

УДК 657.42

JEL Classification: M41, H25, M10

DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-10-09-03>

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ФІНАНСОВИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

FIXED ASSETS ACCOUNTING: FINANCIAL AND TAX ASPECTS

Міньковська А. В.

Кандидатка економічних наук, доцентка,
доцентка кафедри обліку, оподаткування та
управління фінансово-економічною безпекою,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет,
м. Дніпро, Україна
ORCID: 0000-0002-9414-4210

Шаповалов Є. В.

Магістрант,
факультет обліку і фінансів,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет,
м. Дніпро, Україна
ORCID: 0009-0004-6467-9304

Іонова К. О.

Магістрантка,
факультет обліку і фінансів,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет,
м. Дніпро, Україна
ORCID: 0009-0001-9746-5802

Alona Minkovska

PhD, Associate Professor,
Associate Professor at the Department of Accounting,
Taxation and Management Financial and Economic Security,
Dnipro State Agrarian and Economic University,
Dnipro, Ukraine

Yehor Shapovalov

Graduate Student,
Dnipro State Agrarian and Economic University,
Dnipro, Ukraine

Karina Ionova

Graduate Student,
Dnipro State Agrarian and Economic University,
Dnipro, Ukraine

У статті досліджено проблемні питання обліку основних засобів у фінансовому та податковому аспектах, які потребують вирішення та відображені в нормативно-законодавчих актах. Виокремлено проблемні аспекти обліку основних засобів на підприємстві. Акцентовано увагу на особливостях віднесення матеріальних активів до основних засобів у фінансовому обліку згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби». Наголошено на критеріях відображення основних засобів згідно з нормами податкового законодавства, що регулює відображення в податковому обліку амортизації основних засобів. Виявлено, що в податковому обліку до особливостей основних засобів відноситься: використання в господарській діяльності; визначений вартісний показник; визначено мінімальні строки використання за класифікаційними групами. За результатами проведеного дослідження запропоновано напрямки вирішення проблем та розбіжностей щодо визначення основних засобів в фінансовому та податковому обліку.
Ключові слова: основні засоби; активи; облік; амортизація; податковий облік; фінансовий облік.

*The article examines the problematic issues of accounting for fixed assets in financial and tax aspects, which need to be resolved and are reflected in regulatory and legislative acts. Problems with the recognition of fixed assets in financial and tax accounting arise in enterprises during the calculation of income tax: adjustment of the financial result before taxation for tax differences and reflection in tax reporting. Problematic aspects of the accounting of fixed assets at the enterprise are singled out. Attention is focused on the peculiarities of assigning tangible assets to fixed assets in financial accounting according to NP(S)BO 7 "Fixed assets" and NP(S)BO 1 "General requirements for financial reporting": controllability; materiality; the term of useful use (exploitation) is more than one year or the operating cycle, if it is longer than one year; receiving economic benefits from use in the future; the possibility of a reliable assessment; use in production and non-production activities of the enterprise. Emphasis is placed on the criteria for displaying fixed assets in accordance with the norms of tax legislation, which regulates the display of depreciation of fixed assets in tax accounting. It was found that in tax accounting, the features of fixed assets include: use in economic activity; the value indicator (more than UAH 20,000) and the minimum terms of useful use according to classification groups are determined. Fixed assets that are exceptions and will never be considered tax fixed assets are: non-productive fixed assets; tangible assets worth up to UAH 20,000; Earth; unfinished capital investments; public roads; library and archival funds and intangible assets. In order to harmonize financial and tax accounting, it is proposed: to determine the value of fixed assets in NP(S)BO 7 at the tax level - exceeds UAH 20,000 and to establish the minimum terms of useful use at the tax level. The approved offers in the regulatory acts regarding the approximation of financial and tax accounting significantly optimize the accounting work at enterprises. The issue of harmonization of tax and financial accounting is complex and represents a prospect for further research. **Key words:** fixed assets; assets; accounting; amortization; tax accounting; financial accounting.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На кожному підприємстві є активи. До матеріальних активів відносяться основні засоби, що є об'єктом нарахування амортизації, та мають неабиякий вплив на показники діяльності. З врахуванням різних понять у визнанні основних засобів у фінансовому і податковому обліку, у бухгалтерів виникають труднощі під час розрахунку податку на прибуток: коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці та відображення у податковій звітності. Ведення фінансового і податкового обліку основних засобів на підприємстві все ж має деякі відмінності: вартісні, строк корисного використання, призначення у використанні, метод нарахування амортизацій. Саме ці особливості і визначили напрямок дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питанням проблемних аспектів обліку основних засобів присвячено наукові праці багатьох вітчизняних вчених. Зокрема, дослідження Бойко Л. І. і Громакова О. І. [1], спрямовані на удосконалення обліку амортизації основних засобів і запропоновано раціоналізацію як кожної групи документів, так і методів, і способів обробки і узагальнення інформації обліку амортизації основних засобів, адаптованих до сучасних умов. Колектив авторів Брадул О. М., Буркова Л. А., Шепелюк В. А. вважають «необхідним урегулювання питання щодо амортизації об'єктів основних виробничих засобів підприємства у випадку їх тимчасового не використання, тому що сума їх амортизації впливає на формування фінансового результату діяльності підприємства до оподаткування» [2].

Для вирішення проблемних аспектів обліку основних засобів Буркова Л. А та Зволь В. О.

пропонують «розділяти вилучення з експлуатації основних засобів на період їх ремонту, реконструкції на поточне та довгострокове» [3], для забезпечення обліку таких об'єктів ввести до робочого плану рахунків підприємства субрахунки та затвердити відповідні зміни в наказі про облікову політику.

Проблеми податкового законодавства в контексті віднесення матеріальних активів до складу основних засобів досліджував Занько Б. М. [4]. З метою вдосконалення обліку основних засобів Леонова Ю. О. запропонувала «гармонізувати нормативні акти, що регламентують їх облік, адже без гармонізації бухгалтерського та податкового обліку неможливо уникнути облікових різниць та оптимізувати роботу облікових працівників» [5].

Науковці Максименко І. Я., Зоря О. П. та Березін Є. О. досліджували «основні аспекти визнання основних засобів, формування їх первісної вартості, класифікації та подальших витрат, що виникають у процесі експлуатації в бухгалтерському та податковому обліку» [6].

Максимова А. В. та Бояр Е. М. [7] наголосили на головних аспектах та відмінностях в бухгалтерському та податковому обліку основних засобів в сучасних умовах та надають рекомендації щодо їх гармонізації

Аналіз останніх публікацій науковців дав змогу виявити важливість даної теми та наявність проблем в обліку та оподаткуванні основних засобів на підприємствах, що зумовило актуальність теми дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є виявлення особливостей обліку основних засобів у фінансовому та податковому аспектах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні засоби в різних підсистемах бухгалтер-

ського обліку мають свої особливості. Як правило це проявляється під час нарахування амортизації основних засобів. Відмінності є у визнанні та методах нарахування амортизації.

Розглянемо як визнаються основні засоби у фінансовому обліку.

Згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» - це «матеріальні активи, ... очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [9]. А також, якщо підприємство «отримує в майбутньому економічні вигоди від його

використання та вартість його може бути достовірно визначена» [9].

Доповнює визнання основних засобів у фінансовому обліку і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де активи - це «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [8].

Отже, виходячи із зазначеного узагальнимо критерії фінансового обліку для визначення основних засобів на рис.1

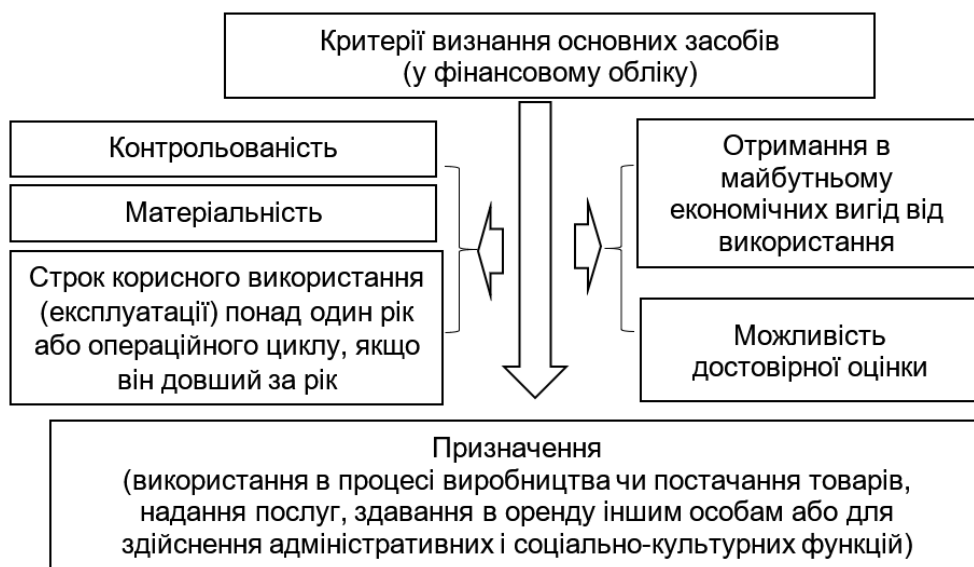


Рис. 1. Критерії визнання основних засобів у фінансовому обліку

Джерело: узагальнено за [8, 9, 11]

Податковий облік має власне визначення терміну «основні засоби», де згідно з ПКУ основними засобами є «матеріальні активи, що призначаються для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 20000 грн та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік» [10].

У податковому обліку визначення основних засобів є більш узагальненим та має свої особливості в порівнянні з фінансовим обліком. Зокрема, це стосується: використання основних засобів тільки у господарській діяльності, вартісної ознаки належності активу до основних засобів та визначеного мінімального строку корисного використання за класифікаційними групами.

Так, відповідно до ст. 14.1.138 ПКУ до основних засобів відносять лише ті матеріальні активи, які використовуються у господарській діяльності, а відповідно невикористані основні засоби, в податковому обліку не визнаються і не амортизуються. В той час як у фінансовому обліку поділу основних засобів на виробничі та невикористані не існує та всі вони амортизуються.

Стосовно облікової одиниці основних засобів, то в ПКУ не вказано – це повинен бути єдиний

комплекс, який використовується в господарській діяльності чи його відокремлена одиниця. Тому, навіть опосередкована участь необоротного активу в господарській діяльності підприємства, на нашу думку, дає право бути визнаним згідно ПКУ.

За вартісним критерієм у податковому обліку основними засобами є матеріальні активи, що перевищують 20000 грн, і є їх первісною вартістю. Необоротні активи, які відповідають всім критеріям основних засобів окрім вартісного є малоцінними необоротними матеріальними активами (далі - МНМА).

Необоротними активами, які є винятками і ніколи не будуть вважатися податковими основними засобами є: невикористані основні засоби; матеріальні активи, вартістю до 20000 грн; земля; незавершені капітальні інвестиції; автомобільні дороги загального користування; бібліотечні і архівні фонди та нематеріальні активи.

Отже, підсумовуючи, відобразимо критерії належності активів до основних засобів, відповідно до Податкового кодексу України, рис 2.

При нарахуванні амортизації основних засобів підприємства можуть використовувати будь-який метод із переліку затверджених НС(П)БО 7

та залежно від очікуваного способу отримання економічних вигід від їх використання. Наразі існує п'ять методів нарахування амортизації ос-

новних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий.

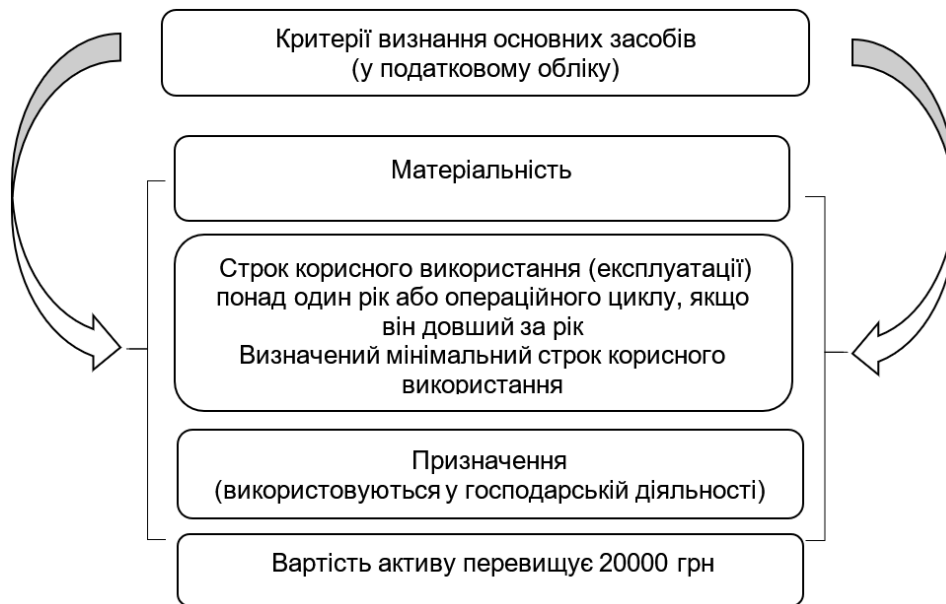


Рис. 2. Податкові аспекти основних засобів

Джерело: узагальнено за [10]

У податковому обліку всі перелічені методи амортизації основних засобів дозволені, згідно зі ст.138.3.1 ПКУ, але все ж є свої особливості. Зокрема, ст.138.3.3 ПКУ визначено мінімально допустимі строки корисного використання (амортизації), які встановлені відповідно до класифікаційних груп основних засобів (згідно з ПКУ, існує 16 груп).

Під час оприбуткування активу (зарахування на баланс) та початку нарахування амортизації на основний засіб, підприємству необхідно визначитись зі строком корисного використання об'єкту і тоді платники податку на прибуток:

- які прийняли рішення про незастосування податкових різниць – користуються строками, що затверджені в наказі про облікову політику підприємства або в наказі про введення в експлуатацію відповідного об'єкту;

- які застосовують податкові різниці, повинні враховувати мінімальні строки згідно з ст. 138.3.3. ПКУ. Для таких підприємств відповідно 43-1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ є можливість скористатися прискореною амортизацією. В таблиці 1 наведено мінімально допустимі та прискорені строки амортизації основних засобів.

Таблиця 1

Мінімально допустимі та прискорені строки амортизації основних засобів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років (ст.138.3.3 ПКУ)	Прискорені строки амортизації основних засобів (п.43-1 підрозділу 4 розділу XX)
Група 3 – передавальні пристрої	10	5
Група 4 – машини та обладнання	5	2
З них ЕОМ та інші, вартість яких перевищує 20000 грн	2	2
Група 5 – транспортні засоби	5	2
Група 9 – інші основні засоби	12	5

Джерело: узагальнено за [10]

Скористатися правом на прискорену амортизацію можуть платники податку на прибуток, але за певних умов – якщо основні засоби:

- придбані в період з 01.01.2020 по 31.12.2030р.;
- застосовуються мінімальні строки незалежно від бухгалтерських строків та даних ст.138.3.3 ПКУ;

- обов'язково нові (невживані);
- введені в експлуатацію в період з 01.01.2020 по 31.12.2030р.;
- використовуються у власній господарській діяльності.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Дослідивши питання особливостей обліку

основних засобів в фінансовому та податковому аспектах можна узагальнити:

- визначення сутності основних засобів у фінансовому обліку є більш ширшим, ніж у податковому.
- виявлені розбіжності створюють труднощі під час оприбуткування основних засобів, нарахування амортизації та розрахунку податку на прибутки;
- для врегулювання виявлених аспектів у фінансовому та податковому обліку, підприємства відображають вартісний показник та строки корисного використання основних засобів у Наказі про облікову політику.

Для гармонізації фінансового та податкового обліку, пропонуємо: визначити вартісний показник основних засобів у НП(С)БО 7 на рівні податкового – перевищує 20000 грн та встановити мінімальні строки корисного використання на рівні податкових.

Затверджені пропозиції в нормативних актах, щодо наближення фінансового та податкового обліку, значно оптимізують бухгалтерську роботу на підприємствах. Питання гармонізації податкового та фінансового обліку є складним та становить перспективу подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Boiko, L. I., & Hromakov, O.I. (2013). Shliakhy udoskonalennia obliku amortyzatsii osnovnykh zasobiv.[Ways of improving the accounting of depreciation of fixed assets]. *Biznes-navihator - Business-navigator*, 1, 161-166. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/bnav_2013_1_31 [in Ukrainian].
2. Bradul, O., Burkova, L., & Shepeliuk, V.(2021). Podatkovi aspekty amortyzatsiinoi polityky pidpriemstva [Tax aspects of the company's depreciation policy]. *Vcheni zapysky Universytetu «KROK» - Scientific notes of «KROC» University*, 3(63), 61–67. DOI: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2021-63-61-67> [in Ukrainian].
3. Burkova, L.A., & Zvol, V. O. (2022). Problemni aspekty obliku osnovnykh zasobiv ta napriamy yikh vyrishennia [Problematic aspects of accounting for fixed assets and directions for their solution]. *Vcheni zapysky KNEU - Scientific notes of KNEU*, 26 (1), 133-140. DOI: 10.33111/vz_kneu.26.22.01.10.068.074 [in Ukrainian].
4. Zanko, B.M. (2018). Vidnesennia materialnykh aktyviv do skladu osnovnykh zasobiv: problemy podatkovoho zakonodavstva [Attribution of tangible assets to the composition of fixed assets: problems of tax legislation]. *Ekonomichnyi visnyk. Serii: finansy, oblik, opodatkovannia - Economic Herald. Series: finance, accounting, taxation*, 2, 45-51. Retrieved from <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/522575.pdf> [in Ukrainian].
5. Leonova, Yu. O. (2017). Osoblyvosti obliku osnovnykh zasobiv v umovakh dii podatkovoho kodeksu Ukrainy [Peculiarities of accounting for fixed assets under the Tax Code of Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky - Global and national economic problems*, 16, 872-876. Retrieved from <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/173.pdf> [in Ukrainian].
6. Maksymenko, I. Ia., Zoria, O.P., & Berezin, O. Ie. (2017). Osoblyvosti vyznachennia osnovnykh zasobiv u protsesi upravlinnia pidpriemstvom: bukhhalterskyi ta podatkovyi aspekty [Peculiarities of determining fixed assets in the process of enterprise management: accounting and tax aspects]. *Ahrosvit – Agroworld*, 19-20, 47-50. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2017_19-20_8 [in Ukrainian].
7. Maksymova, A. V., & Boiar, E. M. (2018). Bukhhalterskyi ta podatkovyi oblik osnovnykh zasobiv v suchasnykh umovakh: holovni aspekty ta vidminnosti [Accounting and tax accounting of fixed assets in modern conditions: main aspects and differences]. *Efektivna ekonomika - Efficient economy*, 2. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6125> [in Ukrainian].
8. Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1. Zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy № 73 vid 07 liut. 2013r. [General requirements for financial reporting: National regulation (standard) of accounting 1. Approved by order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 73 dated February 7. 2013]. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
9. Osnovni zasoby: Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7. Zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy № 92 vid 27 kvit. 2000 r. [Fixed assets: National regulation (standard) of accounting 1. Approved by order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 92 dated April 27. 2000]. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> [in Ukrainian].
10. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Kodeks Ukrainy vid 2 hrud. 2010 roku No 2755-VI [Tax Code of Ukraine: The Code of Ukraine from December 2 2010, No 2755 VI]. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
11. Prokopenko, V. (2022). Komponentnyi oblik OZ: bukhhaltersko-podatkovyi osoblyvosti [Component accounting of OZ: accounting and tax features]. *Praktyka MSFZ - Practice of ISFR*, 10, 19-25. ibuhgalter.net. Retrieved from <https://ibuhgalter.net/material/1398/27478> [in Ukrainian].