

Омельченко О. Ю., к. е. н., завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Донецької філії УДУФМТ

## ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ПОДАТКОВИЙ ТА ФІНАНСОВИЙ АСПЕКТИ

*Досліджено підходи до визначення, класифікації, оцінки та амортизації основних засобів, у тому числі, що запроваджені Податковим кодексом України. Дано критичну оцінку наявного порядку, обґрунтовано необхідність подальших змін в обліку основних засобів та запропоновано удосконалену методику відображення ремонтів основних засобів та їх поліпшення (реконструкції, модернізації, модифікації, переобладнання тощо) в обліку.*

*Исследованы подходы к определению, классификации, оценке и амортизации основных средств, в том числе внедренные Налоговым кодексом Украины. Дана критическая оценка существующего порядка учета основных средств, обоснованна необходимость последующих изменений и предложена усовершенствованная методика отображения ремонтных основных средств и их улучшения (реконструкции, модернизации, модификации, переоборудования) в учете.*

*The approaches to definition, classification, estimation and amortization of the fixed assets, including those introduced by the Tax code of Ukraine are analyzed in the article. The critical evaluation of the existing order of the fixed assets accounting is given, the necessity of the subsequent changes is substantiated and the improved methods of reflection of the fixed assets repairs and their improvement (reconstruction, modernization, modification, reequipment) in accounting are suggested.*

*Постановка проблеми.* Основні засоби мають велике значення у формуванні основного капіталу, впливають на витрати виробництва або обігу, фінансові результати та суму оподаткованого прибутку. Ефективність використання основних засобів залежить від організації своєчасного одержання надійної і досить повної обліково-економічної інформації. У цьому зв'язку зростає роль та значення обліку як однієї з найважливіших функцій управління. Аналіз законодавчих актів, що здійснюють регулювання аспектів обліку основних засобів, показує, що існують розбіжності їх фінансового та податкового обліку. Можна відокремити найбільш виразні з них: класифікація, оцінка, порядок нарахування амортизації, відображення в обліку ремонтних витрат.

Після прийняття Податкового кодексу України класифікація основних засобів та інших необоротних активів, методи нарахування амортизації з метою оподаткування зазнали значних змін. Тому актуальним постає питання вивчення змін податкового законодавства та їх вплив на стан гармонізації податкового та фінансового обліку основних засобів.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Питання обліку основних засобів висвітлено у багатьох наукових працях. Механізм нарахування амортизації по основних засобах, запроваджений Податковим кодексом України [1], розглянутий Юшко С. В. [3, с. 63–71]. Проведено порівняння його з раніше застосовуваним механізмом, визначено основні переваги та недоліки цього механізму, але відсутні шляхи вирішення проблеми.

Основні облікові концепції амортизації досліджено Н. Довгопол, М. Нестеренко [4, с. 3–12]. Здійснено їх порівняльну характеристику. Але, на нашу думку, пропонується хибна методика відображення в обліку фонду відновлення основних засобів, який авторами названий «фондом капітальних інвестицій».

Ігнашкіна Т. та Шура Н. [5, с. 62–65] пропонують відновити порядок відрахувань коштів підприємств до інвестиційного фонду. Впровадження в практику підприємств можливості здійснення відрахувань до інвестиційного фонду є запорукою покращення стану відтворення основних фондів та підвищення ефективності їх використання. Не вирішеним лишилось питання методики відображення в обліку таких відрахувань до інвестиційного фонду.

З метою правильної оцінки та сприяння покращенню стану основних засобів не менш складним та суттєвим є питання обліку ремонтів та поліпшення основних засобів. Основні підходи до обліку витрат на ремонт та інші поліпшення, міжнародна практика обліку таких витрат розглянуто у праці Я. Д. Крупки [6, с. 132–138]. Також теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з обслуговуванням, удосконаленням, ремонтом об'єктів основних засобів за кордоном розкрито у посібнику С. В. Кочерги та К. А. Пилипенко [7, с. 93–94]. Проблеми обліку ремонту, відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства, висвітлені у І. Павлюк та ін. Запропоновано власний варіант обліку капітального ремонту О. В. Доценко [8, с. 270–275]. Автором проведено дослідження різних підходів вчених до відображення витрат на ремонт основних засобів у різні періоди реформування бухгалтерського обліку. Можна погодитись з пропозицією щодо відкриття субрахунку до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» для покриття витрат на ремонт шляхом щомісячних відрахувань. Але потребує подальшого визначення, чи будуть

ці відрахування формувати джерело відтворення основних засобів або будуть спрямовуватись на отримання вартості, яка може призвести до отримання майбутніх економічних вигід.

Облік основних засобів є складною трудомісткою ділянкою обліку, який повинний забезпечити інформативність керівного апарату про склад, вартість, оцінку, порядок нарахування амортизації, знос основних засобів, витрати на ремонт, капіталізацію витрат на покращення основних засобів або врахування їх у поточному періоді та інше. Треба зазначити, що П(С)БО 7 розроблений на підставі Міжнародних стандартів складання фінансової звітності щодо основних засобів та враховує їх основні принципи. Згідно з Податковим кодексом України запроваджений порядок обліку основних засобів, наближений до фінансового обліку, але він не надає певної можливості ототожнювати фінансовий та податковий облік основних засобів. Розбіжності ускладнюють процес обліку, надають можливість для допущення зайвих помилок. Таким чином, питання гармонізації фінансового та податкового обліку основних засобів лишається актуальним.

*Мета статті* полягає в аналізі змін у податковому обліку основних засобів та розробці рекомендацій щодо удосконалення та подальшої гармонізації податкового й фінансового обліку основних засобів.

*Виклад основного матеріалу.* Основні засоби є важливим елементом господарської діяльності підприємств України. Значну роль у вирішенні питання гармонізації бухгалтерського і податкового обліку основних засобів відіграє прийняття Податкового кодексу України, оскільки він побудований на принципах максимального наближення податкового обліку до бухгалтерського.

Визначенню термінів у бухгалтерському обліку приділяється значна увага. І це не випадково, оскільки від визначення та деталізації обліково-економічних понять і категорій залежить розвиток бухгалтерського обліку як науки. До набуття чинності Податкового кодексу України основоположні законодавчі документи, які регулювали фінансовий та податковий облік основних засобів, а саме П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів та Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2; 9; 10] не містили їх методологічної єдності і єдності термінів. Так, в П(С)БО 7 використовувався термін «основні засоби», а в податковому законодавстві – «основні фонди». Сучасна редакція Податкового кодексу України (ст.14.1.138) нівелює розбіжності в назвах, використовуючи термін «основні засоби» [1, с. 30]. Разом із цим критерії віднесення активів до основних засобів порівняно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» залишилися незмінними – це строк корисного використання (більше року або понад операційний цикл, якщо він довший за рік) та вартісний критерій (понад 2500 грн.). У той же час, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», вартісний критерій для визначення основних засобів – відсутній.

Є позитивним той факт, що Податковим кодексом вводиться пооб'єктний податковий облік основних засобів за всіма групами. Нарухування амортизації здійснюється помісячно із застосуванням методів амортизації, що визначені П(С)БО 7 «Основні засоби», гармонізуються поняття вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості. Амортизація, згідно з вимогами Податкового кодексу, проводитиметься до досягнення залишковою вартістю об'єкта його ліквідаційної вартості на відміну від попереднього порядку, коли амортизація нараховувалась до моменту досягнення об'єктом групи 1 вартості 1700 грн. або сукупною вартістю груп 2-4 нульового значення. Позитивним є те, що згідно з нормами Податкового кодексу нарахування амортизації по основних засобах груп 2-4, які фактично не існують (зруйновані, викрадені, ліквідовані), анульовано. Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має класифікація, яка допомагає розкрити їх сутність. Складна структура основних засобів обумовлює різні класифікаційні ознаки. Класифікація основних засобів за їх видами, відповідно до Податкового кодексу України, прирівнюється до класифікації за П(С)БО 7 «Основні засоби».

Проте, навіть враховуючи всі зміни в податковому обліку, повної гармонізації в фінансовому та податковому обліку основних засобів не відбулось. Податковим кодексом встановлені мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів (ст.145.1). Треба зазначити, що П(С)БО 7 надає право підприємствам самостійно встановлювати такі строки при зарахуванні об'єкта основних засобів на баланс. Відрізняються механізми здійснення переоцінки основних засобів. Зокрема, відмінна методика визначення індексу переоцінки. Якщо згідно з П(С)БО 7 індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість, то в Податковий кодекс повністю перенесена методика визначення коефіцієнта індексації, закріпленого Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Питання оновлення та модернізації основних засобів є одним із найважливіших для економіки сучасної України. Позитивним є надання можливості застосовувати однакові методи нарахування амортизації в податковому та фінансовому обліку. Але у науковому колі обговорюється наявний порядок відображення амортизації у позабалансовому обліку.

Треба погодитись з позицією С. Голова [11, с. 5, 8], який зазначає, що дані, які відображаються на рахунку 09, спотворюють господарські реалії, а отже, визнання суми нарахованої амортизації джерелом фінансування, використання якого підлягає контролю, є помилковим.

На рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» підприємства мають відображати суми, які використовуються на капітальні інвестиції. Збільшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. Н. Довгопол та М. Нестеренко [4] стверджують, що така методологія не має сенсу, оскільки жодних активів у вигляді фондів грошових коштів на рахунку 09 немає. Не можна погодитись з пропозицією Н. Довгопол та М. Нестеренко «натомість запровадити активний рахунок 32 «Відрахування на капітальні інвестиції»...» [4, с. 12]. Так, як визначились самі автори, «амортизація є процесом, під час якого відбувається нарахування пасивів...» [4, с. 6], тому логічніше для амортизації використовувати пасивний рахунок, наприклад, 479 «Забезпечення відновлення основних засобів». За кредитом відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Залишилося неврегульованим питання щодо механізму врахування вартості витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (реконструкцією, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням тощо). П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає критерії віднесення ремонтних витрат на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. До них відноситься вплив проведених ремонтних робіт на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта [2, с. 103]. За Податковим кодексом критерій майбутніх економічних вигод також застосовується, при цьому встановлюється вартісний критерій. Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із 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 [1, с. 138].

Треба погодитись із Я. Д. Крупка, що така відсоткова ставка не може виступати об'єктивним критерієм розмежування витрат на поліпшення основних засобів на капітальні і поточні [6, с. 133]. Головною ознакою розподілу таких витрат Я. Д. Крупка вважає їхній вплив на майбутні вигоди, тому треба капіталізувати і відносити на збільшення вартості відповідних активів витрати, пов'язані з продовженням строку корисної експлуатації об'єктів; збільшенням їх виробничої потужності; поліпшенням якості продукції внаслідок реконструкції, модернізації об'єктів; зменшенням операційних витрат у результаті запровадження нових технологій. До поточних витрат Я. Д. Крупка справедливо відносить витрати на збереження активів у робочому стані, підтримання раніше визначеного рівня продуктивності тощо.

Кочерга С. В. та Пилипенко К. А. пропонують на суму сплати вартості ремонту основних засобів у разі, якщо очікується збільшення строку корисного використання активу, робити бухгалтерське проведення: Д-т «Накопичений знос» К-т «Грошові кошти» [7]. Але в такому випадку не відстежується інформація щодо витрат на ремонт, що призведе до збільшення саме вартості об'єкта, тобто знижує інформативність обліку про оцінку необоротних матеріальних активів.

Існує позиція Г. Корнійчук [13] відповідно до якої витрати, пов'язані з проведенням капітального ремонту, слід обліковувати на рахунку «Витрати майбутніх періодів». Такий спосіб списання витрат на капітальний ремонт, на думку автора, виключає неочікуване та значне викривлення фінансового результату, передбачає дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, підвищення достовірності облікової інформації. Але рахунок 10 «Основні засоби» у цьому випадку не буде відображати їх реальної вартості, збільшеної на суму капітального ремонту.

На думку О. В. Доценко, «витрати на капітальний ремонт слід вважати поточними витратами. Їх слід відображати: 1) у складі витрат майбутніх періодів із наступним списанням даних витрат на собівартість продукції; 2) у складі капітальних інвестицій також із наступним списанням за рахунок зменшення нарахованого зносу; 3) у складі капітальних витрат із наступним списанням за рахунок забезпечення на покриття витрат капітального ремонту або збільшення первісної вартості відремонтованого об'єкта основних засобів» [8].

На нашу думку, жодна з цих пропозицій не задовольняє потреби управління в отриманні одночасно повної інформації про понесені витрати на ремонт, не дозволяє відокремити капітальний та поточний ремонт, не надає відповідь на питання – закінчений ремонт або він ще триває та яка вартість незавершеного ремонту.

Бухгалтерський облік витрат на ремонті основних засобів підприємств усіх форм власності й видів діяльності до 2000 р. здійснювали на рахунку «Ремонт основних засобів» із застосуванням субрахунків: «Поточний ремонт», «Капітальний ремонт». У діючому Плані рахунків не передбачений такий рахунок. У бухгалтерському обліку початкова вартість основ-

них засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, добудування, дообладнання, реконструкція й ін.), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від його використання і відображається в кореспонденції з рахунком 15 «Капітальні інвестиції». Витрати (у тому числі ремонт, утримання устаткування й ін.), що були здійснені з метою забезпечення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта основних засобів, відображаються на відповідних рахунках витрат (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і ін.). Але такий порядок не дозволяє підприємствам накопичувати інформацію про витрати на ремонти основних засобів та розподіляти їх за періодами, до яких вони відносяться. Тому застосування окремого рахунку з метою обліку витрат на ремонти основних засобів надасть підприємствам можливість підвищити контрольну функцію обліку. Цей рахунок повинен відображати вартість використаних господарських коштів за їх видами, складом, розміщенням. Тобто це повинен бути активний рахунок. На кінець місяця цілком можлива ситуація, коли витрати на ремонт здійснені, але ремонт не закінчений, суму таких витрат треба відображати у формі сальдо. Із вищезазначеного зрозуміло, що рахунок для обліку ремонтів повинен бути аналогічний за структурою рахунку 23 «Виробництво», доречно казати про 2 клас рахунків, але не можна ремонти відображати за рахунком 23 «Виробництво», бо ці операції різні за цільовим призначенням.

Таким чином, для відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів необхідно задіяти рахунок, що дозволить:

- по-перше, зібрати витрати на ремонт основних засобів;
- по-друге, розподілити витрати за їх призначенням;
- по-третє, інформує про суму витрат у незавершених ремонтах.

Вимоги, яким повинен відповідати рахунок, обумовлюють таку його економічну характеристику: це рахунок активний, калькуляційний, відноситься до 2 класу рахунків. Тому було б доречно ввести рахунок 29 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» та відкрити до нього субрахунки: 291 «Капітальний ремонт основних засобів», 292 «Поточний ремонт основних засобів», 293 «Капітальний ремонт інших необоротних матеріальних активів», 294 «Поточний ремонт інших необоротних матеріальних активів».

Введення рахунку 29 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» забезпечить відображення в обліку за дебетом рахунку протягом звітного місяця зазначених витрат на ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у кінці місяця за кредитом – списання витрат за закінченими ремонтами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на витрати підприємства за місцем використання об'єкта. Дебетове сальдо рахунку 29 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» показує витрати за незавершеними ремонтами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, яке рекомендуємо відображати у другому розділі активу балансу. З цією метою необхідно ввести рядок 121 «Незавершений ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів», після рядка 120 «Незавершене виробництво». Такий підхід до складу статей другого розділу активу балансу надасть можливість деталізувати незавершене виробництво та інформувати користувача про незавершений ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що буде мати переваги для оцінки активів підприємства.

Модернізацію основних засобів або інші покращення, що призводять до збільшення майбутніх вигод від використання активів, треба відображати у першому класі рахунків, оскільки вони збільшують вартість основних засобів, найбільш за все для цього підходить рахунок 15 «Капітальні інвестиції», до якого треба відкрити субрахунок 157 «Модернізація, реконструкція, перебудова». Використання окремого субрахунку збільшить інформативність обліку та надасть можливість відокремити покращення основних засобів від нового будівництва.

Аналітичні рахунки з обліку витрат на ремонт треба відкривати на кожний об'єкт основних засобів, що ремонтується. З метою систематизації інформації рекомендуємо відкривати Картку аналітичного обліку витрат на ремонт основних засобів за об'єктами. Застосування такої картки надасть можливість контролювати фактичні витрати та порівнювати їх з витратами за кошторисом, що сприяє покращенню інформативності, контролю та аналізу за спрямованістю та обґрунтованістю витрат на ремонти.

Відповідно до Податкового кодексу лишилась вимога Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» щодо формування вартості об'єкта оперативної оренди у орендаря, у разі коли договір оперативної оренди зобов'язує або дозволяє орендарю здійснювати ремонти (поліпшення) у сумі, що перевищує віднесено до витрат вартість. Ця вартість ремонтів (поліпшення) підлягає амортизації у орендаря як окремих об'єктів навіть після його повернення орендодавцю (ст.146.19). Тобто амортизуються самі витрати замість того, щоб амортизувалась вартість активу. Впровадження окремого рахунку для обліку ремонтів також сприятиме вирішенню цього питання.

*Висновки.* Отже, незважаючи на кроки держави щодо гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, можна зробити висновок, що їх методологічна основа в

переважній більшості збігається, але арифметичні суми по групах основних засобів відрізняються. Причиною тому постали встановлені в кодексі мінімальні строки корисного використання об'єктів, що застосовуються з метою нарахування амортизації, різниці в механізмі врахування вартості витрат на поліпшення та ремонт об'єкта, у тому числі в формуванні вартості об'єкта основних засобів на суми ремонтів або поліпшення у орендаря, механізму здійснення переоцінки основних засобів та інше.

Усунення зазначених відмінностей сприятиме спрощенню ведення обліку на підприємстві, прозорості адміністрування податку на прибуток підприємств, підвищенню інформативної функції податкового обліку основних засобів.

Для покращення методології обліку витрат на ремонти основних засобів запропоновано використовувати рахунок 29 «Ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів», а також відкривати субрахунок 157 «Модернізація, реконструкція, добудова основних засобів», що надасть можливість підприємствам накопичувати інформацію про ремонти та покращення основних засобів, контролювати цільове використання коштів та обґрунтовано розподіляти витрати за ремонтами на собівартість продукції.

Дано критичну оцінку застосування рахунку 09 для обліку амортизаційних відрахувань. Замість нього запропоновано, у разі необхідності резервування коштів з метою їх подальшого використання, для оновлення основних засобів застосовувати рахунок 479 «Забезпечення відновлення основних засобів», що покращить контрольну та інформативну функцію обліку, надасть можливість отримати інформацію про використання резервних коштів, їх залишок.

Надані пропозиції дозволять покращити облік основних засобів, чим забезпечать апарат управління достовірною інформацією про об'єкти та операції з ними.

### Література

1. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1–3. – С.3–354.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92// Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – №1. – С.101–105.
3. Юшко С. В. Амортизація основних засобів у контексті Податкового кодексу України / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2001. – № 3 – С.63–71.
4. Довгопол Н., Нестеренко М. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів/ Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С.3–13.
5. Ігнашкіна Т., Шура Н. / Методичні підходи до формування додаткових джерел відтворення основних фондів підприємств/ Т. Ігнашкіна, Н. Шура // Економіст. – 2011. – № 4. – С.62–65.
6. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: Моногр./ Крупка Я. Д. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с. – С.132–138.
7. Кочерга С. В., Пилипенко К. А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. / С. В. Кочерга, К. А. Пилипенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 216 с. – С.93–94.
8. Доценко О. В. Удосконалення обліку капітального ремонту основних засобів / О. В. Доценко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №8(110). – С.270–276.
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 30.09.2003 г. № 561 // Все о бухгалтерском учете. – 2003. – №194. – С.11–36.
10. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР// [Електронний ресурс] zakon1.rada.gov.ua.
11. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №5. – С.3–8.
12. Павлюк І. Бухгалтерський учет затрат на улучшение и содержание основных средств / І. Павлюк // Бухгалтерський учет і аудит. – 2004. – №5. – С.12–16.
13. Корнийчук Г. Ремонт собственного офиса, который числится в ОФ / Г. Корнийчук // Все о бухгалтерском учете. – 2008. – №103. – С.7–8.