

УДК 657.42

*О.П. Пархоменко*  
кандидат економічних наук, доцент,  
Університет економіки та права «КРОК»

*О.Ю. Закревська*  
старший викладач,  
Університет економіки та права «КРОК»

## **Бухгалтерський і податковий облік основних засобів та його гармонізація**

*У статті розглянуто актуальні аспекти обліку основних засобів. Основну увагу приділено дискусійним питанням бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, його гармонізації. Досліджено питання нарахування амортизації різних груп основних засобів.*

**Ключові слова:** основні засоби, бухгалтерський облік, податковий облік, амортизація.

*О.П. Пархоменко*  
кандидат экономических наук, доцент,  
Университет экономики и права «КРОК»

*Е.Ю. Закревская*  
старший преподаватель,  
Университет экономики и права «КРОК»

## **Бухгалтерский и налоговый учет основных средств и его гармонизация**

*В статье рассмотрены актуальные аспекты учета основных средств. Основное внимание уделено дискуссионным вопросам бухгалтерского и налогового учета основных средств, его гармонизации. Исследованы вопросы начисления амортизации разных групп основных средств.*

**Ключевые слова:** основные средства, бухгалтерский учет, налоговый учет, амортизация.

*O.P. Parkhomenko*  
PhD in Economics, Associate Professor,  
“KROK” University

*O.Y. Zakrevska*  
Senior Lecturer, Accounting, Analysis and Audit Department  
“KROK” University

## **Accounting and tax registration of fixed assets and its harmonization**

*Current aspects of the assets accounting are considered in the article. Main attention is paid to the debating issues of accounting and tax registration of the fixed assets, and its harmonization. The problem of the different assets groups' amortization was investigated.*

**Keywords:** assets, accounting, tax registration, amortization.

### ***Постановка проблеми***

Існування суттєвих принципових неузгоджень і розбіжностей у частині фінансового та податкового обліку призвели до внесення змін у чинне законодавство, розроблення та введення в дію Податкового кодексу України, що дало змогу наблизити бухгалтерський і податковий облік. Однак не всі питання було вирішено. Необхідність проведення подальшої гармонізації цих двох систем обліку не викликає сумніву. Актуальними залишаються питання ведення обліку основних засобів, а саме – нарахування амортизації на різні об'єкти їх обліку.

### ***Аналіз останніх досліджень і публікацій***

Науковці та практики проводять дослідження питань удосконалення обліку основних засобів. Зокрема, ці питання висвітлено у працях Ф.Ф. Бутинця [3], С.Ф. Голова [5], В.В. Сопко [9], А.В. Максименко [6], Г.В. Власюка [4], А.П. Панасенко [8], Р.Л. Хом'яка [10] та інших. Однак переважна більшість наукових праць лише розкриває питання бухгалтерського обліку основних засобів або окремі аспекти їх податкового обліку.

### ***Не вирішені раніше частини загальної проблеми***

Низка питань у наукових працях і законодавчо-нормативних документах залишається невирішеною, а саме: наближення податкового обліку до фінансового та нарахування амортизації основних засобів у податковому і бухгалтерському аспектах тощо.

### ***Формулювання цілей статті***

Метою статті є дослідження питань удосконалення законодавчо-нормативної бази податкового та бухгалтерського обліку основних засобів. Для досягнення поставленої мети завданням дослідження є проведення теоретичного узагальнення основних організаційних і методологічних підходів до визнання подальших витрат щодо основних засобів, нарахування амортизації у бухгалтерському та податковому обліку, визначення напрямів їх зближення.

### ***Виклад основного матеріалу дослідження***

Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в Україні на основі введення в дію Податкового кодексу України та редагування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам ринкової економіки та міжнародним стандартам обліку, призвела до деяких змін в обліку основних засобів. На сьогодні методологічні засади бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів регламентуються П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства України від 27 квітня 2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями [2]. Податковий облік основних засобів здійснюється згідно з Податковим кодексом України, затвердженим наказом від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI [1]. Розглянемо зміни, що відбулися в податковому та бухгалтерському обліку основних засобів.

У фінансовому обліку, на відміну від податкового, підприємство самостійно визначає, чи відбувається збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта, і залежно від цього включає відповідні витрати або до витрат звітного періоду, або ж, згідно з п. 14. П(С)БО 7, збільшує первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, будова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта [2].

Водночас, Наказом МФУ «Про затвердження Змін до деяких положень (стан-

дартів) бухгалтерського обліку» від 18 березня 2011 р. № 372 до П(С)БО 7 введено уточнення, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством.

Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. При введенні в дію Податкового кодексу України з 1 квітня 2011 р. передбачено пооб'єктний облік основних засобів у межах 16 груп, визначено мінімально допустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років залежно від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів.

Так, у податковому обліку облік основних засобів здійснюється за такими групами основних засобів:

- група 1 – земельні ділянки (не підлягає амортизації);
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (15 років);
- група 3 – будівлі (20 років), споруди (15 років), передавальні пристрої (10 років);
- група 4 – машини та обладнання (5 років), з них: 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 (крім 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 їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн (2 роки);
- група 5 – транспортні засоби (5 років);
- група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);
- група 7 – тварини (6 років);
- група 8 – багаторічні насадження (10 років);
- група 9 – інші основні засоби (12 років);
- група 10 – бібліотечні фонди (не встановлено);
- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено);
- група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);
- група 13 – природні ресурси (не підлягає амортизації);
- група 14 – інвентарна тара (6 років);
- група 15 – предмети прокату (5 років);
- група 16 – довгострокові біологічні активи (7 років) [1].

Земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації. П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами (виділено 9 груп) основних засобів:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.
3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
4. Машини та обладнання.
5. Транспортні засоби.
6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
7. Тварини.
8. Багаторічні насадження.
9. Інші основні засоби.

Виокремлено також 7 груп інших необоротних матеріальних активів:

1. Бібліотечні фонди.
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
4. Природні ресурси.
5. Інвентарна тара.
6. Предмети прокату.
7. Інші необоротні матеріальні активи [2].

Отже, у бухгалтерському обліку будівлі, споруди та передавальні пристрої обліковуються у складі однієї групи, а в податковому обліку виділяються у складі групи 3 окремі підгрупи для обліку будівель, споруд і передавальних пристроїв із визначенням для кожної з підгруп різного мінімально допустимого строку корисного використання, що, на нашу думку, є доцільним, оскільки будівля експлуатується значно довше, аніж передавальний пристрій.

Крім того, у П(С)БО 7 «Основні засоби» виділено групу «Інші необоротні матеріальні активи», на відміну від податкового, де останньою 16 групою є довгострокові біологічні активи.

На нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби», виділяючи окрему групу «Інші необоротні матеріальні активи», надає ширші можливості підприємству щодо ідентифікації приналежності об'єктів до складу інших необоротних матеріальних активів.

Слід розглянути деякі недоліки нормативної бази бухгалтерського обліку основних засобів. Так, амортизація основних засобів у бухгалтерському обліку починає нараховуватися на об'єкти обліку з наступного місяця після їх введення в експлуатацію. У П(С)БО 7 такої чіткості немає, у п. 29 стандарту зазначено, що «нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання». Однак придатним для корисного використання може бути й обладнання, яке не потребує монтажу та зберігається на складі, а також інші види капітальних інвестицій. Таке визначення може спричинити на практиці формування неправильної думки стосовно того, що по капітальних інвестиціях теж можна нарахувати амортизацію. У зв'язку із зазначеним, передостанній абзац п. 29 П(С)БО 7 треба викласти в такій редакції: «Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію» [8, с. 135].

Також для нарахування амортизації досить важливим є визначення адекватного терміну корисного використання об'єкта, який не впливав би на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності, як це відмічено в Податковому кодексі. Тому вважаємо за доцільне у П(С)БО 7 встановити мінімальну і максимальну межі корисного використання різних видів основних засобів для більшого наближення бухгалтерського обліку до податкового.

Для нарахування амортизації у П(С)БО 7 варто розробити компетентний підхід, який мав би на меті нарахування амортизації на кожну частину об'єкта основних засобів окремо, якщо ці окремі частини об'єкта мають різний термін експлуатації, що впливає на строки їх зношення.

Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів і шляхи їх вирішення зазначені у таблиці.

Щодо розгляду проблемних питань стосовно нарахування амортизації різних видів основних засобів у бухгалтерському обліку слід зауважити, що важливу роль відіграє вибір методу нарахування амортизації. Найбільший вплив на вибір методу нарахування амортизації у практичній діяльності справляють такі фактори:

## Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів

Нормативна база	Проблемне питання	Причина	Шляхи вирішення
П(С)БО 7, пункт 29 [2]	Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для використання	Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу	Встановити необхідність нарахування після місяця, у якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено
П(С)БО 7, пункт 24 [2]	Термін корисного використання об'єктів основних засобів	Заниження терміну корисного використання підприємствами	Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів основних засобів
П(С)БО 7, пункт 24 [2]	Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об'єктів основних засобів, якщо вони мають різний термін використання		Визначити можливість окремо амортизувати суттєві частини об'єкта, термін використання яких відрізняється від терміну використання основного засобу
Податковий кодекс [1]	Група 16 «Довгострокові біологічні активи»	Звуження можливості підприємства щодо ідентифікації приналежності об'єктів до складу інших необоротних матеріальних активів. Відсутність цієї групи	Дати назву групі 16 відповідно до П(С)БО «Інші необоротні матеріальні активи» із включенням до неї довгострокових біологічних активів

Джерело: узагальнено на підставі [1; 2]

- простота (складність) методу та можливість його застосування;
- вплив на собівартість продукції та вартість засобів у звітності;
- кваліфікація працівника, уповноваженого вирішувати це питання;
- наявність корпоративної політики у сфері нарахування зносу [7, с. 387-388].

Не існує єдиної думки щодо найкориснішого або найдоцільнішого з методів. Тому в питанні вибору методу нарахування амортизації пропонуємо виходити з двох позицій :

- 1) принцип обачності;
- 2) очікуваний спосіб отримання економічних вигод від використання об'єктів.

Найбільше принципіві обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, за якого нараховується найбільша сума амортизації в перші роки використання об'єкта. Наступним є метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. За рівномірного випуску продукції показники виробничого методу наближаються до прямолінійного.

Основні засоби умовно можна поділити на 2 типи:

а) безпосередньо зайняті у виробництві, допоміжні та обслуговуючі (рахунки обліку 104, 105, 106);

б) інші основні засоби, які переважно становлять інфраструктуру підприємства (рахунки обліку 102, 103, 107, 108, 109) [5, с. 136].

Стосовно першого типу об'єктів, то для всіх основних засобів, щодо яких є можливість достовірно та з мінімальними витратами визначити обсяг виробленої продукції, застосовується виробничий метод.

Якщо ж визначити фактичну потужність важко або неможливо, то застосовується один із так званих прискорених методів, що сприятиме швидшому поверненню капітальних вкладень.

До другого типу основних засобів зараховано специфічні об'єкти, які можуть не брати безпосередньої участі у виробничому процесі, їх фактичну потужність важко визначити, та вони не становлять питому частину основних засобів на підприємствах (крім сільськогосподарських). До цієї групи пропонуємо застосовувати прямолінійний метод [4, с. 389].

Наступним моментом, який суттєво впливає на величину нарахованої амортизації, є визначення строку корисного використання. Надана свобода в цьому питанні призводить до того, що для однакового об'єкта на різних підприємствах такий строк може суттєво відрізнятись. Дослідження процесу нарахування амортизації в інших країнах свідчить, що прогресивним підходом є законодавчий поділ основних засобів на групи з установленим відповідних строків корисного використання.

Іншим ключовим моментом є визначення ліквідаційної вартості основних засобів. Ліквідаційну вартість доцільно розраховувати лише для об'єктів, що знаходяться на рахунках 103, 104, 105 та мають у своїй структурі суттєву однорідну складову (метал, будівельні конструкції тощо). Для всіх інших пропонуємо встановлювати ліквідаційну вартість у мініальному розмірі 1 грн. – це пояснюється тим, що для розрахунку амортизації методом зменшення залишкової вартості обов'язково потрібна ліквідаційна вартість, більша за нуль [8, с. 408].

### **Висновки**

Чинна процедура обліку основних засобів складна та суперечлива. Недоліки національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку створюють перешкоди для стандартизації та гармонізації обліку. Однак проведений аналіз бухгалтерської та податкової концепції обліку основних засобів дав змогу встановити їх суттєве зближення. Проте залишаються й деякі розбіжності.

Податкове законодавство, на відміну від бухгалтерської концепції, визначає вартісні критерії приналежності об'єкта до основних засобів. У бухгалтерському обліку виділено 16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у податковому – також 16 та визначено мінімально допустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років залежно від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів, проте у складі груп є відмінності: у податковому виділено групу «Довгострокові біологічні активи», яка відсутня у класифікації за П(С)БО 7, а у бухгалтерському є відсутня у податковому обліку група «Інші необоротні матеріальні активи».

У цілому, у бухгалтерській і податковій концепціях нарахування амортизації основних засобів відбулося значне зближення. Однак залишаються питання щодо методів нарахування амортизації та методик їх використання для різних видів основних засобів.

### **Література**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010, 10 грудня 2010 р., № 92, т 1. – С. 9, ст. 3248.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92, зі змінами та доповне-

нями. [Електронний ресурс] // Нормативний документ. Міністерство Фінансів України. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

3. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир, ЖТІ, 2000. – 640 с.

4. *Власюк Г. В.* Шляхи вдосконалення основних засобів / Г. В. Власюк, О. І. Зиміна // Держава та регіони. – 2008. – № 4. – С. 32-36.

5. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов. – К. : Центр навч. літ., 2007. – 522 с.

6. *Максименко А. В.* Проблемні питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – Режим доступу : [www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Foa/2009\\_13/index.html](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html)

7. *Муріна Т. С.* Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві / Т. С. Муріна // Держава та регіони. – 2007. – №6. – С. 387-390.

8. *Панасенко А. П.* Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. – № 3. – С. 407-410.

9. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

10. *Хом'як Р. Л.* Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – 7-ме вид., перероб. і доп. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2009. – 1224 с.

УДК 336.761

**І.М. Ройко**

*аспірант кафедри фінансових ринків,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана*

## **Оцінка впливу параметрів біржового ринку акцій на динаміку індексу Української біржі**

*У статті представлено результати проведеної оцінки впливу внутрішніх параметрів біржового ринку акцій на динаміку індексу Української біржі, побудови економіко-математичних моделей і кореляційних зв'язків параметрів біржового ринку акцій.*

**Ключові слова:** акції, індексний кошик, обсяг товарів, економіко-математична модель, ринкові параметри.

**І.М. Ройко**

*аспірант кафедри фінансових ринків,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана*

## **Оценка влияния параметров биржевого рынка акций на динамику индекса Украинской биржи**

*В статье представлены результаты проведенной оценки влияния внутренних параметров биржевого рынка акций на динамику индекса Украинской биржи, построение экономико-математической модели и корреляционных связей параметров биржевого рынка акций.*

**Ключевые слова:** акции, индексная корзина, объем торгов, экономико-математическая модель, рыночные параметры.