

**Костишин Н.С.**

*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*

*Чортківського навчально-наукового*

*інституту підприємництва і бізнесу ТНЕУ*

*м.Чортків, Україна*

## **СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ЇХ ОЦІНКА У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ Й СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Протягом багатьох років питання сутності основних засобів та їх ролі в інноваційному розвитку підприємницької діяльності не втрачає своєї актуальності. Зі вступом в силу Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, „Податкового Кодексу України”, П(С)БО 7 „Основні засоби” та інших стандартів бухгалтерського обліку настала нова ера організації і методології бухгалтерського обліку основних засобів. З’явилися нові поняття та економічні категорії, такі як „визнання активів”, „справедлива вартість”, „майбутня економічна вигода”, безліч інших, правильне розуміння яких важливе для ефективної організації бухгалтерського обліку.

Проблема відновлення основного капіталу є ключовою для забезпечення сталого розвитку як економіки країни загалом, так і для окремих підприємств, у тому числі й для ДП „Чортківське лісове господарство”. Ефективна робота цього підприємства є неможливою без постійного контролю за використанням всіх виробничих ресурсів у тому числі й наявності та використання необоротних активів, а також своєчасного інформування управлінського апарату про зміни рівня доходів та витрат підприємства. Лєвова доля в складі необоротних активів на підприємствах належить основним засобам (табл. 1).

Таблиця 1

### Структура майна ДП „Чортківське лісове господарство”

Показник	2010р	2011р	2012р	Відхилення +/-	
				2011р. від 2010р.	2012р. від 2011р.
1. Усього майна (валюта балансу) (тис. грн.)	7747	8441	9293	694	852
Основні засоби і необоротні активи:	4242	4663	5030	421	367
у % до майна	55%	55%	45%	—	—
1.2. Оборотні активи (оборотний капітал):	3505	3778	4263	273	485
у % до майна	45%	45%	45%	—	—

Протягом останніх років структура майна підприємства не змінюється, хоча з кожним роком спостерігаємо його збільшення – на 694 тис. грн. у 2011 р. та на 852 тис. грн. у 2012 р. Відповідно зростають і необоротні активи, однак у 2012 р. їх приріст у порівнянні з попереднім роком менший на 54 тис. грн. Найбільший вплив мали зміни щодо вартості будинків, споруд та передавальних пристроїв, він збільшився у цьому році на 358 тис. грн. і займає у структурі найбільшу питому вагу – 50%. Найменші частки займають групи засобів, як „робоча і продуктивна худоба” – 1%, „інші основні засоби” – 2% та „інструменти, прилади, інвентар (меблі)” – 4%. Зміни їх вартостей протягом останніх років мають дуже малі відхилення, а той взагалі знаходяться на однаковому рівні (табл.2).

Таблиця 2

Склад основних засобів ДП „Чортківське лісове господарство”  
за 2010-2012 рр.

Показник	2010р.		2011р.		2012р.	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Будинки, споруди та передавальні пристрої	4697	46,9	5126	48,6	5484	50,1
Машини та обладнання	2612	26,1	2245	21,3	2268	20,7
Транспортні засоби	1649	16,5	1761	16,7	1722	15,7
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	410	4,1	420	3,9	463	4,2
Робоча і продуктивна худоба	12	0,2	11	0,1	11	0,3
Інші основні засоби	229	2,3	241	2,3	224	2,0
Малоцінні необоротні матеріальні активи	390	3,9	747	7,1	766	7,0
Усього	9999	100	10551	100	10938	100

Отже, наявність та використання основних засобів є невід’ємною ланкою господарської діяльності підприємства, інформація про які змінюється у динамічних рядах, хоча й у тривалих часових проміжках. Відповідно, існує два важливих завдання в області бухгалтерського обліку основних засобів. Перше полягає у визначенні того, яка частина їхньої вартості буде списана на витрати в поточному звітному періоді; друге – у підрахунку залишкової вартості, показаної в балансі.

З розв’язанням цих завдань пов’язані проблеми обліку основних засобів, однією з яких є різні підходи до термінології та визначення сутності основних засобів у фінансовому обліку й системі оподаткування, принципів їх оцінки.

Введення Податкового кодексу зняло дискусійні питання і засоби праці стали

існувати як економічна категорія „основні засоби”, що узгодило існуючі розбіжності у понятійному апараті. Відповідно до цього законодавчого документа основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр..., що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500,00 грн. 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) [1]. Отже, податкове законодавство, на відміну від П(С)БО 7 „Основні засоби” встановлює вартісні критерії приналежності об’єктів до основних засобів.

Чинним законодавством нашої країни, а саме відповідно до п.146.5 ПКУ та п.8 П(С)БО 7, передбачено склад витрат, які включають до первісної вартості об’єкта основних засобів [1; 2]. У свою чергу, фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 „Фінансові витрати”). Таким чином, порядок формування первісної вартості об’єкта основних засобів у податковому обліку не має розбіжностей з фінансовим обліком.

У податковому обліку, що уточнюється п.146.6 ПКУ, у разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб вартість об’єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх здійснених виробничих витрат, що пов’язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість (якщо платник є платником податку на додану вартість). Крім того, за податковими нормами (п.146.11), первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних із ремонтом та поліпшенням об’єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єктів у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового

року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

В бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів має збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, а зменшуватися – на вартість часткової ліквідації об'єкта; первісна вартість та сума зносу основних засобів можуть змінюватись при їх переоцінці (табл.3).

Таблиця 3

Вартість основних засобів на момент надходження

Шляхи надходження	Вартість, за якою зараховується на баланс	
	П(С)БО 7 „Основні засоби”	Податковий кодекс України
1. Придбання за кошти	первісна вартість	первісна вартість
2. Самостійне виготовлення (створення)	первісна вартість (фактична собівартість)	вартість, збільшується на суму всіх виробничих витрат, здійснених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі якщо платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість, незалежно від джерел фінансування.
3. Безоплатно отримані	справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7	–
4. Внесок до статутного капіталу	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7	вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни
5. Отримання в обмін на подібний об'єкт	залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів або справедлива вартість	вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін
6. Отримання в обмін на неподібний об'єкт	справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.	вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній / зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін

В результаті здійснених порівнянь у табл. 3 видно, що у бухгалтерському обліку основні засоби оцінюються здебільшого за первісною та справедливою

вартістю, а в податковому – за фактичними витратами на придбання, самостійне виготовлення, а поняття „справедлива вартість” відсутнє. Однак у П(С)БО 7 визначення справедливої вартості основних засобів не наведена, а тільки в П(С)БО 19 „Об’єднання підприємств”. Згідно з п. 4 П(С)БО 19 справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [3].

Отже, на сучасному етапі розвитку суспільства основні засоби відіграють особливу роль у діяльності суб’єктів господарювання. Це потребує достовірності у їх визнанні, оцінці. Введення Податкового Кодексу України узгодило значну частину розбіжностей. Перш за все у понятійному апараті засобів праці і визнало категорію „основні засоби” єдиною, що застосовується. Однак, податкове законодавство, на відміну від бухгалтерської концепції, визначає вартісні критерії приналежності об’єкта до основних засобів, а також виділяє 16 груп основних засобів з визначеними мінімально припустимими термінами корисного їх використання.

#### Література:

1. Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями від 06.12.2012р.) : [Електронний ресурс] / Відомості верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>.
2. П(С)БО 7 „Основні засоби” зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show>.
3. П(С)БО 19 „Об’єднання підприємств” зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.yurincom.com/ua/bo19>.