

ШЛЯХИ УЗГОДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Проаналізовано зміни, які відбулися в порядку нарахування амортизації і податковому обліку основних засобів з набранням чинності розділу III Податкового кодексу України. Узагальнено спільні ознаки і відмінності в бухгалтерському і податковому обліку основних засобів.

Changes which took place in order of charging amortization to the fiscal accounting of the fixed assets with going into effect section of the III Internal revenue code of Ukraine are analysed. Generalized general signs and differences in the book-keeping and tax account of the fixed assets.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, ремонти, поліпшення, переоцінка, бухгалтерський облік, податковий облік, суміщення, розбіжності.

Вступ. Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку основних засобів, яка б відповідала вимогам управління.

Значний внесок у розвиток теоретичних і методологічних засад обліку основних засобів внесли українські вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, І.М. Павлюк, В.П. Завгородній та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується його розподілом на декілька підсистем, а саме: фінансового, податкового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Спроба законодавця максимально наблизити податковий та бухгалтерський обліки, яка реалізується останніми роками не могла не зачепити і основні засоби. Особливо актуальною ця тема стає з набранням чинності розділу III Податкового кодексу України (далі – ПКУ) з 1.04.2011 р., згідно з яким змінився порядок нарахування амортизації і податковий облік основних засобів. Перш за все ці зміни обумовлені необхідністю усунення розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком.

Результати дослідження. ПКУ максимально наблизив податковий облік до бухгалтерського, але повного злиття не сталося. Сучасна редакція ПКУ нівелює розбіжності в назвах, використовуючи термін “основні засоби”, збільшує вартісний критерій при зарахуванні об’єктів до складу основних засобів.

За пп. 14.1 138 Податкового Кодексу України (далі ПКУ) “Основні засоби – матеріальні активи, в т.ч. запаси корисних копалини, переданих в користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автодоріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів, які призначаються платником податків для використання в господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію складає більше одного року (або операційний цикл більше року). Це визначення збігається з визначеннями по відношенню до основних засобів в бухгалтерському обліку, яке розкидане по ПСБО № 7 “Основні засоби”.

Таким чином, до основних засобів в податковому обліку потраплятимуть об’єкти вартістю понад 2500 грн, призначені для використання в господарській діяльності, з очікуваним строком корисного використання більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року (пп. 14.1.138 Податкового кодексу). При цьому відповідно, при придбанні об’єктів ОЗ, платники ПДВ тепер порівнюють з новою величиною в “2500 грн” вартість їх придбання без ПДВ, а неплатники ПДВ – вартість придбаного об’єкту з ПДВ (по аналогії з листам ГНАУ від 5.11.2004 р., № 21546/7/11-1117, що пояснювало у свій час застосування вартісного критерію в “1000 грн”).

А ось об’єкти, які не дотягують до вартості 2500 грн і терміном служби більше одного року (операційного циклу), в податковому обліку розцінюються МНМА малоцінними необоротними матеріальними активами (п. 145.1 Податкового кодексу). Причому в податковому обліку їх також тепер можна амортизувати із застосуванням бухгалтерських правил, тобто за одним з наступних методів за вибором платника податків: у розмірі 50 % вартості об’єкту МНМА в першому місяці його використання і останніх 50 % – в місяці його списання з балансу, або ж нараховуючи амортизацію в першому місяці використання об’єкта МНМА у розмірі 100 % його вартості (пп. 145.1.6 Податкового кодексу).

Із прийняттям Податкового кодексу України відповідно змін зазнала і класифікація основних засобів. Класифікація основних засобів у податковому обліку прирівнюється до класифікації за П(С)БО 7 “Основні за-

соби”, крім того, вводиться пооб'єктний податковий облік основних засобів за всіма групами. Порівняно з раніше існуючими чотирма групами основних фондів зараз у податковому обліку існує майже стільки ж груп основних засобів, скільки і у бухгалтерському, тобто 16. Відмінність полягає у тому, що встановлюються мінімально допустимі терміни корисного використання (табл. 1).

Таблиця 1

**Порівняльна класифікація груп основних засобів та інших
необоротних активів і допустимих методів та строків їх амортизації**

Номер рахунка	Номер групи (п. 143 ПКУ)	Назва рахунка і відповідної групи	Мінімально допустимі терміни корисного використання (відповідно до ПКУ)	Допустимий метод нарахування амортизації для обліку	
				бухгалтерського	податкового
1	2	3	4	5	6
101	1	Земельні ділянки	–	–	–
102	2	Капітальні витрати на покращення земель, не пов'язані з будівництвом	15	№ 1, 2, 4, 5+ № 3 (прискор. зменш. зал. варт.)	№ 1, 2, 4, 5
103	3	Будівлі:	20	№ 1, 2, 4, 5+ № 3 (прискор. зменш. зал. варт.)	№ 1, 2, 4, 5
	3.1	– споруди	15	№ 1, 2, 4, 5+ № 3	№ 1, 2, 4, 5
	3.2	– передавальні пристрої	10	№ 1, 2, 4, 5+ № 3 (прискор. зменш. зал. варт.)	№ 1, 2, 4, 5
104	4	Машини та обладнання	5	№ 1 + 5	№ 1 + 5
	4.1	з них: ЕОМ, ін. машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім тих, які визнаються нематеріальними активами), інформаційні системи, комутатори, модулі, модеми, маршрутизатори, телефони (у т.ч. сотові), мікрофони, радії, вартість яких більше 500 грн	2	№ 1 + 5	№ 1 + 5
105	5	Транспортні засоби	5	№ 1 + 5	№ 1 + 5
106	6	Інструменти, прилади та інвентар	4	№ 1, 2, 4, 5	№ 1, 2, 4, 5
107	7	Тварини	6	№ 1, 2, 4, 5	№ 1, 2, 4, 5
108	8	Багаторічні насадження	10	№ 1, 2, 4, 5	№ 1, 2, 4, 5
109	9	Інші основні засоби	12	№ 1 та 5	№ 1 та 5
111	10	Бібліотечні фонди	–	№ 1 і 5 або 50/50 %, або 100 %	№ 1, 2, 4, 5, або 50/50 % або 100 %
112	11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	–	№ 1 і 5 або 50/50 %, або 100 %	№ 1, 2, 4, 5, або 50/50 %, або 100 %
113	12	Тимчасові (не титульні споруди)	5	№ 1 та 5	№ 1 та 5
114	13	Природні ресурси	–	–	–
115	14	Інвентарна тара	6	№ 1 та 5	№ 1 та 5
116	15	Предмети прокату	5	№ 1 та 5	№ 1 та 5
16	16	Довгострокові біологічні активи	7	№ 1, 2, 4, 5 + № 3	№ 1, 2, 4, 5

Зверніть увагу, п. 145.1 ПКУ не виділяє як класифікаційну групу інші необоротні матеріальні активи, облік яких ведеться на однойменному субрахунку 117, призначеному до того ж для обліку вартості завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і т. п.). А тому в податковому обліку окремий об'єкт амортизації у вигляді вартості покращень основних засобів, отриманих в оперативний лізинг (оренду), формування якого передбачене п. 146.1 ПКУ, доведеться враховувати в порядку, передбаченому для власних об'єктів, подібних орендованим. Наприклад, при понесенні витрат на реконструкцію орендованої будівлі вартість такого покращення як окремий об'єкт враховуватиметься в бухгалтерському обліку на субрахунку 117 “Інші необоротні матеріальні активи”, а в податковому обліку входить до складу групи 3 (будівлі, споруди, передавальні пристрої).

В цілому ж в податковому обліку, як і раніше, збереглося розподілення основних засобів на два великих групи: “виробничі” (використовувані в господарській діяльності, пп. 14.1.138, 138.8 ПКУ, іменовані ще в кодексі просто як “основні засоби”) і “невиробничі” (не використовуювані в господарській діяльності платника податків, п. 144.3 ПКУ). Відповідно витрати на придбання (самостійне виготовлення) ремонту, реконструкцію, модернізацію і інші покращення перших (виробничих) основних засобів підлягають “податковій” амортизації, а аналогічні витрати за невикористаними основними засобами в податковому обліку не амортизуються і не можуть враховуватися в зменшення об'єкту оподаткування (амортизація по ним нараховується лише в бухгалтерському обліку).

Також, оперуючи тепер стосовно до ОЗ (як і в бухгалтерському обліку) поняттям “первинна вартість”, ПКУ залежно від способу надходження об'єктів (придбання, самостійного виготовлення, внесення до статутного капіталу, обміну) приписує визначати її за правилами, аналогічними обліковим (пп. 146.4–146.10).

Із набуттям чинності Податкового кодексу, нарахування амортизації в податковому обліку максимально наблизилося до бухгалтерського обліку. І в бухгалтерському обліку, і в податковому обліку (замість відсоткових норм амортизації за групами) відтепер передбачено п'ять методів нарахування амортизації, що визначені П(С)БО 7 “Основні засоби”. Підприємство має право самостійно обирати, яким методом користуватися. Обираючи метод нарахування амортизації основних засобів, необхідно звертати увагу на їх переваги та недоліки, які наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

Переваги та недоліки методів нарахування амортизації основних засобів

Метод нарахування амортизації	База для нарахування амортизації	Переваги	Недоліки
1. Прямолінійний метод	Вартість, яка амортизується	Простота використання. Застосування для всіх видів активів (включаючи інші необоротні матеріальні активи). Незмінність сум амортизації протягом років експлуатації	Не враховує зміни у використанні активу протягом років експлуатації, а також завантаження основних засобів в часі (моральний знос)
2. Метод зменшення залишкової вартості	Залишкова вартість	Швидке відшкодування інвестиційних коштів. Протидія моральному зносу. Економічна вигідність	Складність використання. Існує велика відмінність між сумами амортизації у перші та наступні роки. Не застосовується для активів, ліквідаційна вартість яких дорівнює нулю. Потреба у коригуванні суми амортизації об'єкта за останній рік експлуатації
3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Залишкова вартість	Для розрахунку амортизації не потребує визначення ліквідаційної вартості	Необхідність коригування суми амортизації об'єкта за останній рік експлуатації
4. Кумулятивний метод	Вартість, яка амортизується	Найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки, коли воно фізично і морально ще нові. Накопичення грошових коштів для заміни об'єкта, що амортизується, у випадку його морального старіння та інфляції	Складність у визначенні кумулятивних коефіцієнтів за кожен рік експлуатації об'єктів
5. Виробничий метод	Вартість, яка амортизується	Враховує ступінь завантаження основних засобів у часі. Застосування для всіх видів активів (включаючи необоротні матеріальні активи)	Складність у визначенні обсягу продукції, робіт, послуг, неточність, економічна невідповідність

І у бухгалтерському обліку, і у податковому методи амортизації можна застосовувати усі. Але раціонально на групу основних засобів застосовувати однакову норму амортизації до всіх об'єктів, а ще краще, якщо застосовується один метод амортизації до всіх ОЗ підприємства. Проте застосування методів амортизації П(С)БО 7 та пп. 145.1.4 ПКУ треба обґрунтувати очікуваним способом отримання економічних вигод. Щоб наблизити податковий облік до бухгалтерського, необхідно зупинитися на одному самому оптимальному для кожної групи вашого устаткування методі амортизації та обґрунтовано відобразити це в наказі про облікову політику. Запропоновані шляхи удосконалення порядку нарахування амортизації наведено в таблиці 3.

Але, в той же час, залишаються розбіжності в бухгалтерському і податковому обліку основних засобів. Так, незважаючи на те, що амортизація об'єктів основних засобів в податковому обліку здійснюється протягом строку їх корисного використання, законодавчो встановлюються мінімально допустимі їх строки.

В цілому, податковий підхід до ремонтів і поліпшення зберігся. Тобто і витрати на підтримку об'єктів ОЗ в робочому стані (ремонт), і витрати на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію ОЗ (поліпшення) як і раніше відображаються в податковому обліку по одних і тих же загальних правилах. Так, “ремонтний” ліміт також планується визначати як 10 % від сукупної балансової (тобто залишкової, пп. 14.1.9) вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації і шляхи їх вирішення

Джерело	Проблемне питання	Причина	Шлях вирішення
Податковий кодекс України	Амортизація об'єктів ОЗ здійснюється протягом строку їх корисного використання	Законодавчо встановлені мінімально допустимі строки їх амортизації	Законодавчо визначити порядок встановлення строків корисної експлуатації ОЗ
П(С)БО 7, п. 29	Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для використання	Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу	Встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об'єкт ОЗ було введено в експлуатацію, що документально підтверджено
П(С)БО 7, п. 24	Термін корисного використання об'єктів основних засобів	Заниження терміну корисного використання підприємствами	Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів ОЗ
П(С)БО 7, п. 22	Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об'єктів ОЗ, якщо вони мають різний термін використання		Визначити можливість окремо амортизувати суттєві частини об'єкта, термін використання яких відрізняється від терміну використання ОЗ

Відповідно в податковому обліку витрати на проведення ремонтів і покращення:

- в межах такого 10 % ліміту включаються платником податків до складу витрат того звітного періоду, в якому були здійснені ремонти і поліпшення (п. 146.12 Податкового кодексу);
- в сумі перевищення (тобто понад 10 % ліміту) — відносяться на збільшення первинної вартості ремонтного (покращеного) об'єкта і підлягають подальшій “податковій” амортизації (пп. 146.11, 144.1 Податкового кодексу).

Таким чином, “податковий” підхід до ремонтних заходів, що проводяться, як і раніше відрізняється від бухгалтерського обліку, в якому, нагадаємо, діють “свої” правила, передбачені пп. 14–15 П(С) БО 7, згідно з якими витрати на підтримку об'єктів в робочому стані (ремонти) списуються у всій сумі на витрати періоду, а витрати на поліпшення – збільшують первинну вартість покращених об'єктів.

Схожа картина складається і з ремонтами (покращеннями) орендованих ОЗ. Головне – щоб договір оперативної оренди при цьому як і раніше вирішував або зобов'язав орендаря проводити ремонти і покращення об'єкта, що орендувався. В такому разі для орендаря працюватиме все той же 10 % “ремонтний” ліміт (визначається по тих же правилах – як 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ орендаря на початок року, без врахування при цьому балансової вартості об'єктів оперативної оренди, що обліковуються на балансі орендодавця). При цьому в межах таких 10 % витрати на ремонти і покращення орендованого об'єкту орендар в податковому обліку має право включити у витрати, а з “ремонтних” витрат на суму перевищення (тобто понад 10 %) – створити об'єкт відповідної групи, який амортизуватиметься в податковому обліку; (п. 146.19). Відмітимо, що такий податковий підхід до ремонтів і поліпшення орендованого майна також не буде узгоджуватися з бухгалтерськими правилами, за якими витрати на ремонти при оренді включаються у витрати періоду, а витрати на покращення – капіталізуються на рахунок 117 (п. 8 П(С)БО 14 “Оренда”, п. 22 Методичних рекомендацій № 561).

За платниками податків також зберігається можливість проведення в податковому обліку щорічної переоцінки (індексації) основних засобів за станом на кінець року (дату балансу – 31 грудня, п. 146.21 Податкового кодексу). Як і раніше для її проведення є важлива умова: річний індекс інфляції повинен перевищувати 110 % (інакше – “податкова” індексація за підсумками року не проводиться).

Правда, при цьому дещо змінився сам механізм її проведення (у його основу потрапили бухгалтерські правила). Так, проводячи “податкову” переоцінку основних засобів, на коефіцієнт індексації K_i віднині належить індексувати як первинну вартість ОЗ, так і суму нарахуваної за ними амортизації. Відповідно, переоцінивши (збільшивши) таким чином первинну вартість ОЗ за станом на кінець року, починаючи з січня наступного року сума “податкової” амортизації розраховуватиметься вже виходячи з нової, переоціненої вартості.

Та все ж, ставши по-бухгалтерські іменуватися “переоцінкою”, така “податкова” переоцінка-індексація по-колишньому відрізняється від переоцінки в бухгалтерському обліку, для проведення якої П(С)БО 7, як відомо, висуває свої правила (істотна відмінність залишкової вартості об'єкту від його справедливої вартості). Є відмінність і в тому, що в податковому обліку (пп. 146.21 ПКУ) переоцінити можна окремих об'єкт, а в бухгалтерському обліку переоцінювати треба всю групу, в якій виявився об'єкт із залишковою вартістю, що перевищує значно справедливую вартість на дату балансу.

Висновки. Як бачимо, багато в Податковому кодексі запозичене з бухгалтерського обліку, але повного суміщення в податковому і бухгалтерському обліках основних засобів досягти не вдалося, причинами тому можуть бути знову ж такі різні податкові і бухгалтерські облікові підходи до ремонтів і покращення основних засобів, їх переоцінки, встановленню термінів корисного використання об'єктів тощо. Тому, як і раніше, при веденні обліку основних засобів доведеться бути особливо уважним.

Література

1. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1–3. – 354 с.
2. П(С)БО 7 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства України від 27.04.2000 р., № 92 // Бухгалтерія : зб. систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – 105 с.
3. П(С)БО 14 “Оренда” : затв. наказом Міністерства України від 28.07.2000 р., № 181 // Бухгалтерія : зб. систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – 105 с.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : затв. наказом Міністерства України від 30.09.2003 р., № 561.

УДК 658.256.008

Л. М. ХОМЕНКО, І. М. ШКАЛАБАН

Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського

УПРАВЛІННЯ ДАНИМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА МІСЦЕМ ВИНИКНЕННЯ НА НАФТОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Запропоновано систему управління класифікувати за двома основними ознаками: повнотою включення витрат в собівартість виробництва, ступенем нормування затрат. Розглядається облік собівартості як в частині прямих змінних витрат, так і непрямих. Використання підходу “директ-костинг” дозволяє інтегрувати в єдину систему управлінського обліку методів обліку витрат на виробництво, виробничих результатів, аналізу витрат і результатів та обґрунтування управлінських рішень.

The system of classification in two main features: full inclusion of costs in the cost of production, degree of standardization costs. An accounting of the cost as part of direct variable costs and indirect. Using the approach “direct costing” allows you to integrate into a single system of management accounting practices of the cost of production, operational performance, cost-benefit analysis and justification of administrative decisions.

Ключові слова: нафтопереробка, собівартість, нормування затрат, управлінські рішення.

Вступ. В умовах раціоналізації обсягів виробництва на підприємствах нафтопереробної галузі спостерігається зниження питомої частки змінних за одночасного збільшення постійних витрат в загальній сумі собівартості одиниці продукції. Загострення конкуренції на ринку нафтопродуктів вимагає удосконалення планування, обліку і контролю постійних витрат, розробки та впровадження заходів з їх зниження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз та оцінка роботи спільних підприємств (СП) засвідчили, що система управління витратами в західних країнах найменш регламентована законодавством [1, 2]. Організація управління витратами визначається керівником підприємства з відповідною деталізацією за місцями виникнення затрат та їх взаємозв'язками з центрами відповідальності. На однотипних підприємствах нафтопереробної промисловості зустрічаються різні варіанти ведення обліку калькуляцій собівартості продукції. В міру зростання значимості економічних методів управління та переходу до ринкових відносин переосмислюється зміст, методи та інструментарій управління витратами. На вітчизняних підприємствах нафтопереробної промисловості впроваджується системний підхід до управління витратами. В єдину систему управлінського обліку повинні інтегруватися планування, облік, калькулювання, аналіз та контроль витрат.

Постановка завдання. Основною метою виступає винайдення можливостей зниження постійних витрат в технологічній послідовності взаємопов'язаних виробництв, уточнення нових систем управління витратами в результаті впровадження більш досконалих технологій.

Результати досліджень. Відомо [1–3], що зменшення постійних витрат дозволяє одночасно збільшувати змінні затрати, в тому числі, при переробці нафти. За сприятливих обставин з'являється можливість запропонувати на аукціонах нафту за вищими цінами, але кращої якості з наступним випуском високорентабельних речовин малотоннажного виробництва. В кінцевому підсумку конкурентоспроможності підприємства отримують широкий асортимент продукції поліпшеної якості за більшої рентабельності. Знакове для української економіки підприємство – транснаціональна фінансово-промислова компанія “Укртатнафта” вертикально інтегрована організація, що працює за принципом “від свердловини до бензоколонки”. Для залучення передових технологій і випуску конкурентоспроможної продукції компанія активно співпрацює з зарубіжними партнерами шляхом створення СП. За участю компанії організовані й успішно працюють українсько-французьке СП “Фрасмо”, українсько-нідерландське “Кребо”, українсько-бельгійське “Фобос”, українсько-американське “Репрос-Ойл” з переробки нафто шламів і утилізації промислових відходів. Зареєстровані у Кременчуці підприємства технологічно пов'язані з діяльністю нафтопереробного комплексу – “Кременчукнафтопродуктсервіс”, ЗАТ “Нафтохімік”, науково-виробниче підприємство “Присадки”, торговельний дім “Укртатнафта”. Різноманіття підприємств компанії, яке обумовлюється формами власності, організаційними, техніко-технологічними й іншими чинниками, визначає специфіку форм і методів організації управління витратами.

Системи управління витратами на підприємствах нафтопереробної промисловості доцільно класифікувати за двома основними ознаками. Перша ознака характеризує повноту включення витрат в собівартість