

від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/Aaws/show/z0047-01>. 4. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [Текст], затверджено Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>. 5. Гусакова О. С. Податковий облік [Текст] : навч. посібн. / О. С. Гусакова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 360 с. 6. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 37–42. 7. Дем'яненко М. Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, Д. М. Жука. – К. : Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9–10. 8. Валуев Б. Проблема управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 4. – С. 3–7.

УДК 657.421

**Грабенко Л. О.**

Студент 4 курсу  
факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

## **ВІДМІННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Анотація. Проаналізовано відмінності ведення податкового та бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах, наведено ключові розбіжності у веденні обліку та причини їх виникнення у зв'язку зі змінами у Податковому кодексі України та Наказі Міністерства фінансів № 611.*

*Аннотация. Проанализированы отличия ведения налогового и бухгалтерского учета основных средств в бюджетных учреждениях, приведены ключевые различия в ведении учета и причины их возникновения в связи с изменением Налогового кодекса Украины и Приказа Министерства финансов № 611.*

*Annotation. Differences in tax accounting and accounting of fixed assets in state-funded institutions were analyzed. Key differences in accounting and their causes resulting from changes in the Tax Code and Decree of Ministry of Finance No. 611 are described.*

*Ключові слова: податковий облік, бухгалтерський облік, основні засоби, інші необоротні активи, бюджетні установи.*

У сучасній обліковій системі нашої країни, через різні принципи та підходи, податковий та бухгалтерський облік залишають у собі деякі відмінності та суперечності, незважаючи на вихід Податкового кодексу, зміни в якому суттєво вплинули на принципи і засади податкового обліку та Наказу Міністерства фінансів України № 611, котрі зменшили розбіжності та зблизили бухгалтерський та податковий облік основних засобів в бюджетних закладах. Актуальність даної теми обумовлена тим, що у бухгалтерському та податковому обліку проявляються недоліки по операціях з основними засобами, що призводить до виникнення суттєвих протиріч та неузгоджень.

Таким питанням приділялося достатньо багато уваги з точки зору вітчизняних науковців, статті яких було проаналізовано, серед них такі: О. Буркун, В. Гавриленко, Л. Колосова, Т. Кушнірук, Л. Леонова, М. Петрук, С. Шевченко та ін. [1; 2]. Але недивлячись на велику кількість праць з приводу цього питання, проблема залишається невирішеною і зараз.

Мета роботи – охарактеризувати відмінності бухгалтерського та податкового обліку основних засобів у бюджетних закладах та виявити їх недоліки.

Об'єктом дослідження є облік основних засобів у бюджетних закладах. Предметом дослідження є відмінності бухгалтерського та податкового обліку основних засобів у бюджетних установах.

Сьогодні нормативними документами чинного законодавства з урегулювання обліку основних засобів у бюджетних закладах є ст. 145 "Класифікація груп основних засобів та інших необорот-



них активів. Методи нарахування амортизації" Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [3] та Наказ Міністерства Фінансів від 26.06.2013 р. № 611 "Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ" [4].

Однією з відмінностей в обліку є класифікація основних засобів, котра враховується платником податку при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Для цілей оподаткування основні засоби та інші необоротні активи поділено на 16 груп. Слід зазначити, що дана класифікація основних засобів та інших необоротних активів, майже повністю повторює класифікацію наведену в Наказі Міністерства фінансів № 611, але має свої особливості. У таблиці наведено порівняння складу груп основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку в бюджетних установах.

Таблиця

**Класифікація основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ**

ПКУ (п. 145.1 ст. 145)			План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ		
№ групи	Назва групи	Мінімальний строк корисного використання, років	Код субрахунку	Назва групи	строк корисного використання, років
			Рахунок 10 "Основні засоби"		
1	Земельні ділянки	–	101	Земельні ділянки	–
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	102	Капітальні витрати на поліпшення земель	–
3	Будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10	103	Будинки та споруди	10 – 50
4	Машини та обладнання з них: група обчислювальної техніки та зв'язку	5 2	104	Машини та обладнання	10 – 15
5	Транспортні засоби	5	105	Транспортні засоби	5 – 20
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	106	Інструменти, прилади, інвентар	5 – 10
7	Тварини	6	107	Робоча та продуктивна худоба	5 – 7
8	Багаторічні насадження	10	108	Багаторічні насадження	3 – 50
9	Інші основні засоби	12	109	Інші основні засоби	10
			Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи"		
10	Бібліотечні фонди	–	111	Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок	–
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	–	112	Бібліотечні фонди	–
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	113	Малоцінні необоротні матеріальні активи	–
13	Природні ресурси	–	114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття	–
14	Інвентарна тара	6	115	Тимчасові (нетитульні) споруди	–
15	Предмети прокату	6	116	Природні ресурси	–
16	Довгострокові біологічні активи	7	117	Інвентарна тара	–
			118	Матеріали довготривалого використання для наукових цілей	–
			119	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20



Аналізуючи таблицю, видно, що в основних засобах особливих відмінностей немає, лише в назвах груп (будівлі, споруди, передавальні пристрої – будинки та споруди, тварини – робоча та продуктивна худоба). Щодо рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи", то відмінності з податковим обліком більш значні, оскільки наведено нові групи, а саме: субрахунок 111 "Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок", 114 "Білизна, постільні речі, одяг та взуття", 118 "Матеріали довготривалого використання для наукових цілей" та 119 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення". Бухгалтерський облік не передбачає наявності таких груп, як "Предмети прокату" та "Довгострокові біологічні активи", на відміну від податкового [4]. Дані розбіжності можна пояснити тим, що класифікація в податковому обліку призначена як для бюджетних закладів, так і для підприємств та організацій, а в бухгалтерському винятково для бюджетних установ [5].

Ще однією відмінністю між обліками є різний поділ у визначенні основних засобів та інших необоротних активів [6]. У ПКУ чітко прописана нижня межа вартості в самому терміні основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр 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) [1]. Щодо бухгалтерського обліку, то там основні засоби – матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року. Отже, в бухгалтерському обліку основні засоби не мають такого грошового обмеження, є лише примітка того, що установи зараховують до інших основних засобів сценічно-постановочні засоби вартістю понад 5 000 гривень за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, білизну, взуття тощо) [4].

Порівнюючи ведення обліку, слід звернути увагу на строк корисного використання (експлуатації). Це очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) [4]. У ПКУ прописаний лише мінімально допустимий строк корисного використання, а тому його визначають виходячи з економічно доцільного строку служби, який може бути меншим за фізично можливий [1]. Щодо бухгалтерського обліку, то з метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів установ застосовуються строки їх корисного використання та річні норми зносу, які наведені у додатку Наказу Мініфіну № 611 [4] та подані в таблиці. Здійснено деталізацію субрахунків на окремі підгрупи зі своїми ставками. Також зазначено, що деякі субрахунки основних засобів (101 "Земельні ділянки" та 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"), а також рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи", крім 119 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення" мають невизначений термін корисного використання, тобто на них знос не нараховується.

Отже, розбіжності в строках корисного використання, можна пояснити тим, що вимоги Кодексу в частині встановлення мінімально допустимих строків корисного використання (експлуатації) основних засобів для бюджетних установ є другорядними після Наказу Міністерства фінансів № 611.

Таким чином, проаналізувавши Податковий кодекс України та нововведений Наказ Міністерства фінансів № 611 для бюджетних установ, можна зробити висновок про спробу наближення податкового та бухгалтерського обліку стосовно основних засобів.

Це можна спостерігати не тільки у веденні спільних понять, але і зміні підходів до класифікації, терміна корисного використання та нарахування амортизації. Звісно ж, деякі питання, які ще донедавна були проблематичними вдалося вирішити за рахунок зміни нормативних документів, але ж залишаються і деякі недоліки.

Тому вдосконалення обліку основних засобів бюджетних закладів необхідно, для встановлення ефективної системи обліку основних засобів. Тим більше при переході до міжнародних стандартів, облік потребує особливо пильної уваги не тільки з точки зору перегляду податкової бази, але і вдосконалення національних стандартів.

*Наук. керієн. Волошан І. Г.*

---

**Література:** 1. Петрук Х. М. Організація обліку в бюджетних установах / Х. М. Петрук // Наукові доробки молоді. – 2008. – С. 297–299. 2. Шевченко С. О. Особливості відображення в обліку операцій з необоротними активами бюджетних установ / С. О. Шевченко // Актуальні проблеми сучасної науки. – 2012. – № 4. – С. 11–16. 3. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://tc.nusta.com.ua/dkpkua/komentar/3\\_s145/3\\_s145.htm](http://tc.nusta.com.ua/dkpkua/komentar/3_s145/3_s145.htm) 4. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України № 611 від 26.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/paran614#n614>. 5. Нетецький Є. В. Роль і завдання бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами / Є. В. Нетецький // Економіка і держава. – 2008. – № 12. – С. 59–60. 6. Гавриленко В. А. Об экономической сущности и учете временных налоговых разниц / В. А. Гавриленко // Научные труды ДонНТУ. – Серия : Экономическая. Выпуск 36-1. – 2009. – С. 26.