
IV. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ

УДК 658.27:657:336.221

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ З МЕТОЮ ОПОДАТКУВАННЯ 2011: ЗМІНИ, ПОРІВНЯННЯ ТА ВІДМІННОСТІ

Н. І. Самбурська

Одним із пріоритетних напрямів реформування податкової системи України є здійснення заходів зі зближення обліку з метою оподаткування і фінансового обліку. Розв'язання цієї проблеми дозволить уникати розбіжностей у трактуванні одних і тих же процесів і явищ, підсилити роль і значення регулюючої функції податкової системи.

Дослідженнями державної амортизаційної політики та її впливу на відновлення основних засобів на підприємствах займалися І. Й. Яремко, О. В. Бондар, П. Орлов, Ю. І. Стадницький, Л. В. Городянська та ін.

У результаті вивчення Податкового кодексу України, введеного в дію з 01.01.2011 р., передбачено:

- дослідження загальних підходів до методики обліку основних засобів з метою оподаткування;
- встановлення відмінностей у сфері обліку основних засобів з метою оподаткування та фінансового обліку.

Розділом XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України [1] передбачено, що він набирає чинності з 1 січня 2011 р., крім деяких його розділів, статей, пунктів. У таке виключення із загальних правил потрапив і розділ III «Податок на прибуток підприємств», який набирає чинності з 1 квітня 2011 р.

У статтях 144–146 Податкового кодексу України передбачено визначення об'єктів амортизації, методи нарахування амортизації, класифікація основних засобів і визначення їх вартості. В Податковому кодексі України методи нарахування амортизації і їх методика збигаються з методикою, викладеною в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [3]. Також подібна методика визначення первісної вартості об'єкта основних засобів, пооб'єктний облік і початок нарахування на них амортизації (пп. 145.1.2). Але не вирішена проблема врахування морального зносу об'єктів основних засобів.

Тобто зроблено перші кроки до гармонізації фінансового обліку й обліку з метою оподаткування. Однак більш глибокий порівняльний аналіз дає змогу виокремити відмінності у механізмі обліку основних засобів у нарахування амортизації (табл.).

Таким чином, різниця між визначеннями основних засобів в П(С)БО 7 «Основні засоби» і Податковому кодексі України не існує. Хоча назва і визначення тотожні, але суть обліку з метою оподаткування від цього не змінилась.

Таблиця

Порівняння основних положень фінансового і обліку з метою оподаткування основних засобів та нараховування амортизації

Основні положення	Фінансовий облік		Податковий облік	
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]	Податковий кодекс України [1]	
1. Умови визнання, оцінка і відображення	Об'єкт основних засобів оцінюється за собівартістю на дату прийняття його на баланс. Собівартість об'єкта основних засобів – це сума сплачених грошових коштів (чи їх еквівалентів) або справедлива вартість інших форм компенсації у момент його придбання чи спорудження. Основні засоби відображаються в балансі за таких умов: <ul style="list-style-type: none"> • оцінка може бути достовірно визначена; • очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних із використанням 	Об'єкт оцінюється за фактичними витратами на придбання, виготовлення, податки платника у звітному періоді. Об'єкт повинен одночасно відповідати таким вимогам (п. 8.2.1): <ul style="list-style-type: none"> • матеріальність; • використовуватись у господарській діяльності; • строк корисного використання має перевищувати 365 днів. 	Об'єкт основних засобів оцінюється за собівартістю на дату прийняття його на баланс. Собівартість об'єкта основних засобів – це сума сплачених грошових коштів (чи їх еквівалентів) або справедлива вартість інших форм компенсації в момент його придбання чи спорудження. Об'єкт повинен одночасно відповідати таким вимогам <p>Підпункт 14.1.138:</p> <ul style="list-style-type: none"> • матеріальність; • використання у господарській діяльності платника податку, • вартість перевищує 2500 грн (1000 грн до 01.01.2012 р.); • поступове зменшення вартості через фізичний або моральний знос; • строк корисного використання (експлуатації) становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) 	
2. Класифікація	Пункт 5. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: <p>5.1. Основні засоби:</p> <p>5.1.1 Інвестиційна нерухомість.</p> <p>5.1.1.1. Земельні ділянки.</p> <p>5.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.</p> <p>5.1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.</p> <p>5.1.4. Машини та обладнання.</p> <p>5.1.5. Транспортні засоби.</p> <p>5.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).</p> <p>5.1.7. Робоча та продуктивна худоба.</p> <p>5.1.8. Багаторічні насадження..</p>	Підпункт 8.2.2. Основні фонди» підлягають розподілу за такими групами: <p>група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;</p> <p>група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) устаткування, обладнання та приладдя до них;</p> <p>група 3 – будь-які інші основні фонди, не внесені до груп 1, 2 і 4;</p>	Підпункт 145.1 Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів: <p>група 1 – земельні ділянки;</p> <p>група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;</p> <p>група 3 – будівлі;</p> <p>група 4 – машини та обладнання;</p> <p>група 5 – транспортні засоби;</p> <p>група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі);</p> <p>група 7 – тварини;</p> <p>група 8 – багаторічні насадження;</p> <p>група 9 – інші основні засоби;</p> <p>група 10 – бібліотечні фонди;</p> <p>група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи;</p> <p>група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди;</p> <p>група 13 – природні ресурси;</p>	

Продовж. табл.

Основні положення	Фінансовий облік		Податковий облік	
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]	Податковий кодекс України [1]
	5.1.9. Інші основні засоби. 5.2. Інші необоротні матеріальні активи: 5.2.1. Бібліотечні фонди. 5.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи. 5.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди. 5.2.4. Природні ресурси. 5.2.5. Інвентарна тара. 5.2.6. Предмети прокату. 5.2.7. Інші необоротні матеріальні активи. Незавершені капітальні інвестиції (рах. 15)	група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі мобільні), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів)	група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи	
3. Балансова вартість	Сума, за якою актив вноситься до балансу після вирахування будь-якої суми накопиченого зносу. У формі № 1 «Баланс» у статті «Основні засоби» наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів, сума зносу та їх залишкова вартість	Балансова вартість груп основних фондів (об'єктів групи 1) визначається за формулою, наведеною у пп. 8.3.2. Закону про прибуток: $B(a) = B(a-i) + П(a-i) - B(a-i) - A(a-i),$ де $B(a)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу; $B(a-i)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому; $П(a-i)$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;	Балансова вартість основних засобів – сума залишкової вартості таких засобів і активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації п. 14.1.9	

Продовж. табл.

Основні положення	Податковий облік	
	Фінансовий облік	Податковий облік
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Податковий кодекс України [1]
		Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]
		$B(a-1)$ – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому; $A(a-i)$ – сума амортизованих відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому
	5.1.9. Інші основні засоби. 5.2. Інші необоротні матеріальні активи: 5.2.1. Бібліотечні фонди. 5.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи. 5.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди. 5.2.4. Природні ресурси. 5.2.5. Інвентарна тара. 5.2.6. Предмети прокату. 5.2.7. Інші необоротні матеріальні активи. Незавершені капітальні інвестиції (рах. 15)	група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи
3. Балансова вартість	Сума, за якою актив вноситься до балансу після вирахування будь-якої суми накопиченого зносу. У формі № 1 «Баланс» у статті «Основні засоби» наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів, сума зносу та їх залишкова вартість	Балансова вартість основних засобів – сума залишкової вартості таких засобів і активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації п. 14.1.9
		Балансова вартість груп основних фондів (об'єктів групи 1) визначається за формулою, наведеною у пп. 8.3.2. Закону про прибуток: $B(a) = B(a-i) + I(a-i) - B(a-i) - A(a-i)$, де $B(a)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу; $B(a-i)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

Продовж. табл.

Основні положення	Податковий облік	
	Фінансовий облік	Податковий кодекс України [1]
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]
		<p>$L(a-i)$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;</p> <p>$B(a-i)$ – сума введених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;</p> <p>$A(a-i)$ – сума амортизованих відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому</p>
4. Амортизація	<p>Амортизація основних засобів – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується протягом терміну корисного використання активу.</p> <p>Метод амортизації основних засобів вибирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу</p>	<p>Амортизація основних фондів – це поступове віднесення затрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення на зменшення скоригованого прибутку платника податків у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених п. 8.6</p> <p>Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) п. 14.1.3</p>
5. Вартість, яка амортизується	<p>Пункт 4. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів (в тому числі безоплатно отримані) за вирахуванням її ліквідаційної вартості</p>	<p>Підпункт 14.1.19 первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості</p> <p>Підпункт 144.1. Амортизація підлягають</p> <ul style="list-style-type: none"> • витрати на придбання основних засобів для використання в господарській діяльності; • витрати на самостійне виготовлення основних засобів у господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів; • витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

Продовж. табл.

Основні положення	Податковий облік	
	Фінансовий облік	Податковий кодекс України [1]
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]
		<ul style="list-style-type: none"> • проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів; • поліпшення якості земель, не пов'язаних із будівництвом. Безоплатно отримані основні фонди не амортизуються
6. Призначення	Призначення об'єкта основних засобів не має значення. Амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів, як виробничого, так і невиробничого призначення	<ul style="list-style-type: none"> • капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу,) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень пп. 137.2.1 п. 137.2 статті 137; • сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до статті 146; • 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 Витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення невиробничих фондів не підлягають амортизації До складу валових доходів не включається вартість основних засобів, безоплатно отриманих платником податку згідно з пп. 136.1.16
7. Норми і методи нараховування амортизації	Пункт 26. Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: <ul style="list-style-type: none"> • прямолінійного; • зменшення залишкової вартості; • прискореного зменшення залишкової вартості; • кумулятивного; • виробничого. Підприємство може застосовувати норми і методи нараховування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.	Підпункт 145.1.5 Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується пооб'єктно із застосуванням таких методів: <ul style="list-style-type: none"> • прямолінійного; • зменшеного залишкової вартості; • прискореного зменшення залишкової вартості (лише груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)); • кумулятивного; • виробничого. 145.1.7. На основні засоби груп 1 та 13 амортизація не нараховується Підпункт 145.1 мінімально допустимі строки амортизації основних засобів в роках:

Продовж. табл.

Основні положення	Фінансовий облік		Податковий облік	
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]	Податковий кодекс України [1]
	Субрахунок 101 – амортизація на землю не нараховується		Статті, до балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду. Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених цим пунктом. Причому групи 1, 2, 3 можуть бути поділені на підгрупи з урахуванням вимог до 01.01.2004 р. та після. А також в деяких випадках об'єкти будівництва, які було розпочато до 01.01.2004 р. амортизуються за «старими нормами», а частина, що була закінчена після 01.01.2004 р. – за новими нормами	група 1 – 0; група 2 – 15; група 3 – будівлі 20, споруди 15, передавальні пристрої 10; група 4 – 5 з них електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень – 2 роки; група 5 – 5; група 6 – 4; група 7 – 6; група 8 – 10; група 9 – 12; група 10 – 0; група 11 – 0; група 12 – 5; група 13 – 0; група 14 – 6; група 15 – 5; група 16 – 7.
8. Строки нарахування амортизації	Пункт 29. Наррахування амортизації проводиться щомісячно, починаючи з наступного у якому об'єкт став придатним для використання та припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття основного засобу	Підпункт 8.3.1. Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визнається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів: – для групи 1 – з наступного кварталу, в якому введений в експлуатацію і до виведення його з експлуатації (п. 8.4.5) або до досягнення балансової вартості 1700 грн, які потім включаються до валових витрат (п. 8.3.7); – для всіх інших груп – з наступного кварталу, в якому оприбуткований об'єкт і до досягнення балансової вартості групи нульового значення	Підпункт 145.1.2. Наррахування амортизації здійснюється, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визначенні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і приурочується на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добування, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації	

Продовж. табл.

Основні положення	Фінансовий облік		Податковий облік	
	П(с)БО 7 «Основні засоби» [3]	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]	Податковий кодекс України [1]	
9. Переоцінка	<p>Пункт 16. Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10%) відрізняється від 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.</p> <p>Пункт 19. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів зараховується до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, наведених у пункті 20.</p> <p>Пункт 21. При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів зараховується до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу</p>	<p>(п. 8.3.8); при виведенні об'єкту з експлуатації по будь-яким причинам, крім продажу (п. 8.4.6); якщо група не має матеріальних цінностей (п. 8.4.7)</p> <p>Платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів на коефіцієнт індексації</p>	<p>146.21. Платники податку всіх форм власності 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:</p> $K_i = [I_{(a-t)} - 10] : 100,$ <p>де $I_{(a-t)}$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться</p>	

За Податковим кодексом України [1] основними засобами, як і раніше визнаються лише виробничі. Всі інші не мають права бути відображеними в обліку з метою оподаткування. Тобто основні засоби у фінансовому обліку – це матеріальна форма засобів праці, а у обліку з метою оподаткування – їх вартісне вираження. Це передусім витрати, які зумовлені наявністю товарно-вартісних відносин, і ця категорія частково втрачає матеріально-речовий зміст. Разом з тим, у Податковому кодексі України амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів (п. 14.1.3), але амортизації підлягають саме витрати (пп. 144.1). Тому як якісно, так і кількісно категорія «основні засоби» у фінансовому обліку та обліку з метою оподаткування не збігаються. Основні засоби в обліку з метою оподаткування відображують лише вартісну сутність форми засобів праці, а це не дає можливості в господарській практиці забезпечити реальне співіснування вартісного і споживчого аспектів обліку руху і використання засобів праці у процесі створення, розподілу і перерозподілу вартості.

З 1 квітня 2011 р. основні засоби та інші нематеріальні активи будуть розподілятися на 16 груп. Ці зміни частково враховують умови експлуатації, техніко-економічні характеристики і норми зношення. Але методологічно не правильно поєднувати в одній класифікації основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (п. 145.1). Це абсолютно різні категорії, методики нарахування амортизації яких мають свої особливості.

Нарахування амортизації об'єкта основних засобів буде здійснюватись протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, устанавленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку, помісячно, починаючи з місяця, що наступає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і буде зупинятись на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації (пп. 145.1.2). У Податковому кодексі України не визначено, що включають у себе такі ємні поняття, як реконструкція, модернізація та інші і не дано визначення категорії «інші види поліпшення». Ці

питання в Податковому кодексі України необхідно конкретизувати.

Крім того, із зазначеної дати облік вартості, яка амортизується, буде вестись за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів. У підпункті 14.1.19. визначено, що вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Але порядок визначення і встановлення ліквідаційної вартості не надано.

Згідно з П(С)БО 7, індекс переоцінки визначається відношенням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, до його залишкової вартості. У Податковому кодексі України методика визначення коефіцієнта індексації повністю відповідає методиці, яка була в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2].

У результаті дослідження методів нарахування амортизації, класифікації основних засобів і визначення їх вартості у обліку з метою оподаткування виявлено суттєві зміни, які зближують порядок і методику вказаних об'єктів обліку з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Але у розділі III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України лишився фіскальний підхід до нарахування амортизації, який не враховує регулюючої і стимулюючої функції податкової системи, що не сприятиме створенню привабливого інвестиційного клімату в Україні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Заголовок з титулу екрана.
2. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Заголовок з титулу екрана.
3. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Заголовок з титулу екрана.