

УДК 657:42

Зюкова М.М., к.е.н.

ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

## **ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ**

У статті досліджено основні аспекти визнання основних засобів, формування їх первісної вартості, класифікації та подальших витрат, що виникають в процесі експлуатації, а також зміни, що відбулися в обліку основних засобів у зв'язку із введенням в дію Податкового кодексу України.

Ключові слова: основні засоби, об'єкт основних засобів, первісна вартість, бухгалтерський облік, податковий облік.

Zyukova M.

## **ASSET ACCOUNTING: ACCOUNTING AND TAX ISSUES**

There are the main aspects of fixed assets, forming their initial value, classification and further costs that arise during the operation in the article, as well as changes in accounting for fixed assets in connection with the introduction of the Tax Code of Ukraine.

Key words: fixed assets, object of fixed assets, acquisition cost, accounting, tax accounting.

Зюкова М.М.

## **УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТ**

В статье исследованы основные аспекты признания основных средств, формирования их первоначальной стоимости, классификации и последующих затрат, возникающих в процессе эксплуатации, а также изменения, произошедшие в учете основных средств в связи с введением в действие Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: основные средства, объект основных средств, первоначальная стоимость, бухгалтерский учет, налоговый учет.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Динамічні ринкові перетворення економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання під впливом глобалізації світової економічної системи потребують адекватного відображення звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Реформування бухгалтерського обліку та прийняття національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвело до вдосконалення форм і змісту фінансової звітності в Україні.

---

*Зюкова М.М.*

Однак тривалий час існували суттєві принципи неузгодження в частині фінансового та податкового обліку основних засобів.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Вивчення парадигми категорії основні засоби відбувалося з часів його офіційного визнання, і в даний час ця проблема не втрачає свого значення, про що свідчать чисельні публікації зарубіжних та вітчизняних науковців: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, В.Ф.Палія, М.С.Пушкара та інших.

Відаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку основних засобів в умовах переходу до міжнародних стандартів якості інформації потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

Все це свідчить про необхідність всебічного вивчення і вирішення окресленої проблеми дослідження.

**Цілі статті.** Метою статті є дослідження основних методологічних аспектів обліку основних засобів.

Для досягнення поставленої мети завданням дослідження є проведення теоретичного узагальнення основних організаційних та методологічних аспектів визнання, оцінки, класифікації основних засобів, а також підходів до визнання подальших витрат щодо основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку та визначення напрямів їх зближення.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Методологічні засади бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого Наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями. Податковий облік основних засобів здійснюється у відповідності з Податковим кодексом України, затвердженим Наказом від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.

Протягом багатьох років питання сутності основних засобів та їх ролі в інноваційному розвитку підприємницької діяльності не втрачає своєї актуальності.

Серед науковців тривалий час відбувалися дискусії щодо застосування терміна «основні фонди» до засобів праці. Введення Податкового кодексу зняло ці питання і засоби праці стали існувати як економічна категорія «основні засоби», що узгодило існуючі розбіжності у понятійному апараті.

Згідно з Податковим кодексом України 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 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн 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).

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що основні засоби – це 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 строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Отже, податкове законодавство, на відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлює вартісні критерії приналежності об'єктів до основних засобів.

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, якою є історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Таким чином, порядок формування первісної вартості об'єкта основних засобів у податковому обліку не має розбіжностей з фінансовим обліком.

У податковому обліку, що уточнюється п.146.6, у разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх здійснених виробничих витрат, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість (якщо платник є платником податку на додану вартість).

Крім того, за податковими нормами (п.146.11), первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10% 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.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10% 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.

Тобто податковий облік не розмежовує поняття ремонту (витрати, що не змінюють суми первісно очікуваних вигід від використання об'єкта) та поняття поліпшення основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Визначається лише, що витрати, які понесено в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, – це витрати періоду і вини не впливають на зміну первісної вартості відповідного об'єкта, щодо якого вони понесені, а витрати понад 10-відсоткову відсоткову межу є такими, що включаються до первісної вартості відповідного об'єкта.

У фінансовому обліку, на відміну від податкового, підприємство самостійно визначає, чи відбувається збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об'єкта, і залежно від цього включає відповідні витрати або до витрат звітного періоду, або ж згідно п. 14. П(С)БО 7 збільшує первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.

В той же час, Наказом МФУ «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2011 р. № 372 до П(С)БО 7 внесено уточнення, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

При введенні в дію Податкового кодексу з 01 квітня 2011 р. передбачено пооб'єктний облік основних засобів у межах 16 груп та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років залежно від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів.

Так, в податковому обліку, облік основних засобів здійснюється за такими групами основних засобів:

група 1 – земельні ділянки (не підлягає амортизації);

група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (15 років);

група 3 – будівлі (20 років), споруди (15 років), передавальні пристрої (10 років);

група 4 – машини та обладнання (5 років), 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 (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються

нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн (2 роки);

група 5 – транспортні засоби (5 років);

група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);

група 7 – тварини (6 років);

група 8 – багаторічні насадження (10 років);

група 9 – інші основні засоби (12 років);

група 10 – бібліотечні фонди (не встановлено);

група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено);

група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);

група 13 – природні ресурси (не підлягає амортизації);

група 14 – інвентарна тара (6 років);

група 15 – предмети прокату (5 років);

група 16 – довгострокові біологічні активи (7 років).

Земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації.

П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами (виділено 9 груп) основних засобів:

1. Земельні ділянки.

2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

4. Машини та обладнання.

5. Транспортні засоби.

6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

7. Тварини.

8. Багаторічні насадження.

9. Інші основні засоби.

10. Та 7 груп інших необоротних матеріальних активів:

11. Бібліотечні фонди.

12. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

13. Тимчасові (нетитульні) споруди.

14. Природні ресурси.

15. Інвентарна тара.

16. Предмети прокату.

17. Інші необоротні матеріальні активи.

Отже, у бухгалтерському обліку будівлі, споруди та передавальні пристрої обліковуються у складі однієї групи, а у податковому обліку виділяються у складі групи 3 окремі підгрупи для обліку будівель, споруд та передавальних пристроїв з визначенням для кожної з підгруп різного мінімально допустимого строку корисного використання, що на нашу думку є доцільним, так як дійсно, будівля експлуатується значно довше, ніж передавальний пристрій.

Крім того, П(С)БО 7 «Основні засоби» виділено групу «Інші необоротні матеріальні активи», на відміну від податкового, де останньою 16 групою є довгострокові біологічні активи.

На нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби», виділяючи окрему групу «Інші необоротні матеріальні активи» надає ширші можливості підприємству щодо ідентифікації приналежності об'єктів до складу інших необоротних матеріальних активів.

**Висновки.** Проведений аналіз бухгалтерської та податкової концепції обліку основних засобів дозволив встановити їх суттєве зближення.

Введення Податкового кодексу узгодило розбіжності у понятійному апараті засобів праці і визнало категорію «основні засоби» єдиною, що застосовується.

Податкове законодавство, на відміну від бухгалтерської концепції, визначає вартісні критерії приналежності об'єкта до основних засобів.

У бухгалтерському обліку виділено 16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у податковому – також 16 та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років залежно від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів, проте у складі груп є відмінності: у податковому виділено групу довгострокові біологічні активи, яка відсутня у класифікації за П(С)БО 7, а у бухгалтерському є відсутня у податковому обліку група Інші необоротні матеріальні активи.

Діюча податкова концепція передбачає ведення обліку основних засобів з метою нарахування амортизації за кожним окремим об'єктом основних засобів, на відміну від попереднього загально групового варіанта нарахування амортизації, що діяв.

Такі групи, як земельні ділянки та природні ресурси, не підлягають амортизації ні у бухгалтерському, ні у податковому обліку.

У фінансовому обліку, на відміну від податкового, в якому критерієм виступає 10-відсоткова межа понесених витрат, підприємство самостійно визначає, чи відбувається збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання об'єкта, і залежно від

цього включає відповідні витрати або до витрат звітного періоду, або ж збільшує первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта.

В цілому, у бухгалтерській і податковій концепціях амортизації відбулося значне зближення.

Такий підхід дає забезпечує можливість здійснювати державі регулювання амортизаційної, а відповідно, й інноваційної та податкової політики підприємств.

1. Податковий кодекс України. Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Україна. Президент України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 / Україна. М-во фінансів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
3. Довгопола Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопола // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3–13.
4. Бондар М.І., Бабіч В.В. Амортизація основних засобів: облік та оподаткування / М.І.Бондар, В.В.Бабіч // Вісник ЖДТУ. – Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 31–34.
5. Чабаненко Ж.М. Особливості фінансового обліку основних засобів / Ж.М.Чабаненко // Економічний простір. – 2012. – № 57 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekpr/2012\\_57/statti/42.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf)