УДК 657.2

*Костякова А.А.,*

*к.е.н., доцент, ТДАТУ*

СПІВСТАВНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

***Анотація.*** *Проаналізовано норми Податкового кодексу та інших нормативних документів щодо основних засобів та висвітлено, пов’язані з ними дискусійні питання. Намічені напрями стандартизації та гармонізації обліку та оподаткування операцій з основними засобами.*

***Ключові слова:*** *основні засоби, бухгалтерський облік, оподаткування, амортизація.*

**Постановка проблеми.** Наявність в Україні бухгалтерського і податкового обліку, їх певна роз’єднаність визначили один із пріоритетних напрямів реформування податкової системи України, зокрема наближення податкового та бухгалтерського обліку основних засобів. Розв’язання цієї проблеми дозволить значно полегшити роботу відділів бухгалтерії на підприємствах, уникати розбіжностей у трактуваннях одних й тих же процесів і явищ, надати важливішого значення регулюючій функції податкової системи.

**Аналіз останніх досліджень** свідчить про глибоке й всебічне вивчення даного питання з боку відомих вчених економістів: Ф.Ф. Бутинця,  Н.Г. Виговської, П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем’яненко, В. М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.Я. Лузана, Н.М. Малюги, Л.К. Сука та інших. Однак, не зважаючи на значні досягнення і напрацювання, низка питань залишається невирішеною, зокрема узгодження норм у нормативно-правових документах з обліку основних засобів.

**Ціль роботи**. Мета статті – дослідити  прогресивні напрямки правового регулювання бухгалтерського та податкового обліків основних засобів в умовах дії чинного Податкового кодексу України (далі ПКУ) та національних стандартів з бухгалтерського обліку, виявити їх гармонізацію.

**Виклад основного матеріалу*.*** Особливістю вітчизняної практики до 01.01.2011 року було те, що облік основних засобів для цілей оподаткування мав достатньо суттєві протиріччя в економічній сутності основних засобів, в їх класифікації, оцінці та процесі нарахуванні амортизації тощо. Але з прийняттям Податкового кодексу деякі з цих невідповідностей були усунені.

Сучасне нормативне регулювання бухгалтерського обліку основних засобів поділяється на декілька рівнів (рис. 1). Мегаекономічний рівень регулює загальні принципи та засади облікового відображення основних засобів; макроекономічний – вже більш чіткі положення, закріплені державою в нормативних актах та мікроекономічний рівень, тобто рівень підприємства, що вже виділяє положення, які б не суперечили наданим у законодавстві альтернативам.

За даними рисунка 1 видно, що держава регулює лише деякі аспекти обліку основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб’єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети [2].

Прийняття ПКУ, з точки зору обліку, є позитивним моментом, який є передумовою створення більш прозорої та ефективної облікової системи, зниження ризику помилок унаслідок постійних змін податкового законодавства та протиріччю нормативних актів один одному.

#

Рис. 1. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку операцій з основними засобами [2]

Однак через відмінність мети бухгалтерського та податкового обліку повна та ефективна гармонізація, на жаль, не відбулася, оскільки збереглася значна кількість відмінностей, які в деяких випадках є дуже суттєвими:

*1)* Так, на думку, Хмелевського І. «новий порядок податкового обліку основних засобів (саме засобів, а не фондів), установлений ст. 144 — 146 ПКУ, досить серйозно відрізняється від звичного раніше. Зокрема, визначення терміна «основні засоби» за п.п. 14.1.138 ПКУ не підміняє собою визначення, що міститься в п. 4 Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), а є певним бухгалтерсько-податковим симбіозом» [5]. Але, враховуючи цілеспрямованість бухгалтерського та податкового обліку, доцільно зауважити, що обидва визначення поняття «основні засоби» об’єднує лише очікуваний строк корисного використання (експлуатації). Відповідно до ПКУ до основних засобів відносяться лише ті цінності, які призначені для використання у власній господарській діяльності та вартість яких перевищує 2500 гривень. При цьому, під господарською діяльністю слід розуміти будь-яку діяльність особи направлену на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою [4].

*2)* ПКУпередбачено класифікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, як і в бухгалтерському обліку, на 16 груп замість 4 нинішніх. Однак, порівняльний аналіз двох документів показав, що п.145.1 ПКУ виділено в окрему групу довгострокові біологічні активи, натомість для незавершених капітальних інвестицій та інших необоротних матеріальних активів окремої групи не передбачено; збережено, як і раніше, розподіл основних засобів у податковому обліку на виробничі та невиробничі (останніми в ПКУ вважаються необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку) [3, п. 144.3]. Разом з тим, пп..14.1.138 ст. ПКУ, об’єкти груп 1,10,11 (земельні ділянки, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи відповідно) не підпадають під категорію основних засобів [7, с.13].

*3)* ПКУ наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зокрема, механізм нарахування амортизації, що описаний в ПКУ, копіює методику, викладену в П(С)БО 7 [4]. Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності. Тобто у податковому обліку та бухгалтерському обліку будуть застосовуватись однакові методи нарахування амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий), аналогічна методика визначення первісної вартості об’єкта основних засобів, однаковий період нарахування амортизації (амортизація нараховується щомісячно на кожен об’єкт основних засобів окремо впродовж строку його корисного використання (установленого підприємством) до досягнення ліквідаційної вартості такого об’єкта), встановлюється пооб’єктний облік нарахування амортизації тощо.

Однак більш глибокий порівняльний аналіз дає змогу виокремити деякі відмінності у процесі нарахування амортизації, зокрема існує незначна відмінність щодо встановлення строку корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів, зокрема п. 145.1 ПКУ встановлено мінімально допустимі строки корисного використання, в той час, як п.23 П(С)БО 7 жодних обмежень щодо даних строків не передбачено.

*4)* ПКУ також передбачає здійснення переоцінки основних засобів на відміну від раніше діючого податкового законодавства,  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 [6].

*5)* Станом на 01.04.2011р. кожен суб’єкт господарювання повинен був провести інвентаризацію основних засобів задля розподілу об’єктів даних засобів за новими податковими групами та визначення «перехідної» податкової вартості таких об’єктів. Важливим моментом за результатами даної інвентаризації є можливість виникнення тимчасової податкової різниці, а саме: «Якщо загальна вартість всіх груп основних (виробничих) засобів за даними бухгалтерського обліку менше загальної вартості всіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності розділу III ПКУ, то тимчасова податкова різниця, що виникла, амортизується в податковому обліку як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років» [3, розділ ХХ п.6 пп.4 абз. 5]. В свою чергу доцільно зауважити, що в бухгалтерському обліку ніякий окремий об'єкт основних засобів на згадану різницю не створюється і відповідно не амортизується.

*6)* ПКУ не вказано,  куди  включати суму визнаної податкової різниці, оскільки серед відокремлених 16 груп основних засобів та інших необоротних активів, перелічених в п. 145.1 ПКУ, їй місця не знайшлося. Тоді, як п. 2 р. ІІІ Наказу № 27 «Про затвердження Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці"» [8], розкриттю інформації щодо відображення тимчасових податкових різниць, пов’язаних з основними засобами, передбачено місце у примітках до фінансової звітності, з виділенням суми тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, та суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

**Висновки.** На підставі дослідження виявлено, що введені зміни у нормативно-правові документи, щодо обліку основних засобів, можуть призвести до виникнення розбіжностей у неточностях розуміння сутності «основних засобів», їх віднесення до певних об’єктів обліку, визначення: строку корисного використання (експлуатації) та сум нарахованих амортизаційних відрахувань, залишкової вартості основних засобів та тимчасових податкових різниць. Суб’єкти господарювання, уникаючи певних розбіжностей, вочевидь будуть орієнтуватися більш на норми податкового законодавства, звужуючи тим самим сферу застосування П(С)БО, що свідчить про необхідність доопрацювань й доповнень законодавчих норм в обліку управління основними засобами.

***Аннотация.*** *Проанализированы нормы Налогового кодекса и других нормативних документов относительно основных средств и освещены связанные с ними дискуссионные вопросы. Намечены направления стандартизации и гармонизации учета и налогообложения операций с основными средствами.*

***Ключевые слова:*** *основные средства, бухгалтерский учет, налогообложение, амортизация.*

***Summary.*** *The norms of the Tax code and other normative documents are analyzed* *in relation to fixed assets* *and the debatable questions connected with them are taken up. Directions of standardization and harmonization of the account and the taxation of operations with fixed assets* *are planned.*

***Keywords:*** *fixed assets, accounting, taxation, and amortization.*

**Література**

1. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р., № 92 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 18.05.00 р., № 288/4509 зі змінами та доповненнями.

2. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку основних засобів// [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/scienceday2011

3. Податковий кодекс України від 02.12.10 р., № 2755-VI з змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI (2856-17) від 23.12.2010.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби » // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

5. Хмелевський І. Основні засоби: перехідні моменти / І. Хмелевський // Податки та бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=18085

6. Проблеми бухгалтерського та податкового обліків основних засобів // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.economy-confer.com.ua

7. Колеснікова О.М., Ганяйло О.М. Проблемні питання обліку і оподаткування операцій з основними засобами / О.М. Колеснікова, О.М. Ганяйло // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С.12-15

8. Наказ Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011р.«Про затвердження Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці"» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11