

Буркова Л. А.
к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування,
Криворізький національний університет,
Кривий Ріг, Україна
ludmila.ktu@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2840-5785

Зволь В. О.
магістрант спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
Криворізький національний університет
Кривий Ріг, Україна
zvolvlad2441@gmail.com

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Burkova Liudmyla,
Ph.D. in Economics, Associate Professor,
Associate professor of Department of Accounting, Taxation,
Public Governance and Administration,
Kryvyi Rih National University,
Kryvyi Rih, Ukraine,
ludmila.ktu@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2840-5785

Zvol Vladislav,
Master's degree in specialty 071 «Accounting and Taxation»
Kryvyi Rih National University,
Kryvyi Rih, Ukraine,
zvolvlad2441@gmail.com

PROBLEMAL ASPECTS OF ACCOUNTING FIXED ASSETS AND WAYS OF THEIR SOLUTION

Анотація. Основні засоби є одним із головних елементів діяльності підприємства. Для забезпечення та підтримки своєї діяльності на високому рівні кожне підприємство повинно слідкувати за кількістю та станом основних засобів, щоб забезпечувати потреби виробництва. Наявність у достатній кількості таких об'єктів є одним із факторів, що впливають на ефективність виробництва.

Застосування оптимального методу амортизації основних засобів становить підґрунтя для оптимізації оподаткування підприємств і збалансування відповідних сум сплачених податків і отримання чистого фінансового результату діяльності — прибутку.

Достовірна оцінка стану і вартості основних засобів є предметом пильної уваги керівництва підприємства, його засновників, акціонерів, інвесторів тощо. На підставі цих даних можна зробити висновки про стан підприємства та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Наявність у достатній кількості таких об'єктів є одним із факторів, що впливають на ефективність виробництва. Застосування оптимального методу амортизації є одним із елементів оптимізації податкового тягаря підприємства. Однак, на жаль, в Україні нині відсутня цілеспрямована державна амортизаційна політика, не розроблена концепція відновлення, ефективного використання фінансових ресурсів і їх

накопичення. У результаті, велика кількість українських підприємств розглядають амортизаційну політику здебільшого як другорядну. Одним із шляхів вирішення проблем обліку основних засобів є розробка методології нарахування амортизації об'єктів основних засобів виробничого призначення на підприємстві у випадку їх тимчасового не використання (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання, консервація) та вдосконалення класифікації основних засобів шляхом вилучення з їх складу в окрему групу інших необоротних матеріальних активів із розробкою відповідного П(С)БО щодо їх обліку внаслідок того, що їх сума не ураховується під час визначення податкових різниць при коригуванні фінансового результату до оподаткування, а їх застосування, на відміну від міжнародної практики обліку, є характерним для вітчизняної практики обліку та оподаткування. У рамках даного дослідження запропоновано зміни до: форми № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)», Плану рахунків бухгалтерського обліку та методологію обліку зносу (амортизації) основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, знос, амортизація, фінансова звітність.

Abstract. Fixed assets are one of the main elements of the enterprise. To ensure and maintain its activities at a high level, each company must monitor the quantity and condition of fixed assets to meet production needs. The availability of a sufficient number of such facilities is one of the factors influencing the efficiency of production.

The application of the optimal method of depreciation of fixed assets is the basis for optimizing the taxation of enterprises and balancing the corresponding amounts of taxes paid and obtaining a net financial result — profit.

A reliable assessment of the condition and value of fixed assets is the subject of attention of both the administration and the founders, shareholders and investors. Based on these data, it is possible to draw conclusions about the state of the enterprise and make informed management decisions.

The availability of such facilities is one of the factors that affect the efficiency of production.

The use of the optimal method of depreciation is one of the elements of optimizing the tax burden of the enterprise. However, unfortunately, in Ukraine there is currently no purposeful state depreciation policy, the concept of recovery, efficient use of financial resources and their accumulation has not been developed. As a result, a large number of Ukrainian companies view depreciation policy as mostly secondary. One of the ways to solve the problems of accounting for fixed assets is to develop a methodology for depreciation of fixed assets at the enterprise in case of their temporary non-use (modernization, reconstruction, completion, equipment, conservation) and improve the classification of fixed assets by removing them from their composition. A separate group of other non-current tangible assets with the development of the relevant UAS for their accounting due to the fact that their amount is not taken into account when determining tax differences in adjusting the pre-tax financial result, and their use, unlike international accounting practice, is typical for domestic practice of accounting and taxation. In the framework of this study, changes were proposed to: Form № 1 «Balance Sheet (statement of financial position)», the Chart of Accounts and the methodology of accounting for depreciation (amortization) of fixed assets.

Keywords: fixed assets, depreciation, depreciation, financial statements.

Коди JEL Classification: M 40, H 25

Постановка проблеми. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. У той же час згідно ПКУ податкові різниці для коригування фінансового результату до оподаткування визначаються тільки для основних засобів і нематеріальних активів, тобто амортизація інших необоротних матеріальних активів не

призводить до виникнення податкових різниць. Ураховуючи це вважаємо доцільним спростити класифікацію основних засобів. У міжнародній практиці обліку не виокремлюється поняття «інші необоротні матеріальні активи», а для вітчизняної специфіки обліку вони є характерними, однак вимогами вітчизняних нормативно-правових документів питання їх обліку та оподаткування ураховуються не повною мірою.

Крім того, визначено, що на законодавчому рівні неврегульованим є питання щодо амортизації об'єктів основних засобів виробничого призначення на підприємстві у випадку їх тимчасового не використання. При цьому сума їх амортизації впливає на формування фінансового результату до оподаткування, та, відповідно, суму нарахованого податку на прибуток підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомим внеском у розвиток сучасної теорії і практики регулювання питань припинення юридичних осіб є праці, написані такими вітчизняними й зарубіжними вченими, як Андріївна Г. І., Бойко В. М., Вашків П. Г., Бланк І. А., Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О., Ожегов С. І., Щирська О. В., Касьянова В. О., Подвігіна В. І., Круш В. П., Клименко О. В., Сухарський В. С., Вещунова Н. Л.

Методика дослідження. Для вирішення поставлених завдань використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, зокрема: *аналіз, синтез, індукція, дедукція, узагальнення та порівняння* — для встановлення подібності й відмінностей результатів досліджень інших авторів при дослідженні сутності та поняття «основні засоби» й уточнення його дефініції; *графічний* — для унаочнення представлення інформації тощо.

Формулювання цілей. Метою роботи є розгляд основних засобів і їх амортизації з погляду бухгалтерського та фіскального (податкового) підходів, виявлення проблемних аспектів і розробка шляхів удосконалення їх обліку та оподаткування.

Виклад основних результатів дослідження. Будь-яка комерційна діяльність не можлива без застосування основних засобів, тому що вони представляють собою ту частину виробничого процесу, без якого неможливе виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг. Тому правильно організований бухгалтерський облік наявності та руху основних засобів за місцями їх знаходження, контроль за їх збереженням, технічним станом, ефективністю їх використання — дозволить промисловому підприємству поліпшити свої економічні показники.

Відомо, що вимогами п. 138.3.3 ПКУ [1] встановлено 16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і строки їх корисного використання.

Згідно ст. 5 НП(С)БО 7 [2] визначено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні активи та їх класифікація майже ідентична (за виключенням групи «довгострокові біологічні активи», яка не відноситься до складу основних засобів згідно НП(С)БО 7.

Зауважимо, що згідно ПКУ [1] податкові різниці для коригування фінансового результату від операційної діяльності до оподаткування визначаються тільки для основних засобів і нематеріальних активів, тобто амортизація інших необоротних матеріальних активів (ІНМА) не призводить до виникнення податкових різниць. Ураховуючи це, вважаємо доцільним спростити

класифікацію основних засобів, наведену у п. 138.3.3 ПКУ [1], вилучивши з їх складу ІНМА та виділивши їх в окрему групу. Ураховуючи, що в міжнародній практиці обліку не виокремлюється поняття «інші необоротні матеріальні активи», а для вітчизняної специфіки обліку вони є характерними, то доречним є й розробка окремого стандарту, що визначатиме методологічні засади їх обліку, наприклад НП(С)БО 5 «Інші необоротні матеріальні активи». Крім того доцільно розробити й типові форми первинного обліку ІНМА, які будуть ураховувати специфіку їх обліку, а не застосовувати форми, призначені для обліку основних засобів. Крім того, у Балансі підприємства необхідно виокремити окремі рядки для відображення інформації щодо ІНМА підприємства, а не загальним підсумком разом із сумою основних засобів (табл. 1). Як здається, такий підхід дещо перекручує інформацію щодо прозорості відображення даних відносно первісної, залишкової вартості та зносу даних об'єктів.

Таблиця 1

ФРАГМЕНТ УДОСКОНАЛЕНОЇ СТРУКТУРИ ФОРМИ № 1 «БАЛАНС»

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець вітного періоду
I НЕОБОРОТНІ АКТИВИ			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
знос	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Інші необоротні матеріальні активи	1007		
первісна вартість	1008		
знос	1009		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
первісна вартість	1015		
знос	1016		

Крім того, пропонуємо трансформувати План рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2).

Наведений підхід обґрунтовується такими положеннями:

1. У Плані рахунків бухгалтерського обліку № 291 у складі об'єктів основних засобів окремо виділена група «інвестиційна нерухомість», якої немає у класифікації основних засобів ні в НП(С)БО 7, ні в ПКУ.

Крім того, методологічні засади їх обліку регламентуються вимогами НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», а в Балансі дані об'єкти відображаються окремими рядками, а не у складі основних засобів підприємства. Ураховуючи це, пропонуємо облік об'єктів інвестиційної нерухомості вести на окремому рахунку.

Таблиця 2

ФРАГМЕНТ УДОСКОНАЛЕНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ № 291

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Примітка
Код	Назва	Код	Назва	
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Виключити та передбачити окремий рахунок.
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	Виключити. Облік даних об'єктів здійснювати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» із застосуванням субрахунку 150 «Капітальні витрати на поліпшення земель».
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	Виключити. Облік даних об'єктів здійснювати на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» із застосуванням субрахунку 167 «Тваринництво».
		108	Багаторічні насадження	Виключити. Облік даних об'єктів здійснювати на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» із застосуванням субрахунку 168 «Багаторічні насадження».
		109	Інші основні засоби	

2. Логічнішим, на нашу думку, є виключення субрахунків 107 «Тварини» та 108 «Багаторічні насадження» зі складу рахунку 10 «Основні засоби». Облік цих об'єктів доцільніший у складі довгострокових біологічних активів підприємства, тобто на рахунку 16. Для цього передбачити окремі субрахунки 167 «Тваринництво» та 168 «Багаторічні насадження».

3. Субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» також доцільно віднести до складу об'єктів, що обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Для цього передбачити окремий субрахунок 150 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

З урахуванням освітлених аспектів доречним є коригування груп об'єктів основних засобів, передбачених вимогами НП(С)БО 7 і ПКУ. Запропоновані підходи, на нашу думку, дозволять спростити облік амортизації основних засобів на підприємстві та порядок розрахунку податкових різниць при визначенні фінансового результату до оподаткування.

Іншим проблемним питанням є амортизація тимчасово (менше одного місяця) вилучених основних засобів з виробничого процесу внаслідок їх ремонту, модернізації, реконструкції, консервації тощо.

Підприємства з річним доходом більше 40 млн грн, відповідно до ПКУ в обов'язковому порядку застосовують податкові різниці (табл. 3).

Таблиця 3

РІЗНИЦІ, ЩО ВИНИКАЮТЬ ПРИ НАРАХУВАННІ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

РІЗНИЦІ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ ПРИ НАРАХУВАННІ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується	Фінансовий результат до оподаткування зменшується
- на суму нарахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до національних НП(С)БО або МСФЗ	- на суму розрахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів та/або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	- на суму вигід від відновлення корисності основних засобів та/або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних НП(С)БО або МСФЗ
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів та/або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	- на суму дооцінки основних засобів та/або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних НП(С)БО або МСФЗ на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних НП(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу

Як видно з табл. 3, сума нарахованої амортизації не обов'язково повинна включатись до витрат підприємства та впливати на фінансовий результат до оподаткування.

Така ситуація пояснюється також положеннями п. 25 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [3], у яких зазначено, що суми нарахованої амортизації відображаються не тільки як витрати діяльності, а й як витрати виробництва та капітальні інвестиції. Тобто, сума нарахованої амортизації, окрім списання на витрати діяльності, також може капіталізуватися та включатись до собівартості виготовленої, але ще не реалізованої продукції.

Далі перейдемо до визначення порядку нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, діяльність яких була призупинена внаслідок ремонту, модернізації, консервації тощо. Почнемо з визначення сутності категорії «амортизація» відповідно НП(С)БО 7 [2] і МСБО 16 [4] (рис. 1).



Рис. 1. Визначення сутності категорії «амортизація» згідно НП(С)БО 7 і МСБО 16

Слід зазначити також, що на сьогодні існує два принципово відмінні підходи щодо нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, які тимчасово (у межах місяця) не використовуються (експлуатуються) підприємством (рис. 2).

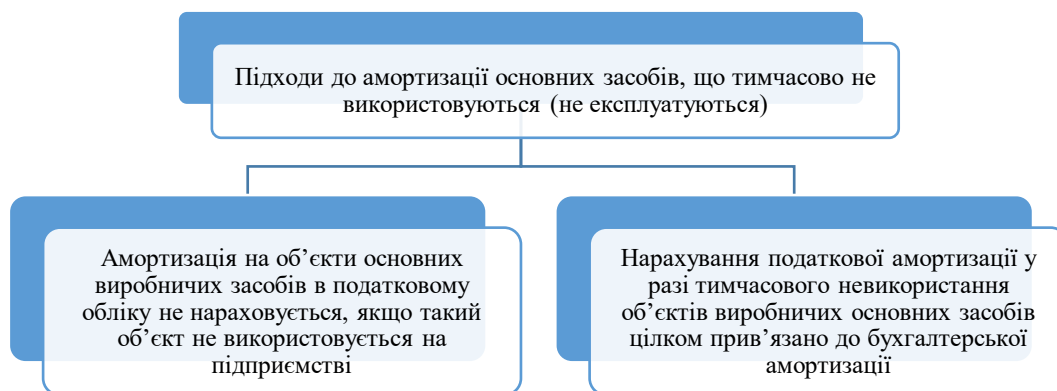


Рис. 2. Підходи до амортизації основних засобів, що тимчасово не використовуються (експлуатуються) на підприємстві

Для вирішення даної проблеми пропонуємо розділяти вилучення з експлуатації основних засобів на період їх ремонту, реконструкції:

- поточне вилучення об'єктів — менше одного місяця;
- довгострокове вилучення об'єктів — більше одного місяця.

Для забезпечення обліку таких об'єктів треба зробити відповідні зміни до Наказу «Про облікову політику підприємства», а саме у разі виведення об'єкта основних засобів з експлуатації на поточний ремонт, реконструкцію та модернізацію. Для забезпечення обліку таких об'єктів варто до робочого Плану рахунків підприємства ввести, наприклад, такі субрахунки:

- Рахунок 1035 «Поточна реконструкція, ремонт та модернізація будинків та споруд»;
- Рахунок 1045 «Поточна реконструкція, ремонт та модернізація машин та обладнання»;
- Рахунок 1055 «Поточна реконструкція, ремонт та модернізація транспортних засобів»;
- Рахунок 1065 «Поточна реконструкція, ремонт та модернізація інструменту, приладів та інвентарю»;
- Рахунок 1095 «Поточна реконструкція, ремонт та модернізація інших основних засобів».

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Запропоновані підходи дозволять спростити облік амортизації основних засобів на підприємстві та порядок розрахунку податкових різниць при визначенні фінансового результату до оподаткування, а також коректніше відображати інформацію щодо основних засобів підприємства у звітності.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.10 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України № 561 від 30.09.2003 р. (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 року, затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
5. Tepliuk, M., Shkoda, T., Kukoba, V., Chebakova, T., Petrovska, S. Organizational culture in cooperation of business and education in Ukraine. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu* this link is disabled, 2021, 2021(3). P. 184–189

References

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), «Tax code of Ukraine», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. The Ministerstvo finansiv Ukrainy (2000), «National Regulation (Standard) of Accounting 7 «Fixed assets», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

3. The Ministerstvo finansiv Ukrainy (2003), «Methodical recommendations on accounting of fixed assets», available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
4. The International Accounting Standards Board (2012), «International Accounting Standard 16 «Fixed assets», available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
5. Tepliuk, M., Shkoda, T., Kukoba, V., Chebakova, T., Petrovska, S. Organizational culture in cooperation of business and education in Ukraine. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu* this link is disabled, 2021, 2021(3), p. 184–189.