Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

№ 11, 2012

УДК 657.2

О. М. Колеснікова,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ОБЛІК ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СВІТЛІ АКТУАЛЬНИХ ЗМІН

Проаналізовано актуальні зміни, внесені до норм Податкового кодексу України, Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних документів щодо основних засобів та висвітлено пов'язані з ними дискусійні питання. Внесено пропозиції щодо врегулювання норм і удосконалення обліку та оподаткування операцій з основними засобами.

The actual changes, which are brought in to the norms of the Tax code of Ukraine, of the Principles (Standards) of Accounting and other normative documents, are analyzed in relation to fixed assets and the debatable questions, related to them, are lighted up. The suggestions on the settlement of norms and improvement of accounting and taxation of operations with fixed assets, are offered.

Ключові слова: *основні засоби, бухгалтерський облік, оподаткування, амортизація, поліпшення, ремонт, витрати.*

Keywords: *fixed assets, accounting, taxation, depreciation, improvement, repair, costs.*

Постановка проблеми. Одним із важливих завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком є надання інформації про наявність основних засобів та контроль за їх використанням з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю кожного підприємства. Однак якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є слабка методична розробка нормативних документів, що регулюють облік основних засобів, неурегульованість норм податкового законодавства та їх постійні зміни.

Аналіз останніх досліджень. Теорії та методології бухгалтерського обліку основних засобів присвячені праці відомих вчених економістів: Ф.Ф. Бутинця**,** П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.Я. Лузана [1], М.Ф. Огійчука, Л.К. Сука й інших. Однак, не зважаючи на значні досягнення і напрацювання, ціла низка питань залишається невирішеною. Зокрема, вимагають удосконалення чинна методика обліку ремонту та поліпшень основних засобів та узгодження норм у нормативно-правових документах.

Мета статті полягає у висвітленні проблемних питань з обліку та оподаткування операцій з основними засобами на основі аналізу останніх редакцій нормативних документів та можливих варіантів їх вирішення для задоволення потреб управління.

Виклад основного матеріалу.

Із запровадженням Податкового кодексу України (надалі ПКУ) було зроблено спробу наближення податкового обліку із бухгалтерським, в тому числі щодо обліку основних засобів. Певні неузгодженості відповідних норм, що регулюють облік реалізації основних засобів були описані в попередніх наших публікаціях. Темою дослідження даної статті є, власне, відображення в обліку поліпшень та ремонтів основних засобів із урахуванням останніх змін законодавчо-нормативних актів.

Облік поліпшень власних основних засобів в бухгалтерському обліку регулюється нормами П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме п.14. В податковому обліку витрати на поліпшення власних основних засобів регулюють п. 146.11 та 146.12 ПКУ.

Таким чином, п.14 П(С)БО 7 зобов'язує збільшувати первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобів (у вигляді модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції і т.п.), але лише за умови, що такі поліпшення призводять «до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта».

Майже ідентичне формулювання і в п.146.11 ПКУ, але із поправкою на критерій в 10% [2, п.146.11]: «Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить 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».

Варто відзначити також, що донедавна, окрім критерію в 10% існувала ще одна розбіжність між бухгалтерськими та податковими нормами, яка була усунена доповненням п.14 П(С)БО 7 згідно наказу Міністерства фінансів від 18.03.2011 № 372 [4, п.3] реченням наступного змісту: «Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з покращенням і *ремонтом* об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством».

Це доповнення дає підстави платнику в бухгалтерському обліку розподіляти суми не лише поліпшень, а й ремонтів аналогічно обліку податковому, тобто спочатку певну частину в межах 10%-вого ліміту відносити на витрати, а решту амортизувати. І доцільним було б затвердження цього у відповідному наказі із відображенням у примітках до річної звітності.

Однак, разом з тим зазначене вище доповнення ще раз акцентує увагу на розрізненні понять, що вказані поруч – «поліпшення» і «ремонт», що дає всі підстави стверджувати, що не всі ремонти об'єктів основних засобів можуть вважатися поліпшенням, а тим паче призвести до збільшення майбутніх економічних вигод від експлуатації відремонтованого об'єкту. Для прикладу ряд поточних, а можливо, і капітальних ремонтів, що проводять із метою підтримання об'єкта в робочому стані, враховуючи і техобслуговування, до такого зростання можуть і не призвести. В такому випадку суми витрат на такі ремонти повинні прямо відноситись на витрати як в бухгалтерському обліку [3, п.15], так і в податковому (не підпадаючи під норми пп.146.11,146.12).

Варто звернути увагу й на те, що не лише пункти П(С)БО 7 були підігнані під норми ПКУ, а й сам Податковий кодекс зазнав певних змін [5, п.40], одна з яких викликана певним протиріччям старої редакції п.146.12 і п.138.4 – в тих випадках, коли має місце проведення поліпшень основних засобів, задіяних у виробництві продукції (робіт, послуг).

Наведемо стару редакцію п.146.12: «Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені».

В новій редакції п.146.12 слова «відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені» замінені словами «відноситься платником податку до складу витрат».

Таким чином, якщо до 01.07.2012 платники, опираючись на п.146.12 ПКУ, могли відносити на витрати суму поліпшень відразу в періоді їх здійснення (тобто на дату підписання акта), то тепер таке підписання буде проводитись вже напевне на підставі п.138.4. Тобто, коли мова йде про поліпшення основних засобів,

задіяних в основному у виробництві, такі витрати попадуть у собівартість і будуть очікувати дати реалізації того, що вироблено за участю поліпшених основних засобів.

Доречним буде відзначити і той факт, що пп.146.11,146.12 є нормами прямої дії, а саме такими, які містять чіткі і однозначні вказівки. Тобто витрати на ремонти і покращення основних засобів спочатку згідно п. 146.12 ПКУ відносяться на витрати (якщо ще не вичерпано 10%-вий ліміт), а вже сума, що залишилася підпадає під дію п.146.11 ПКУ – тобто підлягає амортизації.

Варто також враховувати і норму статті 145. Згідно пп.145.1.4 ПКУ «Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в пункті 145.1 цієї статті», тобто менше мінімально допустимого строку корисного використання. Далі за текстом статті зазначено, що «Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації».

Ця норма ПКУ майже співзвучна нормі п.25 П(С)БО 7, за винятком частини стосовно мінімально допустимого строку корисного використання.

Таким чином, згідно цих норм, застосувавши до сум ремонтів та інших поліпшень власних основних засобів норми п. 146.11 та 146.12 ПКУ, платник тим самим фактично погоджується із тим, що такі поліпшення призвели до зростання майбутніх економічних вигод поліпшеного об'єкта основних засобів. А відтак, платник зобов'язаний збільшити строк корисного використання поліпшеного об'єкта основних засобів, тобто уповільнити нарахування його амортизації. На наш погляд, є два варіанта виходу із такої ситуації: або грамотно обгрунтувати, можливо і документально, той факт, що в даній конкретній ситуації поліпшення об'єкта не привело до зростання строку корисного використання, або ж цей строк хоча б несуттєво збільшити.

Що ж стосується, власне, самого строку корисного використання, то наказом Міністерства фінансів України №658 від 31.05.2012 [6, п.3], який вніс уточнення до деяких нормативних актів, в тому числі і до П(С)БО 7, зазначено «Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством *(в розпорядчому акті)* при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації». Отже, зміни направлені на те, що строки експлуатації основних засобів, як й інших необоротних матеріальних активів повинні встановлюватись в певному «розпорядчому акті». Але, на нашу думку, при цьому варто врахувати, що строки корисного використання необоротних активів по суті є предметом облікових оцінок, а не облікової політики. І тому зазначені «розпорядчі акти» не повинні відображатись в наказі про облікову політику, а радше, у вигляді окремих наказів (розпоряджень) про оприбуткування кожного окремого об'єкта основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів.

Повертаючись до основного питання – обліку витрат на поліпшення об'єктів виробничих основних засобів, але тих що знаходяться у платника за договорами оперативної оренди, то для їх відображення передбачені спеціальні норми – п.146.19 і п.146.20 ПКУ.

Згідно п. 146.19 «у разі якщо договір оперативної оренди/лізингу зобов'язує або дозволяє орендарю здійснювати ремонти/поліпшення об'єкта оперативної оренди/лізингу, частина вартості таких ремонтів/поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати згідно з абзацом другим пункту 146.11 та пункту 146.12 цієї статті, амортизується орендарем як окремий об'єкт». Таким чином, все вище викладене щодо власних основних засобів стосується і орендованих, однак, при цьому не зрозуміло, яким повинен бути строк експлуатації таких поліпшень в орендаря. Логічним було б запозичити в орендодавця строк корисного використання такого об'єкта для цілей амортизації суми поліпшень із урахуванням мінімально допустимих строків. Оскільки сума поліпшень розглядається як окремий об'єкт основних засобів, то у разі не перевищення останньої критерію в 2500 грн. її, припустимо, можна списати відразу на витрати, не дивлячись на 10%-вий ліміт. Отож, для виключення такого сміливого рішення логічним було б внесення певних уточнень у відповідні норми.

Висновки. На підставі дослідження доведено, що введені зміни в нормативно-правові документи, що мали на меті поліпшити облік основних засобів, певною мірою досягли поставених завдань шляхом узгодження відповідних норм. Однак практичне застосування ряду інших задекларованих норм в обліку вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання з метою спрощення порядку обліку та складання фінансової звітності, а отже, і вдосконалення управління основними засобами.

Список використаних джерел:

1. Облік основних засобів в ринкових умовах: [навчальний посібник] / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, Ю.С. Рудченко та ін.]. - К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. 256 с.

2. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=300559

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00

4. Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 № 372: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://document.ua/pro-zatverdzhennja-zmin-do-dejakih-polozhen-standartiv-buhga-doc52907.html

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм. Закон України від 24.05.2012 № 4834-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4834-17

6. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2012 № 658: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1011-12

Стаття надійшла до редакції 22.11.2012 р.

859 poligrafua 1391 PORT bigmir)net 1387 817
ТОВ "ДКС Центр"