

5. Salavatulina, R.M. (1985), *Ratsionalnoye ispolzovaniye syrya v kolbasnom proizvodstve* [Rational use of raw materials in sausage production], Agropromizdat, Moscow, Russia, 256 p.

6. Batov, V.I. (1979), *Sbornik tekhnologicheskikh instruktsiy po preduboynoy podgotovke, pererabotke skota, obrabotke produktov i proizvodstvu tekhnicheskoy produktsii* [Collection of technological instructions on pre-slaughter preparation and processing of livestock, processing of products and the production of technical products], Pishchevaya promyshlennost, Moscow, Russia, 239 p.

7. Slobodian, V.V. (2002), "Organizational and technological features of meat processing enterprises and their impact on the construction of accounting in current conditions", *Zbirnyk naukovykh prats Mizhnarodnoi naukovopraktychnoi konferentsii Luhananskooho derzhavnoho ahravnoho universytetu*, [Conference proceedings of the International scientific and practical conference of Lugansk State Agrarian University], no. 14(26), vol. 2, Luhansk, Ukraine, pp. 96–100. (Anniversary issue).

8. Chernelevskiy, L.M. and Osadcha, H.H. (2005), *Upravlinskyi oblik na pidpriemstvakh kharchovoi promyslovosti* [Managerial Accounting at the enterprises of food industry], tutorial, Pektoral, Kyiv, Ukraine, 364 p.

УДК 657.372.3

Кундеус О.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Kundeus O.M.,
cand.sc.(econ.), assistant professor of the
department of accounting in the industrial sphere
Ternopil National Economic University

ACCOUNTING OF AMORTIZATION CHARGE OF FIXED ASSETS AND TAX DIFFERENCES

Постановка проблеми. В умовах становлення ринкової економіки однією з нагальних завдань суспільства є збереження, технічне переозброєння і подальший розвиток матеріально-технічної бази виробництва, найважливішою складовою якої є засоби праці. Останні у вартісній формі функціонують як основний капітал, що належить різним господарюючим суб'єктам. Основний капітал в ході продуктивного використання піддається фізичному та моральному зносу, джерелом відшкодування якого є амортизаційні відрахування. Нараховані амортизаційні суми призначені для фінансування введення нової техніки, яка втілила досягнення сучасного науково-технічного прогресу. Успішна реалізація досягнень науки і техніки в значній мірі залежить від напрямків і методів амортизаційної політики, яка має безпосередній вплив на формування економічних умов відтворення засобів праці. Навпаки, невідповідність амортизаційної політики реальним процесам, що протікають в економіці, призводить до деформацій в обороті основного капіталу. Особливо важливу роль у відтворенні основного капіталу відіграє правильність ведення обліку нарахування амортизації основних засобів та податкових різниць.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання обліку необоротних активів та особливостей нарахування зносу досліджувалися вітчизняними вченими: П.Й. Атамасом, Р.Т. Джогою, Т.В. Каневою, Л.М. Кіндрацькою, Т.М. Мельник, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко та зарубіжними – Г.А. Велшем, М.Р. Метьюсом, Б. Нідлзом, Я.В. Соколовим, Е.С. Хендриксоном.

Проблеми сутності амортизації, нарахування та обліку зносу досліджували вітчизняні вчені та практики: Богацька Н.М. [1], Довгопол Н. [2], Виговська Н.Г., Касьянова В.О., Колумбет О.П. [3], Левицька І.В. [4], Щирська О.В., Хома С.В. та ін. Віддаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень.

Постановка завдання. Мета статті полягає у тому, щоб на основі застосування положень чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку основних засобів викласти сучасну методологію бухгалтерського та податкового обліку амортизації, витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, розрахунку податкових різниць і надати рекомендації з їх практичного застосування.

Виклад основних результатів дослідження. Згідно з п. 4 П(С)БО 7, 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 термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [8].

У Податковому кодексі України стаття 14.1.138 знаходимо наступне визначення: основні засоби це матеріальні активи, 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 яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [7].

Як бачимо, суттєвих відмінностей між цими двома визначеннями немає. Хоча, як на нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби» дає ширше визначення терміну основних засобів, а саме: можливості передавання їх в оренду, використання для здійснення соціально-культурних функцій та не містить вартісного обмеження.

Згідно П(С)БО 7 п.14 «Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта».

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів Інструкцією № 291 не регламентується.

Починаючи з 2015 р. у ПКУ також немає спеціальних правил податкового обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Тому щодо даного питання необхідно орієнтуватися виключно на правила ведення бухгалтерського обліку, а саме п.п.14,15 П(С)БО 7.

Починаючи з 2015 року, у платників, річний дохід по даних бухгалтерського обліку яких перевищує і не перевищує 20 млн. грн., податковий облік ведуть по-різному. Тут нормативна база – пп. 134.1.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), згідно якого платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування можна визначити без коригування бухгалтерського результату до оподаткування на податкові різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень р. III ПКУ.

Такі платники мають право прийняти рішення не застосовувати коригування фінансових результату на всі податкові різниці (крім згаданих-збитків) не більше одного разу впродовж безперервної сукупності років, у кожній із яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про таке рішення він зазначає в податково-прибутковій звітності, яку подають за перший рік у такій безперервній сукупності років.

Оскільки нові правила застосовували 01.01.15 р., таким першим роком стане 2015 р. А отже, подаючи прибуткову декларацію за 2015 р., платникам необхідно прийняти рішення – вести облік різниць і коригувати фінансовий результат поданих бухгалтерського обліку до оподаткування чи не робити цього. На перший погляд здавалося б, що коли є можливість, то потрібно відмовлятися від податкових різниць. Поза сумнівом, із точки зору економії бухгалтерських людино-годин, це правильний шлях. Однак серед податкових різниць є й дуже корисні. Наприклад, якщо платник обліковує податкові різниці, то, у разі нарахування дивідендів платником податку на прибуток фінансовий результат можна зменшити на суму таких дивідендів (пп. 140.4.1 ПКУ). В іншому випадку ці суми будуть обкладені в отримувача податком на прибуток.

Повертаючись до обліку основних засобів, одразу зробимо два важливих застереження.

1) У разі, якщо підприємство з річним бухгалтерським доходом не більше 20 млн. грн. вирішило не коригувати фінансовий результат на податкові різниці (крім коригування на минулорічні податкові збитки), тоді про окремих податковий облік основних засобів можна забути. Надалі воно орієнтується тільки на обліковий фінансовий результат. На нього впливатиме бухгалтерська амортизація основних засобів, розрахована за П(С)БО. Це стосується будь-яких операцій з основними засобами, у т.ч. їх ремонту або поліпшення. До того ж якщо раніше в бухгалтерському обліку застосовували «податковий метод» обліку ремонту та поліпшення, то від нього доведеться відмовитися. Адже ПКУ з 01.01.15 р. не передбачає особливостей обліку подібних витрат (це означає, що в п. 14 П(С)БО 7 "Основні засоби" необхідно внести зміни). Але наказ про облікову політику треба буде відкоригувати, не чекаючи зміни вимог органу, що затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку" (п. 9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"). Адже з 2015 р. облік витрат на ремонти та поліпшення основних засобів, у принципі, не може орієнтуватися на вимоги податкового законодавства. Тобто дана зміна до наказу про облікову політику просто забезпечить підприємству достовірне відображення операцій з ремонту та поліпшення у фінансовій звітності.

2) Платник податку на прибуток здійснює податкові коригування бухгалтерського фінансового результату (основних варіантів два: доходи перевищують 20 млн. грн. або не перевищують цієї межі, але підприємство вирішило, що йому корисно враховувати різниці й коригувати на них фінансовий результат). Тоді доведеться посилено використовувати ст. 138 ПКУ, яка має назву "Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів" (причому щодо інвестиційної

нерухомості цією статтею справа не обмежиться). До того ж цю групу різниць, по суті, поділено на три складових. Це різниці в частині:

- амортизації основних засобів і нематеріальних активів ;
- уцінки і дооцінки та зменшення або відновлення корисності;
- залишкової вартості об'єкта основних засобів чи нематеріальних активів в разі їх продажу або ліквідації (п.п. 138.1, 138.2 ПКУ).

Всі ці складові ми пропонуємо до розгляду в даній статті.

Звичайно, відсутні проблеми в платників, які податкові різниці не рахують і обліковий фінансовий результат на них не коригують. Вони продовжують амортизувати необоротні активи в фінансовому обліку (без будь-яких озирань на ПКУ). Платникам податку які зобов'язанні проводити розрахунок податкових різниць в першу чергу необхідно визначитись з основними засобами, які рахувалися на балансі підприємства на 01.01.15 р.

Згідно ПКУ, "При розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 статті 138 цього Кодексу балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів станом на 1 січня 2015 року має дорівнювати балансовій вартості таких активів, що визначена станом на 31 грудня 2014 року відповідно до статей 144-146 і 148 розділу III цього Кодексу у редакції, що діяла до 1 січня 2015" (п. 11 підрозділу 4 його р. XX). Суть в цьому, що балансова вартість для цілей податкової амортизації дорівнюватиме податковій балансовій вартості на кінець минулого року. Саме на цю вартість доведеться орієнтуватися й надалі в податковому обліку для відображення всіх операцій, що впливають на суму податкової амортизації.

На нашу думку, дану перехідну норму не треба брати до уваги платникам, які не коригують фінансовий результат на податкові різниці. Оскільки "перехідне" правило стосується розрахунку амортизації згідно з п. 138.3 ПКУ. То його застосовують лише платники, які з урахуванням норм та обмежень із ПКУ розраховують амортизацію для визначення об'єкта оподаткування. А усі, хто не веде обліку податкових різниць (а ця амортизація, як ми побачимо далі, є основним елементом таких різниць), п. 138.3 ПКУ не застосовують. Як наслідок, для них балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів з податкового обліку 2014 року уже не відіграє жодної ролі.

З одного боку, це суттєво спрощує життя бухгалтерам та дозволяє амортизувати навіть ті об'єкти, що раніше не амортизувалися в податковому обліку, а саме невиробничі основні засоби. А з іншого – цілком може виявитися, що станом на 01.01.15 р. бухгалтерська балансова вартість буде меншою від податкової, а отже, підприємство втратить частину витрат, адже майбутні суми амортизації напевно зменшаться. Особливо відчутно це може бути для тих підприємств, у яких фінансовий облік не підлаштований під податковий, а саме, хто в обліку застосовував менші строки амортизацій та не збільшував балансової вартості основних засобів на понадлімітні ремонтні суми тощо.

До речі, у 2014 р. індекс інфляції перевищив 10% (становив 124,9%). За таких умов п. 146.21 до новорічної редакції р. III ПКУ надавав право переглянути балансову вартість ОС (через індексацію амортизованої вартості та накопиченої амортизації) на кінець 2014 р. Власне, для нашого майбутнього податкового обліку потрібна балансова вартість саме станом на кінець року.

Причому ця податкова індексація не буде зайвою і для тих платників, які не ведуть обліку податкових різниць, а цілковито орієнтуються на фінансовий облік. Адже провести її результати в фінансовому обліку за аналогією з дооцінкою підприємству дозволяє абз. 4 п. 16 П(С)БО 7. За ним первісна (переоцінена) вартість об'єкта ОЗ може бути збільшена на суму індексації, проведеної в порядку, установленому податковим законодавством, із відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому п.п. 19 – 21 П(С)БО 7. До того ж, на відміну від звичайної переоцінки, цей варіант збільшення бухгалтерської балансової вартості ОЗ не викликає потреби звертатися до професійних оцінювачів.

Отже, для цілей «податкової» амортизації ми взяли податкову балансову вартість на 01.01.15 р. на рівні податкової вартості зі старого обліку станом на 31.12.14 р. Дану вартість також можна поліпшувати, ліквідовувати та проводити її переоцінку. Перехідне правило п. 11 підрозділу 4 р. XX ПКУ фіксує правила визначення балансової вартості основних засобів на 01.01.15 р., але не містить загальних обмежень на зміну такої балансової вартості (щоправда, тут треба пам'ятати про обмеження, описані далі стосовно амортизаційної різниці, що віднімається). Тому ми вважаємо, що як стартовий показник для нового податкового обліку треба взяти стару податкову вартість основних засобів на 31.12.14 р., але надалі нічого не заважає нам змінити її в порядку, передбаченому бухгалтерськими нормативами. Звісно, найбільше запитань викликає можливий вплив на таку вартість подальших бухгалтерських переоцінок "перехідних" основних засобів. А оскільки законодавець не приділив уваги цьому важливому питанню то практики, на нашу думку, повинні висказати своє бачення даного моменту.

З вищесказаного випливає, що з 2015 р. підприємства, які здійснюють коригування бухгалтерського фінансового результату до оподаткування, нараховують податкову амортизацію згідно з п. 138.3 ПКУ. При цьому в частині "перехідних" основних засобів та необоротних активів орієнтуються на їх податкову балансову вартість на кінець минулого року.

Підприємства, які фінансових результатів не коригують, амортизують необоротні активи виключно за правилами бухгалтерського обліку (без будь-яких поглядань на ПКУ).

Вище ми зупинилися на старих ОЗ (тобто введених в експлуатацію до 2015 р.). Дальше виникає питання як бути з придбаними чи самостійно виготовленими об'єктами, які підприємство вперше вводить в експлуатацію у 2015 р.? До того ж це можуть бути і об'єкти, що були у вжитку, тобто експлуатувалися попереднім власником. У даному контексті ми розглянемо їх як нові.

Але виникає запитання щодо відсутності в ПКУ правил визначення первісної вартості ОЗ. Якщо перехідні правила не забули про ОЗ, що були в нас у податковому обліку до 2015 р., то р. III ПКУ нічого не говорить із приводу вартості нових об'єктів. Це аж ніяк не прогалина в законодавстві. Оновлені норми оподаткування свідчать, що достатньо орієнтуватися на вимоги бухгалтерських стандартів (у т.ч. і в цілях визначення ліквідаційної вартості, ст. 138 і пп. 14.1.84 ПКУ). Конкретно складовим первісної вартості присвячено п. 8 П(С)БО 7.

Підприємства, які податкові різниці не визнають орієнтуються лише на фінансовий облік. Іншим підприємствам в частині основних засобів доведеться коригувати свій фінансовий результат, визначений за даними бухгалтерського обліку на суму податкових різниць, що стосуються основних засобів, а саме амортизації.

Тому, із бухгалтерським фінансовим результатом до оподаткування доведеться зробити кілька операцій :

1) збільшити на суму амортизації основних засобів, нарахованої відповідно до П(С)БО (п. 138.1 ПКУ);

2) зменшити на суму амортизації основних засобів, розрахованої відповідно до п. 138.3 ПКУ .

Необхідно врахувати, що для цілей ПКУ визначення терміну основних засобів необхідно керуватися пп. 14.1.138 ПКУ. Ці критерії нами дані вище.

Це визначення рівною мірою використовується як до доданку (бухгалтерської амортизації), так і від'ємника (податкової амортизації) із фінансового результату, іншими словами додаємо до бухгалтерського фінансового результату до оподаткування бухгалтерську амортизацію основних засобів і віднімаємо податкову амортизацію за цими ж об'єктами.

На практиці бухгалтерам необхідно з бухгалтерських основних засобів вибирати ці об'єкти, що відповідають податковій термінології (пп. 14.1.138 ПКУ). Як наслідок - випадають не виробничі основні засоби та необоротні активи з первісною вартістю не більше 2500 грн.

В даному випадку необхідно звернути особливу увагу на не виробничі основні засоби. Тут виникає наступне питання: не виробничі основні засоби не підпадають під визначення основних засобів згідно ПКУ (пп. 14.1.138). А тому збільшувати фінансовий результат на суму їх бухгалтерської амортизації немає підстав. Отже, маємо те, що ця сума амортизації все-таки фактично зменшить об'єкт оподаткування, що йде врозріз із логікою пп. 138.3.2 ПКУ. Тепер щодо необоротних об'єктів, вартість яких не перевищує 2500 грн. Такі об'єкти не є основними засобами у термінах ПКУ (причому незалежно від вартісної межі малоцінності, установлені для цілей бухгалтерського обліку в наказі про облікову політику). Тому податкові різниці щодо них не виникають. Бухгалтерські суми амортизації (залежно від застосованого в бухгалтерському обліку методу) впливають на бухгалтерський фінансовий результат, а отже, і на прибутковий об'єкт оподаткування.

Дальше необхідно звернути увагу, яка сума амортизації щодо таких об'єктів нарахована за звітний період у бухгалтерському обліку. Оскільки не всі бухгалтерські основні засоби є податковими, пропонуємо для спрощення розрахунків виділити на окремих субрахунках амортизацію за об'єктами, що відповідають податковому визначенню основних засобів. Інакше наприкінці періоду доведеться сідати й робити такі вибірки вручну.

Наступним етапом є те, що під час розрахунку об'єкта оподаткування одержану суму бухгалтерської амортизації додаємо до бухгалтерського фінансового результату звітного періоду, не зважаючи на те, що частина цієї амортизації ще не брала участі в формуванні згаданого бухгалтерського фінансового результату. Наприклад, вона могла залишитися в залишках готової продукції чи капітальних інвестиціях. Тому не дуже правильно говорити про "очищення" фінансового результату від бухгалтерської амортизації. Адже згідно з п. 138.1 ПКУ ми "очищуємо" фінансовий результат навіть від тих сум, які до нього поки що не потрапили, оскільки: "фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку". У результаті такого додавання одержимо розрахункову суму.

Результат, отриманий після збільшення фінансового результату на амортизацію згідно даних фінансового обліку, зменшуємо на суму амортизації основних засобів, розрахованої відповідно до п. 138.3 ПКУ.

У п. 138.3 ПКУ наведено порядок розрахунку амортизації основних засобів для цілей визначення об'єкта оподаткування. Отже, на підставі пп. 138.3.1 ПКУ розрахунок амортизації основних засобів проводять відповідно до національних П(С)БО з урахуванням обмежень, установлених пп. 14.1.138, 138.3.2-138.3.4 ПКУ Звісно, з метою нарахування податкової амортизації за "перехідними" об'єктами основних засобів потрібно врахувати правило визначення їх стартової балансової вартості

на 01.01.15 р. (вона повинна дорівнювати податковій балансовій вартості станом на 31.12.14 р. – п. 11 підрозділу 4 р. XX ПКУ).

По суті, податкова амортизація – це та сама бухгалтерська амортизація, але із деякими особливостями та винятками, що виливається у вигляді "різниць". В пп. 138.3.1 ПКУ сказано під час розрахунку податкової амортизації застосовують методи нарахування амортизації передбачені національними П(С)БО, крім виробничого методу. Це означає, що перелік методів амортизації обмежено наведеними в національних стандартах (для основних засобів це методи з п. 26 П(С)БО 7 за винятком виробничого).

До речі, у міжнародних стандартах вичерпного переліку методів амортизації основних засобів немає. Тому, якщо користувач МСФЗ застосовує щодо певних об'єктів (груп) інший екзотичний метод амортизації, для податкових цілей доведеться від нього відмовитися.

Що стосується виробничого методу, його й раніше мало хто застосовував, тому що навіть до 01.01.15 р. він не дуже вписувався в загальну логіку податкової амортизації (важко було спрогнозувати дотримання мінімально припустимих строків користування). Щодо заміни виробничого методу амортизації в бухгалтерському обліку, то таких вимог немає навіть для платників, які ведуть облік коригувальних податкових різниць (усіх інших ця проблема взагалі не стосується). Інша річ, що для податкових цілей амортизацію все одно доведеться рахувати одним із визнаних у ПКУ методів: прямолінійним; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивним (п. 26 П(С)БО 7).

У пп. 138.3.1 ПКУ зроблено застереження про те, що податкову амортизацію нараховують "з урахуванням обмежень, установлених підпунктом 14.1.138". Між тим жодних обмежень пп. 14.1.138 не містить. Він лише наводить визначення основних засобів. Але оскільки ми від самого початку говоримо про "розрахунок амортизації основних засобів", то в контексті ПКУ від цього визначення все одно нікуди не дітися. Це означає лише те, що не повинна вираховуватися амортизація, скажімо, на податкові малоцінні необоротні матеріальні активи. Адже такі активи не вписуються у визначення основних засобів із пп. 14.1.138 ПКУ. Повторимо також, що склад об'єктів має бути єдиним як для "плюсових", так і "мінусових" коригувань. Цілком очевидно, що за умов відсутності спеціальних застережень у рамках однієї ст. 138 ПКУ термін основні засоби для всіх коригувань бухгалтерського фінансового результату має вживатися однаково, а саме – у значенні з пп. 14.1.138 ПКУ.

Іншим питанням розгляду в даній статті є мінімальні терміни амортизації. Для податкових цілей їх використовують згідно пп. 138.3.3 ПКУ (вони не відрізняються від термінів, наведених у попередній редакції р. III ПКУ). Причому вони стосуються як нових об'єктів, так і тих, які уже були у використанні (не важливо, скільки об'єкт використовували попередні власники). Разом із тим необхідно розглянути два моменти з вищевказаного підпункту.

1. Якщо терміни корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку менші за мінімально допустимі терміни амортизації основних засобів, то для розрахунку податкової амортизації використовують терміни, установлені пп. 138.3.3 ПКУ.

2. Коли терміни корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку дорівнюють або перевищують ті, що встановлені пп. 138.3.3 ПКУ, то для розрахунку податкової амортизації застосовують терміни корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, згідно даних фінансового обліку.

Логіка зрозуміла: швидкої амортизації в податкових цілях не повинно бути. Але якщо уважно поглянути на пп. 138.3.3 ПКУ, то постає низка запитань. Наприклад, не зрозуміло, що в таблиці зі строками роблять об'єкти, які за податковим визначенням не є основними засобами. Адже податкові різниці згідно з пп. 138.1 і 138.2 ПКУ визначають лише щодо основних засобів та нематеріальних активів. Між тим таблиця мінімально допустимих строків амортизації покриває як основні засоби, так і інші необоротні активи.

Платники, які не ведуть обліку коригувальних податкових різниць, спокійно можуть установлювати в бухгалтерському обліку менші строки корисного використання нових об'єктів основних засобів, ніж прописано в пп. 138.3.3 ПКУ. Що стосується старих об'єктів, можна переглянути їх у разі зміни очікуваних економічних вигід від використання. У фінансовому обліку це можна було робити й раніше (п. 25 П(С)БО 7), але більшість платників для зменшення власних витрат на ведення подвійного обліку основних засобів (податкового й бухгалтерського) у фінансовому обліку використовували податкові обмеження. Оскільки особливих переваг амортизації в фінансовому обліку не було.

Підприємства, які ведуть облік податкових різниць, також не пов'язані в фінансовому обліку податковими мінімальними строками корисного використання з пп. 138.3.3 ПКУ. Тому цілком нормальною буде ситуація, коли, наприклад, бухгалтерський термін корисного використання об'єкта буде меншим за мінімальний податковий термін. Але в цьому разі ми прирікаємо себе на додаткову облікову роботу. У будь-якому випадку бухгалтерські терміни експлуатації мають бути реальними й ґрунтуватися на критеріях із п. 24 П(С)БО 7.

Висновки з проведеного дослідження. Уточнено визначення сутності основних засобів - це матеріальні активи, 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 яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Враховано, що починаючи з 2015 року, у платників податків, річний дохід яких не перевищує 20 млн. грн., оподаткування можна визначити без коригування бухгалтерського результату до оподаткування на податкові різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Платник податку на прибуток здійснює податкові коригування бухгалтерського фінансового результату за двома варіантами: доходи перевищують 20 млн. грн. або не перевищують цієї межі, але підприємство вирішило, що йому корисно враховувати різниці й коригувати на них фінансовий результат.

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів поділено на три складових. Це різниці в частині: амортизації основних засобів і нематеріальних активів; уцінки і дооцінки та зменшення або відновлення корисності; залишкової вартості об'єкта основних засобів чи нематеріальних активів в разі їх продажу або ліквідації. При цьому при розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів їх балансова вартість на 1 січня 2015 року має дорівнювати балансовій вартості таких активів, що визначена станом на 31 грудня 2014 року.

Підприємства, які фінансових результатів не коригують, амортизують необоротні активи виключно за правилами бухгалтерського обліку (без будь-яких поглядань на ПКУ).

Підприємства, які податкові різниці не визнають орієнтуються лише на фінансовий облік. Інші підприємства в частині основних засобів повинні коригувати свій фінансовий результат, визначений за даними бухгалтерського обліку на суму податкових різниць, що стосуються основних засобів, а саме амортизації.

Платники податків, які не ведуть обліку коригувальних податкових різниць, можуть установлювати в бухгалтерському обліку менші строки корисного використання нових об'єктів основних засобів, ніж прописано в пп. 138.3.3 ПКУ.

Підприємства, які ведуть облік податкових різниць, також не пов'язані в фінансовому обліку податковими мінімальними строками корисного використання з пп. 138.3.3 ПКУ.

Література

1. Богацька Н.М. Аналіз основних засобів підприємства / Н.М. Богацька // Економіка. – 2010. – № 5. – С. 10-15.
2. Довгопол Н. Амортизація : предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2010. – №12 – С. 3–13.
3. Колумбет О.П. Економічний зміст амортизації необоротних активів та проблеми її нарахування в умовах сталого розвитку / О.П. Колумбет // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1. – С. 82–86.
4. Левицька І.В. Відтворення основних засобів: теорія і практика : монографія / І.В. Левицька. – Тернопіль: ТЗОВ «Терно-граф», 2010. – 272 с.
5. Савченко А.Г. Прискорена амортизація у системі державного регулювання / А.Г. Савченко, Н.П. Москалюк // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С. 68–74.
6. Стадницький Ю.І. Амортизація основних засобів: класифікація підходів / Ю.І. Стадницький // Наука і економіка : науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2011. – Вип. 4(24). – С. 72–78.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” № 372 від 18.03.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>

References

1. Bohatska, N.M. (2010), “Analysis of the fixed assets of the enterprise”, *Ekonomika*, no. 5, pp. 10-15.
2. Dovhopol, N., Nesterenko, M. (2010), “Amortization: subject essence and degree of influence on the reproduction of fixed assets”, *Bukhhalterskyi oblik i audit*, no. 12, pp. 3–13.
3. Kolumbet, O.P. (2012), “The economic content of the depreciation of fixed assets and problems of its accrual in the context of sustainable development”, *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, no. 1, pp. 82–86 .
4. Levytska, I.V. (2010), *Vidtvorennia osnovnykh zasobiv: teoriia i praktyka* [Reproduction of fixed assets: theory and practice], textbook, Terno-graph, Ternopil, Ukraine, 272 p.
5. Savchenko, A.H. and Moskaliuk, N.P. (2003), “Accelerated depreciation in the state regulation”, *Finansy Ukrainy*, no. 7, pp. 68-74.
6. Stadnytskyi, Yu.I. (2011), “Depreciation of fixed assets: classification approaches”, *Nauka i ekonomika : nauково-teoretychnyi zhurnal Khmelnytskoho ekonomichnoho universytetu*, no. 4(24), pp. 72-78.
7. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010, no. 2755-VI (with changes and amendments), available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
8. Accounting Regulation (Standard) 7 “Fixed Assets”, from 18.03.2011 № 372, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.