

Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент кафедри облік і аудит
Малишева Л.В.,
спеціаліст
Запорізький національний технічний університет

НАПРЯМКИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. Особливе місце у системі бухгалтерського обліку займають питання, пов'язані зі станом основних засобів. Це пояснюється тим, що вони у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають мету функціонування господарства. Отримання достовірної інформації про реальну вартість основних засобів підприємства, вибір напрямків амортизаційної політики мають першочергове значення, адже саме зараз це потрібно на етапі розвитку ринкових відносин. Проблема обліку амортизаційних відрахувань вважається однією з найактуальніших, тому що амортизаційні відрахування є одним із елементів собівартості і одночасно джерелом фінансування оновлення основних засобів. Основні засоби в процесі експлуатації поступово втрачають свої первинні властивості, тому при тривалому їх використанні зменшується продуктивність, ефективність і якість виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розгляд питання обліку основних засобів внесли такі автори, як: В. Дерій, Ф. Бутинець, І. Чорна, О. Наумчук., В. Мельник, І. Платонова, Н. Гура, М. Чумаченко, В. Кириченко, О. Ніпіаліді, П. Смоленюк, О. Колеснікова та ін. Автори Н. Гура та О. Ніпіаліді досліджують переймання закордонного досвіду при нарахуванні амортизації. У роботі П. Смоленюка звертається особлива увага на важливі моменти по ремонту основних засобів. Проте, незважаючи на таке широке висвітлення проблеми, пов'язаної з амортизацією та ремонтом, вона потребує подальшого розгляду.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд проблем нарахування амортизації основних засобів, облік витрат по їх ремонту та передачі в оренду, а також здійснення пошуку шляхів їх вирішення в умовах сьогодення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з П(с)БО № 7 „основні засоби” – це матеріальні активи, які підприємство отримує 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 термін корисного використання (експлуатації) яких, більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [3].

Положеннями підпункту 14.1.138 статті 14 Податкового Кодексу України визначено, що „основні засоби – це 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 визначається 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)” [2].

Прийняття Податкового Кодексу є позитивним моментом, проте, його запровадження у практиці діяльності підприємств не дозволило у повному обсязі уникнути відмінності між бухгалтерським та податковим обліком основних засобів [8].

Практика свідчить, що головними питаннями в обліку основних засобів є: амортизація основних засобів; ремонт основних засобів; оренда основних засобів.

Методи амортизації в податковому обліку майже аналогічні методам амортизації бухгалтерського обліку, за винятком відсутності такого методу як „податковий”, який і в бухгалтерському обліку вже не варто використовувати.

О. Ніпіаліді вважає, що „з метою удосконалення методів нарахування „бухгалтерської” амортизації, доцільно скористатися зарубіжним досвідом. Достатньо цікавим є напрацювання Франції, де в разі придбання об'єкта протягом року амортизацію нараховують з дати введення в експлуатацію і лише на деяких об'єктах – з дати купівлі. При цьому, для розрахунку амортизації за місяць береться 30 днів, а за рік – 360 днів” [9].

Гура Н.О. у своїй статті приходиться до висновку, що „запропонований в Податковому Кодексі України порядок визначення амортизації необоротних активів максимальною мірою враховує вимоги міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначені в кодексі групи основних

засобів відповідають їх групам у бухгалтерському обліку (і відповідним субрахункам); порядок визначення первісної вартості основних засобів, терміни початку і завершення нарахування амортизації також відповідають бухгалтерському обліку” [5].

Проте, автори лише частково погоджуються з твердженням зазначених науковців. У процесі нарахування амортизації за Податковим Кодексом України та в П(с)БО № 7 існує незначна відмінність між встановленням терміну корисного використання об'єкта основних засобів. Так, у п. 23 П(с)БО № 7 немає жодних обмежень щодо визначення терміну, у той час як у п. 145.1 Податкового Кодексу встановлено мінімальні строки корисного використання.

Виходячи з цього, однією з основних проблем обліку амортизації основних засобів є проблема вірного визначення терміну корисного використання.

Цю проблему розглядає у своїй статті Платонова І.А.. Вона звертає увагу на те, що „надання широкої свободи підприємствам у визначенні терміну корисного використання активів має серйозний недолік, який полягає у наявності суттєвих розбіжностей і невідповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти у різних господарствах”. І як вирішення цієї проблеми, автори пропонують, з урахуванням галузевих особливостей, розробити класифікатор із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів [10].

Щодо питання відображення в обліку витрат поточного ремонту основних засобів, слід зазначити, що в бухгалтерському обліку вони відносяться до поточних операційних витрат і відображаються у міру їх здійснення, а витрати на капітальний ремонт об'єкта основних засобів збільшують первісну вартість основних засобів [3]. У податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, немає поділу на поточний і капітальний ремонт. Сума витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у розмірі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього податкового року відноситься на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Сума витрат, пов'язана з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (у тому числі, орендованих), у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року, відноситься до витрат звітнього податкового періоду, в якому такий ремонт і поліпшення було здійснено [12].

На думку П. Смоленюка, „якщо податкове законодавство не буде приведено у відповідність з національними стандартами стосовно відображення в обліку амортизації руху необоротних активів, їх поліпшення та ремонтів, то дуже скоро вартість основних засобів у податковому обліку стане відрізнятися від їх вартості у бухгалтерському за рахунок збільшення на вартість ремонтів, що перевищує 10% балансової вартості основних фондів. У бухгалтерському обліку витрати на ремонт включаються до затрат підприємства і до вартості основних засобів не додаються, або іншими словами, витрати на ремонт не капіталізуються” [11].

У своїй статті Колеснікова О.М. відзначила, 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] – 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” [7].

На думку авторів, щоб уникнути таких розбіжностей в податковому обліку треба виключити критерій 10 % сукупної балансової вартості.

Проте, ще одним з актуальних питань, яке вимагає терміновий пошук шляхів вирішення, є удосконалення відображення в обліку орендних відносин. Орендна (лізингова) операція передбачає передачу прав користування окремими інвентарними об'єктами основних засобів іншому суб'єкту (орендарю) на платній основі та на визначений термін.

Фінансова оренда (лізинг) – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу [1].

Відповідно до Закону України „Про фінансовий лізинг” від 11.12.2003 року предметом договору лізингу може бути рухоме і нерухоме майно, що відповідно до класифікатора основних засобів може належати до основних фондів. Не можуть бути предметом лізингу земельні ділянки та інші природні об'єкти, цілісні майнові комплекси підприємств та їх відокремлені підрозділи (філії, цехи, дільниці) [1].

Згідно з П(с)БО №16 „Витрати”, затрати на ремонт орендованих основних засобів, якщо вони не призводять до зростання майбутніх економічних вигід, відображаються у складі витрат в залежності від напрямку використання такого об'єкта:

- собівартості продукції (робіт, послуг) – у випадку, коли був проведений ремонт виробничого обладнання і ці витрати можливо прямо віднести до конкретного об'єкта;
- у складі загальновиробничих витрат – у випадку ремонту основних засобів загальновиробничого призначення;
- адміністративні витрати – якщо був здійснений ремонт основних засобів, які використовуються у загальногосподарських цілях;

- витрати на збут – якщо був проведений ремонт основних засобів, які використовуються при збуті продукції;

- інших операційних витрат – у випадку ремонту інших основних засобів [6].

Згідно з п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу, передання майна в оренду не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому, орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на величину нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, у якому здійснюється таке нарахування.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди [4].

Якщо орендодавець не компенсує витрати, які орендар поніс на поліпшення основних засобів, то такі роботи вважаються безкоштовно отриманими і їх вартість орендодавець зобов'язаний відобразити на Кт рахунка 424 „Безоплатно отримані необоротні активи”. Однак, якщо орендодавець відшкодовує такі витрати, то він або списує на витрати звітного періоду, або на збільшення первісної вартості покращеного об'єкта.

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що лізинг має свої недоліки на переваги. Основними перевагами лізингу є те, що підприємства, які не мають достатні грошові ресурси мають можливість користуватися відповідними їм засобами. Це дає можливість підприємству нормально функціонувати і проводити свою виробничу та іншу діяльність.

В той же час лізинг має деякі недоліки:

- в деяких випадках лізинг може бути дорожчий за купівлю за рахунок банківської позики;
- лізингоодержувач, не будучи власником, обмежений в користуванні об'єктом, узятим в оренду;
- у деяких випадках лізинг промислового обладнання (особливо короткотерміновий) при несприятливій кон'юктурі може виявитися збитковим для орендаря.

Висновки з даного дослідження. Результати проведених досліджень дають підстави стверджувати, що дотепер методи обліку основних засобів у бухгалтерському та податковому обліках залишаються суперечливими, що створює перешкоди для стандартизації та гармонізації обліку.

З прийняттям Податкового Кодексу бухгалтерський облік та податковий були наближені один до одного, але повністю уникнути розбіжностей не вдалося.

Запропоновані напрямки сприятимуть уникненню існуючих проблем і забезпечать ведення достовірного і якісного обліку основних засобів.

Література

1. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 11.12.2003 №1381-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755- VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Мінфін №92 від 27.04.2000 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Мінфін № 318 від 31.12.1999 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
5. Гура Н.О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми їх нарахування / Н.О. Гура // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 53. – С. 73-74.
6. Журавльова Н. Ремонт орендованих основних засобів/ Н. Журавльова // Бухгалтерская неделя. – 2012. – № 38. – С. 36-48.
7. Колеснікова О.М. Облік поліпшення основних засобів в світлі актуальних змін / О. М. Колеснікова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1589>
8. Костякова А. Співставність бухгалтерського та податкового обліків основних засобів / А. Костякова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_17_1/17-1-34.pdf
9. Ніпіаліді О.Ю. Державне регулювання амортизаційної політики підприємств: проблеми та перспективи / О.Ю. Ніпіаліді // Економічний аналіз. – 2011. – № 9 (1). – С. 221-224
10. Платонова І. А. Проблеми обліку основних засобів в Україні / І. А. Платонова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini/>
11. Смоленюк П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання / П.С.Смоленюк // Наука й економіка. – 2012. – № 1 (25). – С. 108-116.
12. Чабаненко Ж. М. Особливості фінансового обліку основних засобів / Ж. М. Чабаненко// Економічний простір. – 2012. – № 57 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf