

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ЦІЛЯХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

В статті розглянуто особливості визнання в обліку та формування первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство

Постановка проблеми. Основні засоби підприємства займають велику питому вагу в балансі підприємства та є найбільшою за питомою вагою частиною національного багатства країни. В процесі ведення бухгалтерського обліку відбувається групування господарських операцій з надходження, експлуатації та вибуття основних засобів з метою їх відображення на рахунках та звітності, що можливо лише завдяки вартісному вимірюванню як об'єктів бухгалтерського обліку, так і змін, які відбуваються з ними в результаті здійснення господарських операцій. У зв'язку із реформуванням податкової політики України з прийняттям Податкового кодексу виникли розбіжності в особливостях формування вартості об'єктів основних засобів при їх визнанні в обліку та під час оцінки в цілях оподаткування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми облікового відображення основних засобів підприємства знайшли відображення у працях багатьох науковців, серед них: В.В. Бабич, В. Баранов, П. Безруких, М.Т. Білуха, В. Бойко, М. Борисенко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В. Козак, О. Кузьмін, М. Крупка, Л. Лозовський, П. Павлов, Д. Палтерович, М. Пушкар, Ю. Стадницький, В.В. Сопко, А. Чухно, С. Шульман, І. Яремко та інших. Проте зміни, що відбулися законодавстві України, вимагають перегляду поглядів та традиційних підходів до відображення основних засобів в обліку.

Мета дослідження: визначити відмінності у формуванні вартості основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування з метою відображення в системі бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Засоби виробництва складаються із засобів праці та предметів праці. У вартісному виразі вони становлять виробничі засоби підприємства, які поділяються на основні та оборотні. Основні фонди – це засоби праці, які мають вартість і функціонують у виробництві тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість переноситься конкретно працею на вартість продукції, що виробляється (робіт, що виконуються, послуг, що надаються) частинами в міру спрацювання [1, с. 258].

В Радянському союзі основні фонди народного господарства представляли собою сукупність вироблених суспільною працею матеріально-речових цінностей, що діють в незмінній натуральній формі на протязі тривалого періоду часу та втрачають свою вартість частинами. До них відносились будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий інвентар та приналежності, господарський інвентар, доросла робоча та продуктивна худоба (включно і дрібна худоба), багаторічні насадження та інші основні фонди (бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати тваринного світу і ін.). До основних фондів також відносились витрати, що спричиняються за рахунок капітальних вкладень по покращенню земель, не пов'язаних із створенням споруд, та капітальні витрати в орендовані основні фонди [2, с. 242].

Із прийняттям ПКУ поняття основних фондів, що використовувалось в Законі "Про оподаткування прибутку підприємств" змінено на термін "основні засоби". В пп. 14.1.138 Податкового кодексу України основні засоби визначаються як

матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Основним засобом визнається той необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності. Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу та проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (пп. 14.1.36 ПКУ). Необоротні матеріальні активи, які не планується використовувати в господарській діяльності підприємства відносяться до невиробничих основних засобів (п. 144.3 ПКУ). Це означає, що витрати на їхнє придбання (створення) в цілях оподаткування не амортизують, але в бухгалтерському обліку таке розмежування відсутнє: необоротні матеріальні активи, які не направлено на отримання доходу (наприклад, дитячий майданчик, музичні інструменти для творчості та відпочинку працівників) обліковуються відповідно до П(С)БО 7.

Оформлюючи операцію з надходження основних засобів бухгалтерії потрібно вирішити ряд завдань, зокрема:

- правильно встановити та задокументувати, до якої з шістнадцяти груп основних засобів належить придбаний об'єкт;
- визначити первісну та ліквідаційну вартості;
- встановити та оформити наказом по підприємству строк корисного використання (експлуатації) та метод амортизації.
- обрати метод нарахування витрат (застосовується до групи об'єктів) та розрахувати вартість, що амортизується;
- визначити до якого виду податкових витрат (собівартості чи інших витрат) належатимуть суми амортизації та витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією об'єкта.

Процедура визнання основного засобу є обов'язковою на етапі надходження об'єкта на підприємство. У цьому випадку виконують первісне визнання, в результаті якого об'єкт потрапляє до тієї чи іншої облікової групи (статті балансу). При визнанні основного засобу необхідно перевірити чи відповідає він наступним критеріям:

- 1) критерій форми – об'єкт повинен мати матеріальну форму;
- 2) критерій призначення – підприємство має намір використовувати об'єкт у своїй діяльності (тобто об'єкт не призначений для продажу);
- 3) критерій строку використання – передбачуваний строк корисного використання повинен бути більше одного року.

З метою визнання об'єкта активом необхідно перевірити чи відповідає об'єкт наступним критеріям (п. 6 П(С)БО 7):

4) критерій економічної вигоди - існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;

5) критерій достовірності вартості - вартість може бути достовірно визначена.

Щоб об'єкт був визнаний основним засобом в цілях оподаткування потрібно, щоб оцінена вартість необоротного матеріального активу перевищувала у 2011 р. більше 1000 грн., із 2012 р. – 2500 грн. Для порівняння із цією сумою використовується первісна вартість об'єкта, тобто весь комплекс витрат, що акумулюються в обліку згідно зі ст. 146 ПКУ, а не лише суму, сплачену постачальнику за нього. При цьому, якщо підприємство є платником ПДВ та використовуватиме даний основний засіб в оподатковуваних операціях, сума ПДВ не враховується.

Матеріальні активи вартістю менше 2500 грн. зараховують до 11 групи "Малоцінні необоротні матеріальні активи" для потреб нарахування амортизації. При цьому, в бухгалтерському обліку підприємство має право самостійно встановлювати вартісний критерій визнання об'єкта основним засобом (п. 5.2 П(С)БО 7), але в податковому обліку такого права не передбачено. Якщо термін корисного використання основного засобу перевищує один рік (операційний цикл, якщо він більший за рік), то такий об'єкт належить до необоротних активів. Отже, під час надходження на підприємство матеріального активу при його визнанні необхідно звернути увагу на термін корисного використання, на його вартість та визначити до якої із 16 податкових груп належить об'єкт.

За ПКУ не визнаються основними засобами:

- вартість землі;
- незавершені капітальні інвестиції;
- автомобільні дороги загального користування;
- бібліотечні й архівні фонди;
- матеріальні активи, вартість яких менша або дорівнює 2500 грн. (з 2012 р.);
- невиробничі основні засоби;
- нематеріальні активи.

В бухгалтерському обліку із наведених винятків не визнаються основним засобом лише незавершені капітальні інвестиції (виключено змінами внесеними в П(С)БО 7 наказом Мінфіну від 18.03.11 р. № 372).

Первісна вартість основного засобу у податковому обліку є одним із показників для нарахування податкової амортизації. Із прийняттям ПКУ багато правил бухгалтерського обліку стали визначальними для оподаткування. Нові об'єкти необоротних матеріальних активів підлягають визнанню в обліку за початковою вартістю, під якою розуміють загальну суму витрат, понесених підприємством у процесі капітального інвестування щодо їх придбання або самостійного створення господарським способом. У бухгалтерському обліку під первісною вартістю розуміють історичну, тобто фактичну собівартість необоротних активів. Вона дорівнює сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (п. 4 П(С)БО 7). Тобто, це вартість витраченого на придбання (створення) основного засобу. Саме за первісною вартістю придбані (створені) основні засоби зараховують на баланс підприємства та вона є базою для обчислення вартості, що амортизується (п. 4, 7 П(С)БО 7).

Придбані або самостійно виготовлені основні засоби зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 146.4 ПКУ). Згідно з п. 4 П(С)БО 7, первісна вартість це – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Залежно від джерела надходження основних засобів на підприємство складові та порядок визначення первісної вартості мають свої особливості. Базовий перелік витрат, які формують первісну вартість об'єктів основних засобів, наведено в п. 8 П(С)БО 7. До неї входять:

1) суми, які підприємство сплачує постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків – у першу чергу це ПДВ, що потрапляє до податкового кредиту покупця основного засобу);

2) реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, пов'язані з придбанням (одержанням) прав на об'єкт основного засобу (наприклад, при купівлі автомобілів до таких витрат можна віднести плату за реєстрацію в ДАІ, вартість експертної оцінки, реєстраційних документів, номерних знаків, 3%-вий збір до Пенсійного фонду, сплачуваний при відчуженні легковиків);

3) суми ввізного мита;

4) суми непрямих податків, сплачених при купівлі основного засобу, якщо вони не відшкодовуються підприємству (наприклад, ПДВ у вартості основного засобу, що не потрапляє до податкового кредиту покупця об'єкта у зв'язку із встановленими законодавством причинами: підприємство не зареєстроване платником ПДВ, податковий кредит не підтверджено податковою накладною, придбають об'єкт для повного або часткового використання в пільгових чи неоподатковуваних операціях);

5) витрати зі страхування ризиків доставки основного засобу;

6) витрати на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження основного засобу;

7) інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основного засобу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою.

8) фінансові витрати. До первісної вартості об'єкту основного засобу, що придбаний (створений) повністю або частково за рахунок запозичень (позик, векселів, облігацій, інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховують відсотки (п. 4 П(С)БО 31 "Фінансові витрати"), також потрапляють фінансові витрати, тобто витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані з такими запозиченнями. Але не будь-які фінансові витрати, а виключно ті, які збільшують собівартість кваліфікаційних активів за правилами П(С)БО 31 "Фінансові витрати". З 2011 року підприємства не мають права обирати облікову політику стосовно відсотків по запозиченнях на створення кваліфікаційних активів, тобто всі підприємства зобов'язані капіталізувати фінансові витрати, яких можна було б уникнути, якби не здійснювали витрати на створення кваліфікаційного активу. Дана вимога не стосується лише юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та непідприємницьких юридичних осіб. Дані особи визнають будь-які фінансові витрати (у т.ч. пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу) витратами того звітного періоду, за який їх нараховували (визнали зобов'язаннями) (п.п. 4 та 5 П(С)БО 31). Кваліфікаційним визнають актив, який потребує суттєвого часу для його створення. В п. 1.6 Методичних рекомендацій з обліку фінансових витрат

зазначено, що суттєвим є час, що становить більше ніж три місяці. Належні до капіталізації фінансові витрати, які разом з іншими фінансовими витратами акумулювались за дебетом субрахунків 951 "Відсотки за кредит", 952 "Інші фінансові витрати", включають до собівартості кваліфікаційного активу (до первісної вартості об'єкта основних засобів) кореспонденцією рахунків: Д-т 151, 152, 153 К-т 951, 952.

8) резерв на відновлення землі. Якщо у підприємства виникає зобов'язання з приводу демонтажу, переміщення об'єкта основного засобу та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), первісну вартість такого об'єкта основного засобу збільшують та одночасно створюють забезпечення (резерв) на обґрунтовану розрахунком суму такого зобов'язання (п. 8 П(С)БО 7). Його відображають в обліку записом: Д-т 151, 152 К-т 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок".

Правила формування первісної вартості основних засобів за ПКУ відповідають вимогам П(С)БО 7, але сама вартість може бути різною: всі витрати, що підлягають амортизації стосовно конкретного об'єкта і певної конкретної ситуації слід перевіряти на відповідність вимогам кодексу щодо визнання витрат та їх документального оформлення. Для забезпечення правильного відображення витрат, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів при наявності багатьох об'єктів інвестування, за такими об'єктами доцільно кожному аналітичному рахунку присвоїти відповідний номер. Для чого корисно вести реєстр рахунків аналітичного обліку об'єктів капітального інвестування. У первинних документах (відрядні наряди, таблиці обліку відпрацьованого часу, акти на списання матеріалів та малоцінного інвентаря, бухгалтерські розрахунки тощо), які є підставою для списання здійснених інвестиційних витрат, відповідальна за інвестиційний об'єкт посадова особа або керівник відділу капітального інвестування обов'язково зазначає його реєстраційний номер та код аналітичного рахунка.

Облік витрат інвестиційної діяльності на придбання або створення необоротних активів підприємства, відповідно до вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, обліковують на синтетичному рахунку 15 "Капітальні інвестиції", який має окремі субрахунки для обліку капітального будівництва (субрахунок 151), придбання (виготовлення) основних засобів (субрахунок 152), придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів (субрахунок 153), придбання (створення) нематеріальних активів (субрахунок 155). Витрати, які формують первісну вартість придбаного (створеного) основного засобу, накопичують за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" (субрахунки 151 "Капітальне будівництво", 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" або 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів") у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків обліку розрахунків (37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо) або запасів чи витрат (20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 91 "Загальновиробничі витрати") тощо. Безпосередньо після проведення бухгалтерських записів про інвестиційні витрати на синтетичних субрахунках обліку

процесу капітального інвестування їх кожного місяця фіксують у відповідних аналітичних рахунках. При введенні об'єкту в експлуатацію, такі витрати списують у дебет відповідного субрахунку, на якому обліковують такий об'єкт основного засобу. Закриття кожного із аналітичних рахунків та списання нагромаджених інвестиційних витрат необхідно здійснювати тільки на підставі відповідних актів (форма № ОЗ-1 "Акт приймання-передачі основних засобів", тощо). У синтетичному обліку такі операції відображають за дебетом рахунків обліку необоротних активів та кредитом відповідних субрахунків рахунка 15 "Капітальні інвестиції".

При організації аналітичного обліку витрат, що включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів, важливим є забезпечення адресного відображення усіх прямих та непрямих витрат за кожним обліковим об'єктом, який, після завершення виконання відповідного комплексу інвестиційних робіт, має бути зарахований до складу відповідної облікової групи у складі основних засобів (рахунок 10 "Основні засоби"). У випадку, якщо у системі бухгалтерського обліку всі витрати з капітального інвестування накопичуються на одному бухгалтерському рахунку або субрахунку без їх ув'язки до конкретних облікових об'єктів, після завершення звітного періоду або під час проведення інвентаризації, чи у процесі приймання в експлуатацію групи об'єктів основних засобів комісіям доводиться ідентифікувати та розподіляти такі витрати, що вимагає надлишкових зусиль та часу. Тому належна організація аналітичного обліку витрат, що включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів, сприяє економії часу чим підвищує продуктивність праці фахівців.

Аналогічною є ситуація пов'язана із купівлею кількох основних засобів за одним договором, якщо в останньому окремо не виділяється вартість кожного з об'єктів, а вказується лише загальна ціна купівлі. В такому випадку первісна вартість кожного з об'єктів встановлюється відповідно до п. 9 П(С)БО 7, за яким, якщо зобов'язання за кілька об'єктів основних засобів визначено загальною сумою, їхня первісна вартість обчислюється, розподілом цієї суми (загальної вартості купівлі) пропорційно до справедливої вартості окремих об'єктів основних засобів. Справедлива вартість – сума, за якою можуть обміняти актив або оплатити зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. В додатку до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" зазначено, що для землі та будівель це – ринкова вартість; машин та устаткування – ринкова вартість, а за відсутності даних про неї – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за мінусом зносу на дату оцінки; інших ОЗ – сучасна собівартість придбання за вирахуванням зносу на дату оцінки. Вважаємо, що аналогічно можна розподіляти й інші витрати, пов'язані з придбанням таких основних засобів, котрі не можна прямо віднести до первісної вартості конкретного об'єкта.

При оприбуткуванні основного засобу важливо правильно обрати групу до якої він належатиме, адже від обраної групи залежить мінімально допустимий строк корисного використання об'єкта, на який орієнтуються при нарахуванні амортизації, та можливий метод амортизації. При визначенні групи основного засобу доцільно:

- 1) визначити функціональне призначення об'єкту основного засобу, для чого доцільно ознайомитись із його технічними характеристиками;
- 2) вивчити як законодавчі документи тлумачать складові груп основних засобів (ПКУ, ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО, МСФЗ та інших нормативних документах в частині, що не суперечить положенням ПКУ).

Класифікація основних засобів необхідна для вибору адекватної бази оцінки і правильного відображення переоціненої вартості кожного об'єкта основних засобів у системі бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1. Групування основних засобів в податковому обліку

№ гр.	Назва гр.	Суть, визначення за ПКУ	Субрахунок в бухгалтерському обліку
1	2	3	4
група 1	земельні ділянки	земельна ділянка – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами (пп. 14.1.74 ПКУ);	субрахунок 101, ОЗ – пп. 5.1.1 П(С)Б0 7
група 2	капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	земельне поліпшення – результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельні ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані в межах земельні ділянки, переміщення яких неможливе без їхнього знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо) (пп. 14.1.75 ПКУ);	субрахунок 102, ОЗ – пп. 5.1.2 П(С)Б0 7
група 3	будівлі	будівлі – земельні поліпшення, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності (пп. 14.1.15 ПКУ)	субрахунок 103, ОЗ – пп. 5.1.3 П(С)Б0 7
	споруди	споруди – земельні поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій (пп. 14.1.238 ПКУ)	субрахунок 103, ОЗ – пп. 5.1.3 П(С)Б0 7
	передавальні пристрої	передавальні пристрої – земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій із передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо, будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо) (пп. 14.1.143 ПКУ)	субрахунок 103, ОЗ – пп. 5.1.3 П(С)Б0 7
група 4	машини та обладнання серед них:	машина – комплекс механізмів, призначений для виконання корисної роботи, пов'язаної з процесом виробництва, транспортування, перетворення енергії або інформації (пп. 2.2.8 Положення № 285, пп. 1.10.7 Положення № 387)	субрахунок 104, ОЗ – пп. 5.1.4 П(С)Б0 7

Продовження табл. 1

1	2	3	4
	підгрупа "електронно-обчислювальні машини"	електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (окрім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їхнього підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони й рації, вартість яких перевищує 2500 грн. (п. 145.1 ПКУ)	
група 5	транспортні засоби	транспортний засіб – пристрій, призначений для перевезення людей і (або) вантажу, а також установленого на ньому спеціального обладнання чи механізмів (ст. 1 Закону № 2681)	субрахунок 105, ОЗ – пп. 5.1.5 П(С)БО 7
група 6	інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструмент – технологічне оснащення, призначене для впливу на предмет праці задля зміни його стану. Стан предмета праці визначають за допомогою міри та(чи) вимірювального приладу (пп. 2.2.19 Положення № 285); прилад – спеціальний пристрій, інструмент, призначений для вимірювання чого-небудь, керування чимось, контролю, спостереження за чим-небудь (із обліковують тварин, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (пояснення до субрахунку 107 Інструкції про План рахунків)	субрахунок 106, ОЗ – пп. 5.1.6 П(С)БО 7
Група 7	тварини	обліковують тварин, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (пояснення до субрахунку 107 Інструкції про План рахунків)	субрахунок 107, ОЗ – пп. 5.1.7 П(С)БО 7
Група 8	багаторічні насадження	багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю (пояснення до субрахунку 108 Інструкції про План рахунків). При цьому багаторічні насадження – усі штучні багаторічні насадження незважаючи на їхній вік: – плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та кущі); – зелені та декоративні насадження на вулицях, площах, у парках, садах, скверах, на території підприємств, у дворах житлових будинків тощо (п. 2.14 Положення Укоопспілки)	субрахунок 108, ОЗ – пп. 5.1.8 П(С)БО 7
група 9	інші основні засоби	основні засоби, що не потрапили до інших груп	субрахунок 109,03 – 5.1.9 П(С)БО 7

В ПКУ класифікація основних засобів проводиться по функціональному призначенню у відповідності зі структурою основних засобів підприємства, обумовленої вимогами бухгалтерського обліку.

З часом обставини можуть змінитися і об'єкт перестане відповідати критеріям, яким він відповідав при первісному визнанні, що зумовить потребу у його перекваліфікації, тобто застосувати повторно критерії визнання з метою визначення до якої групи належить даний об'єкт за нових обставин.

Висновки. Формальна спроба наближення бухгалтерського та податкового обліку із прийняттям Податкового кодексу України призвела до наявності ряду відмінностей у формуванні первісної вартості необоротних матеріальних активів через обмеження в податковому обліку деяких видів витрат, що формують первісну вартість об'єкту основних засобів. При виготовленні основного засобу власними силами виробничі витрати в податковому обліку можуть не дорівнювати собівартості у фінансовому обліку в залежності від того, чи зареєстрований платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість. При розподілі загальної суми зобов'язань при придбанні декількох основних засобів на окремий об'єкт у фінансовому обліку такий розподіл здійснюється пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта, а за ПКУ – пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів, при чому, справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні. Також можливі відмінності у складі основних засобів, що підлягають амортизації: невиробничі основні засоби в податковому обліку не амортизуються, але в бухгалтерському обліку розмежування на виробничі та невиробничі основні засоби відсутнє.

Вимога застосування бухгалтерських процедур з метою оподаткування ускладнює та посилює відповідальність бухгалтера за ведення обліку на підприємстві, адже помилка при визнанні об'єкта основних засобів може призвести до неправильного розрахунку податкових зобов'язань, а отже і можливих штрафів. Також, нульова залишкова вартість основних засобів, що продовжують експлуатуватися, може бути розтлумачена податковими органами як завищення сум амортизації в попередніх періодах.

ЛІТЕРАТУРА :

1. Мочерний С.В., Ларіна Я.С. Економічний енциклопедичний словник./ С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. – Л.: Світ, 2006. – том №2. – с. 450
2. Справочник нормативных документов по бухгалтерскому учету. – Москва: Финансы, – 1978. – 479 с.

ГРЕЧКО Сергій Миколайович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 27.08.11 р.