, Ю. Стадницького, Т. Саган та інших.

Однак результати дослідження літературних джерел дозволяють стверджувати, що методика обліку основних засобів містить низку проблем, які потребують конкретизації і уточнення. Не вирішену раніше частину загальної проблеми доцільно розглядати на підставі систематизованих і узагальнених результатів дослідження методики обліку основних засобів з урахуванням особливостей діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу. З переходом України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку облік розподілився на фінансовий та управлінський, але паралельно ведеться також і податковий облік, що спричиняє цілу низку невідповідностей. Невідповідність між бухгалтерським і податковим обліком стосується багатьох ділянок обліку, в тому числі і обліку основних засобів. Відповідно при веденні бухгалтерського обліку основних засобів слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(с)БО 7) [3], при веденні податкового обліку в I кварталі 2011 року – Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі ЗУ про оподаткування прибутку) [4], а з 1 квітня 2011 року – Податковим Кодексом України (далі ПКУ) [5].

Усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між нормами ЗУ про оподаткування прибутку і П(с)БО 7 щодо основних засобів деякою мірою реалізовано в ПКУ.

Порівнюємо визначення «основних засобів» в нормативних документах щодо бухгалтерського та податкового обліку між собою за допомогою табл. 1.

Таблиця 1

Трактування поняття «основні засоби» відповідно до законодавства

Нормативний документ	Визначення
1	2
Бухгалтерський облік	
П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.02. 2000 р.	«4. Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій , очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більший одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [3].
Податковий облік	
Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI	«14.11.138 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 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 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)» [5].
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. № 83/97-ВР (зі змінами та доповненнями)	«8.2.1. Під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом» [4].

Аналізуючи приведену таблицю, слід зазначити, що між нормативними документами П(с)БО 7 та далі ЗУ про оподаткування прибутку є розбіжності щодо прийнятих термінів («основні фонди» – у податковому обліку; «основні засоби» – за стандартом), з прийняттям ПКУ поняття активу «основні засоби» використовується як у податковому, так і у бухгалтерському обліку, що певними чином зменшує суттєві розбіжності і полегшує його практичне використання. Та розбіжністю все ж залишається збереження вартісної межі майна у податковому обліку, яка відсутня у бухгалтерському обліку.

Зі складу основних засобів для цілей податкового обліку ПКУ виключає:

- вартість землі;
- незавершені капітальні інвестиції;
- автомобільні дороги загального користування;
- бібліотечні та архівні фонди [6, с. 11].

Розділом III ПКУ передбачається здійснювати визнання основних засобів з метою нарахування амортизації із застосуванням методів амортизації, передбачених П(с)БО 7:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) і 5 (транспортні засоби);

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості

років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання та

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів [5].

Методи амортизації обираються підприємством самостійно для кожної групи основних засобів і не можуть змінюватися протягом звітного року.

Також відповідно до ПКУ передбачено розширення класифікації основних засобів до 16 груп основних засобів замість 4 груп у ЗУ про оподаткування прибутку для цілей податкового обліку. Незважаючи на те, що класифікація значно розширена, все ж залишаються розбіжності з фінансовим обліком, щодо групування об'єктів основних засобів (шістнадцять груп у податковому обліку, вісімнадцять груп – у фінансовому обліку). У табл. 2 наведено нову класифікацію основних засобів, а також показано, як співвідносяться бухгалтерські рахунки (субрахунки) та групи основних засобів у податковому обліку.

Як видно з таблиці, інвестиційна нерухомість та інші необоротні матеріальні активи в ПКУ лишилися поза увагою.

При цьому облік балансової вартості основних засобів кожної групи вестиметься за кожним із об'єктів, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду), та в цілому за групою як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи [7].

Таблиця 2

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Складові основних засобів	Бухгалтерський облік (номер рахунку (субрахунку))	Податковий облік	
		ПКУ	ЗУ про оподаткування прибутку
Інвестиційна нерухомість	100 «Інвестиційна нерухомість»	-	
Земельні ділянки	101 «Земельні ділянки»	Група 1	Група 1
Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	Група 2	
Будівлі Споруди Передавальні пристрої	103 «Будинки та споруди»	Група 3	
Машини та обладнання	104 «Машини та обладнання»	Група 4	Група 4
Транспортні засоби	105 «Транспортні засоби»	Група 5	Група 2
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	Група 6	
Тварини	107 «Тварини»	Група 7	Група 3
Багаторічні насадження	108 «Багаторічні насадження»	Група 8	
Інші основні засоби	109 «Інші основні засоби»	Група 9	
Бібліотечні фонди	111 «Бібліотечні фонди»	Група 10	
Малоцінні необоротні матеріальні активи	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	Група 11	
Тимчасові (нетитульні) споруди	113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»	Група 12	
Природні ресурси	114 «Природні ресурси»	Група 13	Група 3
Інвентарна тара	115 «Інвентарна тара»	Група 14	
Предмети прокату	116 «Предмети прокату»	Група 15	
Інші необоротні матеріальні активи	117 «Інші необоротні матеріальні активи»	-	
Довгострокові біологічні активи	16 «Довгострокові біологічні активи»	Група 16	

Ще однією важливою новацією ПКУ є підходи до нарахування амортизації необоротних активів. До речі, амортизація – це стаття витрат при розрахунку податкового прибутку, за якою практично в усьому світі формуються податкові різниці. Це зумовлено тим, що держава комплексно проводить через рівень амортизаційних відрахувань певну інвестиційну та бюджетну політику. На думку таких економістів, як З. Гуцалюк, Г. Давидова, якщо порівнювати суми нарахованої амортизації суб'єктами відповідно до норм ЗУ про оподаткування прибутку та відповідно до норм ПКУ, то очевидно, що сума амортизації за вимогами останнього буде істотно більшою [8].

Таким чином, запропоновані нововведення в податковому законодавстві деякою мірою наблизять податковий облік основних засобів до бухгалтерського, і між ними можна буде виокремити спільні та відмінні риси.

Спільними ознаками деякою мірою є такі:

по-перше, амортизація нараховуватиметься протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, установленого платником податку, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і поряд з цією ознакою відмінним є те, що у бухгалтерському обліку не визначені мінімально допустимі строки корисного використання (у роках) об'єктів основних засобів кожної з груп;

по-друге, визначення амортизаційних відрахувань буде здійснюватись з використанням однако-вих методів нарахування амортизації, і відмінність виникає під час використання у податковому обліку методу прискореного зменшення залишкової вартості, який застосовуватиметься лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби) [3]. При цьому для амортизації об'єктів основних засобів, що не є активним капіталом, обов'язковим для застосування є прямолінійний метод – це стосується капітальних витрат на поліпшення земель, будинків, споруд, передавальних пристроїв, тварин і багаторічних насаджень. Використовуючи одні й ті ж методи нарахування амортизації, сума амортизації, яка підлягає відображенню у бухгалтерському і податковому обліку, буде відрізнятись, адже неузгоджені інші параметри, які впливають на суму амортизації;

по-третє, хотілося б виділити таку спільну рису, як нарахування амортизації під час консервації, як у бухгалтерському, так і в податковому обліку нарахування амортизації на об'єкт, що виведений з експлуатації у зв'язку з консервацією, припиняється.

До відмінних рис також можна віднести особливості нарахування амортизації при безоплатному отриманні основних засобів. У ПКУ зазначено, що сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження безоплатно отриманих основних фондів або нематеріальних активів над вартістю таких основних фондів або нематеріальних активів, що була включена до складу доходів у зв'язку з отриманням, включається до доходів платника податку, а сума перевищення вартості, що була включена до складу доходів у зв'язку з безоплатним отриманням, над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку. Тож виходить, що у бухгалтерському обліку амортизація на безоплатно отримані основні засоби нараховується, а в податковому обліку змін з цього питання не відбулося і амортизація на безоплатно отримані об'єкти основних засобів не буде нараховуватись, хоча в п. 144.1 «Об'єкти амортизації» ПКУ вказано, що амортизації підлягають «вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів» [5], тобто виходить, що об'єктом амортизації будуть виступати тільки деякі безоплатно отримані об'єкти основних засобів.

Як відмінний також можна виокремити той факт, що у податковому обліку передбачено – на поліпшення основних фондів можна віднести до 10% будь-яких витрат до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. В той же час у бухгалтерському обліку витрати на ремонт відносяться у повній сумі до витрат звітного періоду, оскільки вони здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод і збільшення первинної вартості основних засобів на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, оскільки в результаті цього первинно очікувані економічні вигоди від використання об'єктів зростають.

Зазначені зміни, пов'язані з амортизацією основних засобів, які передбачені в ПКУ, мають на меті використання податкової амортизації як стимулу до оновлення основних засобів [9].

Висновки. Отже, з прийняттям Податкового Кодексу ведення податкового обліку основних засобів наблизиться до бухгалтерського, але не вирішить питання, пов'язані з:

- однозначним визначенням поняття «основні засоби», їх змісту та класифікації у бухгалтерському і податковому обліку;
- визначенням мінімально допустимих строків корисного використання (експлуатації) основних засобів, враховуючи технічні характеристики об'єктів та способи їх експлуатації;
- узгодженням параметрів, які впливають на суму амортизації;
- врегулюванням порядку віднесення витрат на поліпшення основних засобів з урахуванням очікуваних вигод.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія / [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінко та ін.]; за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова. – Суми: ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.
2. Олексієнко М.Р. Проблеми обліку та аналізу основних засобів та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / М. Р. Олексієнко, М.О. Пухир. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/63722.doc.htm
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» № 92 від 27.02.2000 р.: станом на 1 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (Національні стандарти України).
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. № 83/97-ВР: станом на 1 січня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> (нормативно-правовий документ).
5. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>
6. Бережний Р. Основні засоби: переходимо на нові правила обліку. / Р. Бережний // Бухгалтерський тиждень. – 2011. – № 13 (482). – С. 11–51.
7. Задорожний О. Податок на прибуток підприємств [Електронний ресурс] / О. Задорожний // Вісник податкової служби України. – 2007. – №23. – Режим доступу до журналу: http://www.visnuk.com.ua/srv4/article/archive/Податок_na.html
8. Новий Податковий кодекс як альтернатива «камасутри для бухгалтера» [Електронний ресурс] / З. Гуцалюк, Г. Давидов та ін. // Дзеркало тижня / Гроші. – 2010. – № 32. – Режим доступу до журналу: <http://www.dt.ua/2000/2040/70328/>
9. Калюжна М.О. Актуальні проблеми обліку основних засобів: матеріали конф. ["Якість бухгалтерського обліку як необхідна складова інформаційної функції системи управління"], (Донецьк, 2009 р.) [Електронний ресурс] / М.О. Калюжна, Г.В. Зябченкова. – Режим доступу: http://www.donduet.edu.ua/docs/sek_2009/11/03.doc.
10. Перепелиця А.А. Проблеми бухгалтерського та податкового обліку основних засобів та шляхи їх вирішення: матеріали конф. ["Якість бухгалтерського обліку як необхідна складова інформаційної функції системи управління"], (Донецьк, 2009 р.) [Електронний ресурс] / А.А. Перепелиця, Н.В. Секіріна. – Режим доступу: http://www.donduet.edu.ua/docs/sek_2009/11/03.doc

УДК 338.512

МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗІ

Остапенко Я.О., старший викладач

Національний університет державної податкової служби України

В статті раскрыты актуальность анализа затрат на производство и себестоимости продукции на современном этапе развития экономики промышленности Украины, определена необходимость применения самых распространенных методов анализа на промышленных предприятиях, описаны преимущества и недостатки применяемых методов на основе обобщения экономической и научной литературы. Рассмотрены проблемы проведения анализа затрат на производство и себестоимости продукции на предприятиях пищевой отрасли. Автором сделаны соответствующие выводы по применению методов анализа на производственных предприятиях и даны предложения по совершенствованию анализа затрат на производство и себестоимости продукции.

Ключевые слова: анализ затрат на производство, перспективный анализ, ретроспективный анализ, методы анализа, приемы анализа.

The article shows the relevance of the analysis of production costs and production cost price at the present stage of economic development of Ukrainian industry, the need to use the most common methods of analysis at industrial enterprises is determined, the advantages and disadvantages of the methods based on the generalization of economic and scientific literature are described. The problems of analysis of production costs and production cost price in food industry are considered. The author has made relevant conclusions on the application of analysis techniques at manufacturing plants and suggests the ways of improving the analysis of production costs and production cost price.

Key words: manufacture costs analysis, prospective analysis, retrospective analysis, methods of analysis, practices of analysis.