



**ЗМІНИ В ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ЗВ'ЯЗКУ ІЗ
ПРИЙНЯТТЯМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ**

ГНАТЮК М.О.

Студентка економічного факультету, спеціальність «Облік і аудит»,

ОКР «Магістр»,

Науковий керівник КАМІНСЬКА Т.Г., к.е.н., доцент кафедри

бухгалтерського обліку та аудиту

Національний університет біоресурсів і природокористування України



У статті розкриваються питання обліку основних засобів у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу, доведено, що введені зміни в нормативно-правові документи призвели до виникнення ще більших дискусійних питань. Практичне застосування задекларованих норм в обліку вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання з метою спрощення порядку обліку та складання фінансової звітності, а отже, і вдосконалення управління основними засобами.

Ключові слова: облік, основні засоби, Податковий кодекс, нормативно-правові документи, фінансова звітність.

Постановка проблеми та аналіз основних публікацій. Із введенням в дію Податкового кодексу бухгалтерський облік значно наблизився до податкового. Одним із важливих завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком є надання інформації про наявність основних засобів та контроль за їх використанням. Однак якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є слабка методична розробка нормативних документів, що регулюють облік основних засобів, неурегульованість норм податкового законодавства та їх постійні зміни. Теорії та методології бухгалтерського обліку основних засобів присвячені праці відомих вчених економістів: Ф.Ф. Бутинця, П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.Я. Лузана [2], М.Ф. Огійчука, Л.К. Сука та інших. Однак, невирішеними залишається ціла низка питань методики обліку основних засобів та узгодження норм у нормативно-правових документах.

Мета статті. Розглянути облік основних засобів на основі аналізу останніх змін в нормативних документах та методів покращення контролю за наявністю та рухом основних засобів для удосконалення управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу (результати досліджень). Податковим кодексом України (далі ПКУ) [3] розширена класифікація основних засобів. Віднині існує 16 груп основних засобів замість 4-х, визначених Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1]. Облік балансової вартості основних засобів кожної з груп ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду) та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи (ст. 146.1 ПКУ). Вартісний критерій визнання основних засобів збільшився із 1000 грн. до 2500 грн. (із 01.01.2012 р.). Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за



місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. Отже, для переходу на нові правила обліку основних засобів потрібно було станом на 01.04.2011 р. провести інвентаризацію згідно Перехідних положень ПКУ, метою якої є визначення переліку об'єктів основних засобів та інших необоротних активів для розподілу за новими податковими групами, а також визначення підприємством терміну корисного використання об'єктів. Враховуючи той факт, що термін корисного використання встановлюється по об'єктах, які вже знаходяться в експлуатації, необхідно орієнтуватись на дату введення кожного конкретного об'єкта в експлуатацію і залежно від приналежності об'єкта до відповідної групи порівнювати його із мінімально допустимими. І хоча ця процедура проводиться лише з метою оподаткування, та за правилами бухгалтерського обліку ніяких обмежень за вказаними термінами не передбачено, однак, на нашу думку, доцільно переглянути раніше встановлений термін експлуатації в бік збільшення і амортизувати об'єкт для податкових цілей з урахуванням нових термінів. Такий факт формується наказом по підприємству. ПКУ також передбачає здійснення переоцінки основних засобів на відміну від Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1], що передбачав лише індексацію балансової вартості основних фондів. Переоцінка об'єкта основних засобів або визнання відновлення його корисності, що призводять до збільшення балансової вартості об'єкта, може проводитись до досягнення ним балансової вартості на звітну дату в розмірі не менше ніж 10 % від його первісної вартості на момент взяття на баланс. При цьому, дооцінка балансової вартості основних засобів не може перевищувати суму його попередніх уцінок з моменту введення в експлуатацію такого основного засобу. Тобто у разі, якщо підприємство не здійснювало уцінок вартості об'єкту основних засобів, таке підприємство не має права на його дооцінку. Після проведення переоцінки об'єкта основних засобів або визнання відновлення його корисності, що призводять до збільшення балансової вартості об'єкта, підприємство не може використовувати прискорені методи нарахування амортизації. Однак, як би не намагався законодавець наблизити вище перераховані податкові норми до бухгалтерських [4] уникнути розбіжностей все ж не вдалося. Наприклад, до складу податкової групи 4 варто відносити комп'ютерні програми (ст. 145, ПКУ), в той час як в бухгалтерському обліку їх відносять до нематеріальних активів [5, п. 5]. Для більшості із 16 податкових груп визначено мінімально припустимий строк корисного використання, окрім основних засобів групи 1- земельні ділянки та групи 13 – природні ресурси, на які амортизацію не нараховують, а також груп 10, 11 тобто бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), амортизацію на які нараховують за рішенням платника податків одним із способів: у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності



критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості. Оскільки термін використання останніх обох груп ні на що не впливає, тому немає й необхідності у встановленні мінімального їх строку. Разом з тим вартість уваги пп. 14.1.138 ст. 14 ПКУ, згідно якого об'єкти груп 1, 10, 11 не підпадають під категорію основних засобів. Отже, якщо в момент введення в експлуатацію конкретного МНМА був обраний метод "50 % на 50 %", то решта 50 % повинні спрацювати на зменшення об'єкта оподаткування. Таким чином, ці МНМА включаються в інвентаризаційний опис по залишковій вартості, яка буде віднесена на витрати в момент списання активу за правилами пп. 145.1.6 ПКУ. Якщо ж в свій час підприємство списало всі 100 % вартості МНМА, то валові витрати відповідно також збільшилися на повну суму. Тобто, такі МНМА пройдуть мимо інвентаризації. У зв'язку із визначенням податковим кодексом операцій, які звільнені від оподаткування ПДВ (ст. 197 ПКУ) й тих, що не є об'єктом оподаткування ПДВ (ст. 196), та у разі їх здійснення підприємством-платником одночасно із оподатковуваними операціями, виникає необхідність пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту по придбаних та/або виготовлених товарах/послугах, які частково використовуються і в тих, і в інших зазначених операціях (ст. 199 п. 199.1, 199.2). Для цього необхідно застосовувати коефіцієнт, який розраховується наступним чином:

$$K = O_o / (O_o + O_n),$$

де K – коефіцієнт розподілу податкового кредиту між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями;

O_o – обсяг оподатковуваних операцій (без ПДВ);

O_n – обсяг неоподатковуваних операцій, тобто тих, які не є об'єктом оподаткування ПДВ (ст. 196 ПКУ), які звільнені від оподаткування (ст. 197), та зазначених в Перехідних положеннях ПКУ. Обсяги вказаних операцій необхідно брати із декларацій за минулий звітний період, не перераховуючи їх під нові норми ПКУ. Якщо ж у підприємства протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, або воно є новоствореним платником ПДВ у 2011 році, тоді обсяги операцій, як оподатковуваних так і неоподатковуваних підприємство бере за перший же звітний період, в якому вони були задекларовані (ст. 199 ПКУ, п. 199.3). Це початковий коефіцієнт розподілу. По завершенні року (або при знятті з обліку) підприємство-платник розраховує фактичний коефіцієнт розподілу, виходячи із фактичних обсягів операцій за звітний рік (чи менший період). Відображають результати такого перерахунку в декларації за грудень або в декларації за останній звітний період – у разі зняття з обліку до кінця року. По необоротних активах встановлені особливості перерахунку частки їх використання в оподатковуваних операціях за результатами 12, 24 і 36 місяців. Однак разом з тим норми ПКУ викликають ряд запитань, які вимагають їх подальшого врегулювання:



1) На рахунок обов'язковості проведення розподілу по коефіцієнту, чи здійснення лише перерахунку за результатами 12, 24, 36 місяців у разі придбання основного засобу, який надалі буде частково використовуватися як в оподатковуваних, так і неоподатковуваних операціях. Якщо виходити із норми ст. 14 пп. 14.1.244, яка визначає товари – це матеріальні і нематеріальні активи, а також ЦП і деривативи, а також пп. 14.1.111, за якою основні засоби підпадають під поняття матеріальних активів, то логічним буде вважати за необхідне проведення розподілу за коефіцієнтом перед перерахунком за результатами 12, 24 та 36 місяців.

2) Щодо необхідності ведення окремого обліку оподатковуваних та неоподатковуваних операцій для здійснення перерахунку за результатами 12, 24, 36 місяців по кожному об'єкту основних засобів. Швидше "так" ніж "ні", оскільки, в протилежному випадку складно буде відслідковувати зазначені місяці, а також зафіксувати сам факт припинення використання об'єкту в тих чи інших операціях.

3) Стосовно терміну відображення результатів перерахунку по основних засобах в податковій декларації: чи кожного місяця, на який припадає завершення цих 12, 24, 36 місяців, чи лише в грудні. В ст. 199 ПКУ п. 199.5 сказано, що результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються в податковій декларації за останній податковий період року. Отже, коригувати податковий кредит по основних засобах необхідно не щомісячно, а лише раз на рік. Однак, для розрахунку коефіцієнта потрібно фактичний обсяг операцій не за попередній календарний рік, а за відповідні місяці використання.

4) Щодо поширення норми стосовно перерахунку по основних засобах на ті, які придбані до 2011 року. На цей рахунок ніяких обмежень ПКУ не було встановлено і в перехідних положеннях, а отже, норма щодо перерахунку по основних засобах діє як по нових, так і старих об'єктах. Проте перерахунок по них можна здійснювати у тому випадку, коли відповідна кількість місяців завершуватиметься після 01.01.2011 р.

5) На рахунок того, які місяці варто рахувати місяцями використання, якщо основний засіб було введено в експлуатацію протягом місяця, наприклад, в останніх числах. Оскільки конкретного пояснення в ПКУ ми не знайшли, то першим варіантом може бути підрахунок місяців, починаючи із дати введення об'єкта в експлуатацію. Однак цей варіант є досить трудомістким, оскільки вимагатиме перерахунку обсягів поставок не лише у розрізі календарних місяців, а й між зазначеними вище датами. Отож, наступним варіантом – є розрахунок за календарними місяцями, причому перший неповний місяць вважати повноцінним місяцем використання об'єкта основних засобів. Третій варіант полягає у відображенні повних місяців використання, тобто першим місяцем слід вважати початок наступного календарного місяця.

Висновки. На підставі дослідження доведено, що введені зміни в нормативно-правові документи, що мали на меті поліпшити облік основних



засобів, призвели до виникнення ще більш дискусійних питань. Практичне застосування задекларованих норм в обліку вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання з метою спрощення порядку обліку та складання фінансової звітності, а отже, і вдосконалення управління основними засобами.