

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

© Хом'як Р.Л., Юрчак Ю.А., Доненко Т.В., 2004

Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку надходження, ремонту, реконструкції, модернізації, ліквідації та продажу основних засобів, що регламентуються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств". На основі проведеного розгляду розроблені пропозиції щодо узгодження обох видів обліку, шляхом вдосконалення Плану рахунків та внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

The features of account of receipt, repair, reconstruction, modernization, liquidation and sale of basic facilities, that are regulated by Statute (By a standard) of record-keeping 7 "Basic facilities" and Law of Ukraine "About taxation of income of enterprises" book-keeping and tax are considered. On the basis of the conducted consideration the suggestions in relation to the concordance of both types of account are developed, by perfection of Card of accounts and bringing of changes to Law of Ukraine "About taxation of income of enterprises".

Постановка проблеми. Суть цієї проблеми полягає у недосконалості законодавчої бази, зокрема розбіжностями у порядку бухгалтерського та податкового обліку основних фондів підприємства, встановленими Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на актуальність цієї проблеми та її практичне значення, поки що відсутні методичні матеріали, у яких би розкривались відмінності бухгалтерського і податкового обліку основних засобів. Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів, затверджена Міністерством фінансів України від 24.07.97р. № 168 після введення у 2000 році нового плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, затверджених наказом Міністерством фінансів України від 30.11.99 р. № 291, застаріла і не відповідає потребам сучасної практики. Дану проблему висвітлювали у своїх працях ряд авторів. Найбільш глибоко ця проблема була досліджена П. Хоминим. У своїх численних статтях він розглядає питання відмінностей бухгалтерського та податкового обліку основних засобів та дає корисні рекомендації щодо вдосконалення чинного законодавства, покликані усунути ці відмінності. Дослідженнями цієї проблеми займалися й інші економісти, зокрема С. Голов, П. Сук, Т. Сухорукова. Однак, останні у своїх працях висвітлили лише окремі аспекти проблеми відмінностей бухгалтерського та податкового обліку основних засобів і не дали конкретних рекомендацій щодо її вирішення.

Формулювання цілей статті. Основною метою роботи є висвітлення суттєвих відмінностей бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, зумовлених неузгодженостями у Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Виклад основного матеріалу. Проблема відмінностей податкового та бухгалтерського обліку основних засобів сьогодні є надзвичайно актуальною з огляду на існування суттєвих розбіжностей у визначенні об'єкта основних засобів, порядку їх обліку та нарахування амортизації між П(С)БО 7 "Основні засоби" та Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

У системі обліку існує бухгалтерський та податковий облік. Бухгалтерський облік базується на Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положеннях (Стандартах) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України. Податковий облік базується на Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

У бухгалтерському обліку використовується поняття “основні засоби”. Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здавання в оренду або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року) [1].

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/97–ВР визначає основні фонди як матеріальні цінності, використовувані в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію даних матеріальних цінностей, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

З вищенаведених визначень випливає декілька невідповідностей між основними засобами та основними фондами.

По-перше, у бухгалтерському обліку основним засобом вважатиметься об'єкт незалежно від того, для виробничих чи невиробничих цілей він використовується. Водночас у податковому обліку об'єкт буде обліковуватися у складі основних фондів тільки при його використанні в господарській діяльності.

По-друге, в податковому обліку необоротні активи, які не пропрацювали на підприємстві 365 днів, не можна вважати основними фондами. Це означає, що при продажу об'єкта основних фондів менше, ніж за 365 днів від дня його купівлі, вже нараховану амортизацію слід відсторнути, а витрати на придбання тих активів включаються до складу валових витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, тоді як у податковому пооб'єктний облік ведеться лише за основними фондами першої групи. [1, 2]. Податковий облік основних фондів груп 2, 3 і 4 ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів.

У податковому обліку основні фонди класифікуються не за функціональним призначенням, як у бухгалтерському, а за порядком нарахування та нормою амортизації [2].

Згідно з П(С)БО 7 амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). У бухгалтерському обліку амортизації підлягає первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. В податковому обліку на відміну від бухгалтерського не проводиться переоцінка вартості необоротних активів, що спричиняє неминучі розходження амортизованих величин та сум амортизації у бухгалтерському та податковому обліку.

Згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в таких розмірах (у розрахунку на календарний квартал): група 1 – 2 відсотки; група 2 – 10 відсотків; група 3 – 6 відсотків; група 4 – 15 відсотків.

Платник податку може самостійно прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують вищенаведених норм.

У бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який устанавлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудовування, доукомплектування і консервації. Натомість в податковому обліку згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” у випадку виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 у зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією та консервацією за рішенням платника податку балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються. У випадку виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів груп 2 і 3

у зв'язку з їх ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією та консервацією за рішенням платника податку балансова вартість груп не змінюється [2].

За певних умов можуть не збігатися навіть терміни початку нарахування бухгалтерської та податкової амортизації на один і той же об'єкт. Так, у бухгалтерському обліку обов'язковою умовою для початку нарахування амортизації є факт зарахування основного засобу на баланс, тоді як у податковому обліку амортизації підлягатимуть понесені витрати на придбання основних фондів, які можуть бути здійснені у вигляді попередньої оплати [1, 2].

У бухгалтерському обліку підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу [1]. У податковому обліку платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів [2].

Звідси можна зробити висновок, що проведення переоцінки в бухгалтерському обліку або індексації (яка змінює об'єкт нарахування амортизації тільки в бік збільшення) у податковому обліку істотно змінить об'єкт нарахування амортизації в бухгалтерському обліку порівняно з податковим, навіть якщо до проведення розглядуваних процедур вони збігалися.

У бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудовування, доукомплектування і консервації. При поліпшенні (модернізації, модифікації, доукомплектуванні, реконструкції) основних засобів їх первісна вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних з цим поліпшенням, якщо воно спричиняє збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Витрати, здійснені на підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу валових витрат [3].

У податковому обліку платники податку протягом звітного року мають право віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок звітного року. Витрати, що перевищують зазначену суму відносяться на збільшення балансової вартості груп 2, 3 і 4 та окремих об'єктів основних фондів групи 1 пропорційно до сукупної балансової вартості таких груп та окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок звітного періоду [2]. Внаслідок такого підходу у податковому обліку неможливо об'єктивно відобразити балансову вартість основних фондів, адже внаслідок купівлі нової оргтехніки може збільшитись вартість адміністративної будівлі чи передавальних приладів. Отже, на наш погляд, різний порядок відображення в податковому і бухгалтерському обліку витрат на поліпшення "основних" не може не призвести до невідповідності амортизовуваних величин у податковому і бухгалтерському обліку.

У разі повернення орендарем об'єкта оренди орендодавцю внаслідок закінчення дії орендного договору, а також у разі знищення, викрадення або зруйнування об'єкта оперативного лізингу такий орендар збільшує валові витрати на суму балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1 і не змінює балансову вартість груп 2, 3, 4 стосовно основних фондів цих груп. Орендодавець не змінює балансову вартість основних фондів або валові доходи (валові витрати) на суму витрат, понесених орендарем на поліпшення об'єкта оперативного лізингу [4].

У бухгалтерському обліку об'єкт основних засобів списується з балансу у випадку його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності до критеріїв визнання активом. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів [1].

У податковому обліку при продажу основних фондів групи 1 балансова вартість проданих об'єктів основних фондів прирівнюється до нуля; при перевищенні доходу від продажу над балансовою вартістю сума перевищення включається до складу валових доходів; при перевищенні балансової вартості об'єктів основних фондів групи 1 над доходом від їх продажу така різниця включається до складу валових витрат. При продажу основних фондів груп 2, 3, 4 балансова

вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів. Якщо вартість продажу перевищує балансову вартість відповідної групи, сума такого перевищення включається до складу валового доходу; перевищення балансової вартості об'єкта, що належить до цих груп над виручкою від його продажу в податковому обліку не відображається. До продажу основних фондів належать також операції з їх внесення до статутного капіталу іншого підприємства [5]. У разі ліквідації основних фондів за рішенням платника податку або якщо з незалежних від платника податку обставин основні фонди (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних фондів з обставин загрози чи неминучості їх заміни, зруйнування або ліквідації, платник податку в звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує валові витрати на суму балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1, при цьому вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля; не змінює балансову вартість груп 2, 3 і 4 стосовно основних фондів цих груп. Якщо надалі платник податку отримує компенсацію, то збільшує валові доходи на суму компенсації за основні фонди групи 1; зменшує балансову вартість відповідної групи основних фондів на суму компенсації за основні фонди груп 2, 3, 4 [1].

Висновки. На нашу думку, чіткий податковий облік основних фондів можливий за умови, що всі операції з ними відобразатимуться в системі кореспонденції рахунків у взаємозв'язку з бухгалтерським обліком основних засобів. Однак План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не враховує особливості податкового обліку основних фондів, тому не можна вести системне відображення операцій з ними за подвійним записом у кореспонденції рахунків, що не сприяє точності й достовірності звітності.

На наш погляд, для усунення цих недоліків План рахунків необхідно вдосконалити відповідно до вимог облікового забезпечення податкової звітності, тобто передбачити у ньому відповідність субрахунків встановленим групам основних фондів у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Крім того, необхідно змінити норми податкового обліку щодо відображення витрат на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних фондів, оскільки вони не мають під собою економічного підґрунтя.

Ми вважаємо, що врахування цих пропозицій дозволить забезпечити системний податковий та бухгалтерський облік основних фондів, сприятиме точності та достовірності податкової звітності.

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92, зі змінами та доповненнями, внесеними до нього згідно з наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. №304 і 25.11.2002 р. №989.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. №334/94-ВР із змінами і доповненнями від 22.05.1997 р. №283/97-ВР та від 24.12.2002 р. №349-IV.
3. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. Нормативно – практичні матеріали / За ред. Р.Л. Хом'яка. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” (Інформаційно – видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ+” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект – Захід”, 2001.
4. Хомин П. Відмінності фінансового й податкового обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №9. – С. 24-31.
5. Сук Л., Сук П. Облік основних засобів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №13. – С. 2–12.
6. Голов С., Пархоменко В. Новий План рахунків: побудова і застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №1. – С. 66.