

І.В.Ковальчук, кандидат економічних наук, Український державний університет харчових технологій

Т.В.Косарева, кандидат економічних наук, Інститут аграрної економіки

### **Методологічні підходи до класифікації основних засобів підприємств АПК**

Другий рік підприємства України застосовують в практиці господарювання нові Національні стандарти бухгалтерського обліку, будуючи на їх основі фінансову звітність, формуючи вартість своїх активів, визначаючи результати діяльності. Введення в дію з 01.01.2001 р. Національних стандартів призвело до повного розмежування фінансового і податкового обліку суб'єктів господарювання, додаткового навантаження на економічні підрозділи підприємств. Неузгодженість при розробці Національних стандартів і законів, що регулюють податковий облік, зокрема, закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" призвели до різного тлумачення та наповнення деяких економічних категорій в бухгалтерському та податковому обліках є невиправданим і обтяжливим для підприємств і може призвести до помилок при веденні податкового і бухгалтерського обліку і, як наслідок, накладення штрафних санкцій на підприємства.

Найбільше проблем виникає з необоротними активами підприємства, зокрема, основними фондами. Маємо проблеми, починаючи, з визначення категорії основних фондів, формування їх вартості, амортизації, компенсації витрат на ремонт тощо. Розглянемо ті методичні розбіжності, які мають вирішальне практичне значення для оцінки необоротних активів підприємств, визначення кінцевих результатів господарської діяльності та прибутку для цілей оподаткування. Особливу актуальність проблема має для виробничих підприємств агропромислового комплексу, де зосереджені значні суми необоротних активів.

#### **1. Проблема визначення основних фондів.**

Відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку **основні фонди** – матеріальні активи, які підприємство **утримує з метою їх використання** в процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, передачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, **очікуваний термін корисного використання** (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує рік).

Згідно з податковим обліком **основні виробничі фонди** - матеріальні цінності, які **використовуються** в господарській діяльності підприємства протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів від дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Виникає питання доцільності двох не зовсім схожих в методичному плані формулювань однієї економічної категорії. Зараховуючи актив на баланс підприємства, маємо віднести його до складу основних фондів, якщо очікуваний термін використання більше одного року. Визначаючи ж в податковому обліку вартість основних фондів для цілей амортизації, ми маємо точно знати, що використовувати цей актив будемо один рік і більше. У випадку вимушеного продажу об'єкту основних фондів до закінчення річного терміну його використання, податкова служба у відповідності до закону матиме підставу для накладення штрафних санкцій на підприємство з причини завищення суми валових витрат і, відповідно, зменшення величини прибутку для оподаткування.

## 2. Проблема класифікації основних фондів.

Різні класифікаційні групи застосовуються для обліку основних фондів в бухгалтерському і податковому обліках.

Для цілей бухгалтерського обліку основні фонди класифікуються за наступними групами:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на покращання земель.
3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
4. Машини і устаткування.
5. Транспортні засоби.
6. Інструмент, прилади, інвентар (меблі).
7. Робоча і продуктивна худоба.

8. Багаторічні насадження.

9. Інші основні фонди.

*Для цілей податкового обліку* основні фонди поділяються на виробничі і невиробничі і класифікуються за наступними групами:

1. Будівлі, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої.

2. Автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі; побутові електронні, оптичні і електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації; інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання і приладдя до нього.

3. Будь які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 2.

**Невиробничі основні фонди** - капітальні активи, які не використовуються в господарській діяльності підприємства і в податковому обліку не амортизуються.

3. Проблема визначення вартості, яка амортизується.

В бухгалтерському обліку підлягають амортизації всі основні фонди, крім земельних ділянок. В податковому обліку амортизації підлягають тільки основні виробничі фонди. Таким чином, сума амортизаційних відрахувань на підприємстві за певний період за умов застосування однакових амортизаційних систем тільки з цієї причини вже має бути різною. Зазначений фактор безперечно вплине на величину прибутку бухгалтерського і податкового. За інших рівних умов величина податкового прибутку буде більшою за суму бухгалтерського. Виникає цілком закономірне питання - який з прибутків, розрахований на основі більшої чи меншої амортизації, є реальним об'єктивним оціночним результатом діяльності? Чому суму амортизації, нарахованої по невиробничим основним фондам слід включати до складу поточних витрат підприємства, але на цю величину не можна зменшити суму прибутку для цілей оподаткування?

4. Проблема оцінки основних фондів.

Відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку основні фонди підприємства оцінюються за наступними видами вартості:

1. Повна первісна

2. Залишкова первісна

3. Повна відновна (переоцінена)

4. Залишкова відновна (переоцінена)

5. Ліквідаційна

6. Справедлива.

Серед наведених понять відсутня балансова вартість, яка широко використовується (без відповідного методологічного визначення) в податковому обліку. Представник фінансового підрозділу підприємства, не маючи законодавчого визначення терміну, повинен здогадатися, що під балансовою вартістю в податковому обліку слід розуміти залишкову (первісну або переоцінену вартість), хоча в процесі діяльності підприємства балансова вартість, яка застосовується для податкового обліку, виходячи з методики її розрахунків буде відрізнятися від бухгалтерської залишкової.

Крім того, в бухгалтерському обліку ведеться пооб'єктним облік основних фондів а в податковому – пооб'єктний тільки для першої групи основних фондів, решта – обліковуються однією сумою по групі. Підсумок загальної вартості основних фондів підприємства і вартість, яка амортизується, за умов вибуття певних елементів основних фондів може бути різним.

5. Проблема переоцінки основних фондів.

Згідно з бухгалтерським обліком підприємство переоцінює об'єкт основних фондів у випадку, коли його залишкова вартість значно (більш, ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості. У випадку переоцінки одного об'єкта основних фондів на ту ж саму дату здійснюється переоцінка всіх інших об'єктів групи основних фондів, до якої належить переоцінений об'єкт. Індекс переоцінки визначається як співвідношення справедливої вартості об'єкта і залишкової його вартості.

Сума дооцінки залишкової вартості основних фондів включається до складу додаткового капіталу підприємства, а сума уцінки - до складу поточних витрат.

**Приклад 1.** На 31.12.2001 р. повна первісна вартість вантажного автомобіля становить 30 тис. грн., первісна залишкова вартість – 10 тис. грн., а справедлива вартість на цю саму дату – 15 тис. грн. Вартість автомобілю після проведеної у відповідності до правил бухгалтерського обліку переоцінки визначається в декілька етапів.

1. Перевіряємо як відрізняється залишкова вартість автомобілю від його справедливої вартості на 31.12.2001 р.

$$(10 - 15) / 15 \times 100 = - 33,3\%$$

Так як залишкова вартість автомобіля на 33,3% (більш, ніж на 10%) менша за його справедливу вартість на даний момент часу, підприємство має провести переоцінку.

2. Визначаємо індекс переоцінки вартості автомобіля:

$$15 / 10 = 1,5$$

3. Розраховуємо вартість автомобіля після переоцінки:

а) повна відновна вартість становитиме  $30 \times 1,5 = \mathbf{45}$  тис. грн..

б) залишкова відновна вартість (дорівнює його справедливій вартості) – **15** тис. грн..

Згідно з податковим обліком переоцінка балансової вартості груп основних фондів може здійснюватися щорічно у відповідності з темпами інфляції з відставанням на 10%. Індекс переоцінки в цьому випадку визначається за формулою:

$$K = (I - 10) : 100,$$

де  $I$  – індекс (у відсотках) інфляції року, за результатами якого проводиться переоцінка.

**Приклад 2.** За станом на 01.01.2001 р. балансова вартість першої групи основних фондів підприємства становила 500 тис. грн. Переоцінена вартість першої групи основних фондів на 01.01.2001 р. за умов, що офіційний індекс інфляції за 2000 р. становив 125% визначається наступним чином:

1. Розраховуємо індекс переоцінки:

$$(125 - 10) : 100 = 1,15.$$

2. Визначаємо переоцінену балансову вартість основних фондів першої групи на 01.01.2001 р.:

$$500 \times 1,15 = \mathbf{575} \text{ тис. грн.}$$

Як бачимо, абсолютно різні правила переоцінки основних фондів застосовуються в бухгалтерському та податковому обліках. Переоцінка згідно до вимог Національних стандартів бухгалтерського обліку має за мету визначення реальної вартості основних фондів. Переоцінка згідно з правилами податкового законодавства зовсім не має сенсу.

По-перше, офіційний індекс інфляції, який визначається в Україні, відображає зростання ціни споживчого кошика і, зовсім не характеризує динаміку цін на об'єкти основних фондів, вже не згадуючи про те, що зростання цін на окремі елементи основних фондів може бути різним, а податкове

законодавство пропонує переоцінити всі основні фонди в цілому за одним коефіцієнтом.

По-друге, законодавець пропонує переоцінювати основні фонди, використовуючи офіційний індекс інфляції, зменшений на 10 відсоткових пунктів. Чому на 10? Економічного підґрунтя ця цифра зовсім не має.

По-третє, у разі здійснення переоцінки основних фондів підприємство зобов'язане для податкового обліку визнати капітальний дохід у сумі, що дорівнює різниці між переоціненою вартістю і балансовою вартістю активів до переоцінки. Зазначений капітальний дохід включається до складу валових доходів підприємства кожного кварталу в сумі, яка дорівнює відсотку у розмірі квартальної норми амортизації відповідної групи основних фондів від суми капітального доходу такої групи.

Економічний сенс переоцінки в податковому обліку полягає саме в тому, щоб при зміні економічних умов, які впливають на зростання ціни на об'єкти основних фондів, надати змогу підприємствам, збільшивши суму амортизаційних відрахувань, зменшити величину прибутку для цілей оподаткування. Зберігаючи таким чином свої обігові кошти, підприємство має змогу фінансувати процес відтворення основних фондів.

При застосуванні в податковому обліку прискореного методу амортизації переоцінка основних фондів не дозволена. Виникає питання – якщо переоцінка основних фондів згідно з правилами податкового обліку є економічно недоцільною, то який сенс забороняти здійснювати її за умов застосування системи прискореної амортизації?

#### 6. Проблема амортизації основних фондів.

Маємо зовсім різне тлумачення терміну амортизація.

Згідно з бухгалтерським обліком **амортизація** – систематичне розподілення **вартості основних фондів**, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання.

За економічною сутністю бухгалтерські амортизаційні відрахування - це частина вартості основних фондів, яка щорічно (щомісячно, щоквартально) переноситься на вартість виготовленої продукції (включається до витратної частини ціни). У випадку, коли актив забезпечує отримання економічних вигод на протязі кількох періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу (у вигляді амортизаційних відрахувань) між

відповідними періодами. Сума нарахованої амортизації має бути віднесена до складу поточних витрат підприємства певного періоду.

Згідно з податковим обліком **амортизація** – поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів, на зменшення скоригованого прибутку підприємства у межах норм амортизаційних відрахувань, встановлених податковим законодавством. Сутність податкових амортизаційних відрахувань полягає в тому, що вони є частиною валового доходу підприємства, яка не підлягає оподаткуванню податком на прибуток. Податкові амортизаційні відрахування - частина вартості основних фондів, на яку держава дозволяє щорічно (щомісячно, щоквартально) зменшувати прибуток, що підлягає оподаткуванню. Тобто, амортизаційні відрахування – це є частина грошового потоку підприємства, котра відшкодовує витрати на придбання основних фондів і може бути спрямована на здійснення реальних інвестицій.

Дозвіл з боку держави на звільнення від оподаткування частини валового доходу у вигляді амортизаційних відрахувань має надати можливість суб'єктам підприємницької діяльності повернути витрати на придбання основних виробничих фондів протягом терміну їх експлуатації.

В бухгалтерському обліку амортизуються основні фонди **як активи**, а в податковому обліку амортизації підлягають **витрати** на придбання основних фондів. У випадку, наприклад, безоплатної передачі об'єкта основних фондів на підприємство, з цієї причини вартість основних фондів в бухгалтерському обліку буде збільшена і, відповідно, зросте сума амортизаційних відрахувань. В податковому ж обліку оскільки підприємство не здійснювало витрат на придбання цього об'єкта основних фондів, його вартість не підлягає амортизації.

Моментом початку нарахування амортизації в бухгалтерському обліку є факт введення основних фондів в експлуатацію. В податковому обліку амортизуються витрати на придбання основних фондів, незалежно від того, введені вони в експлуатацію чи ні.

Амортизація нараховується в бухгалтерському обліку тільки під час їх корисного використання. Не здійснюється нарахування амортизації в бухгалтерському обліку під час реконструкції, модернізації, добудови або

консервації основних фондів. В податковому обліку амортизуються витрати на придбання основних фондів, незалежно від того, продуктивно чи ні вони використовуються.

Запропоновані в Національних стандартах бухгалтерського обліку на вибір підприємства системи амортизації – безумовно, крок вперед на шляху надання самостійності підприємствам у виборі засад амортизаційної політики. Але податкова амортизація, яка лишилася без змін, продовжує жорстко регламентувати суми амортизаційних відрахувань, не залишаючи підприємствам можливість маневру з метою поліпшення інвестиційної діяльності та економії власних обігових коштів.

Застосування загальнопоширеної податкової системи, яка дозволена до використання для всіх елементів основних фондів, не стимулює розвиток підприємництва і, зокрема, інвестиційну діяльність. Так, наприклад, 90% витрат на придбання основних фондів, що належать до третьої групи, амортизуються протягом перших 15 років, а процес амортизації решти має відбуватися наступні 45 років. 90 % вартості основних фондів другої групи амортизуються перші 9 років, а решта – наступні 29 років. Звісно, така швидкість амортизації не відповідає темпам морального спрацювання основних фондів та економічній ситуації в країні, не дозволяє протягом ефективного періоду відшкодувати вкладені в підприємницьку діяльність кошти, призводить до економічно не виправданого вилучення обігових коштів підприємств. Крім того, вона не враховує інтенсивність використання основних фондів.

Податкові системи амортизації дозволені для використання і в бухгалтерському обліку. Хоча їх застосування є економічно не доцільним, але все ж таки у підприємств існує спокуса, використовуючи в бухгалтерському і податковому обліках єдину систему амортизації, полегшити собі облікову роботу. На справді ж, оскільки існує значна ймовірність розходження величин вартостей основних фондів в бухгалтерському і податковому обліках, застосовуються різні методики переоцінки основних фондів, застосування єдиної системи амортизації не призведе до отримання однакових сум амортизаційних відрахувань в бухгалтерському і податковому обліках.

7. Проблема компенсації витрат на ремонт основних фондів.

По-різному вирішується і проблема компенсації витрат на ремонт основних фондів в бухгалтерському і податковому обліках.

Згідно з бухгалтерським обліком витрати на підтримання об'єкта основних фондів в робочому стані і отримання очікуваної величини майбутніх економічних вигод від його використання включаються до складу поточних витрат підприємства. Витрати на поліпшення (модернізацію, реконструкцію тощо) об'єкта основних фондів, яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод від його використання, мають бути віднесені на збільшення повної первісної (відновної) вартості основних фондів з подальшою їх амортизацією.

Згідно з податковим обліком витрати підприємства на ремонт, модернізацію або інші поліпшення основних виробничих фондів, які не перевищують 5% від їх балансової вартості на початок звітного року, відносяться до складу валових витрат. Сума перевищення зазначених витрат має бути включена до складу балансової вартості основних фондів з подальшою амортизацією.

**Приклад 3.** Залишкова вартість другої групи основних фондів підприємства за станом на 31.12.2001 р. становила 100 тис. грн. Витрати на проведення ремонту в 2001 році – 15 тис. грн. Процес компенсації витрат на ремонт відображений на рис. 1.

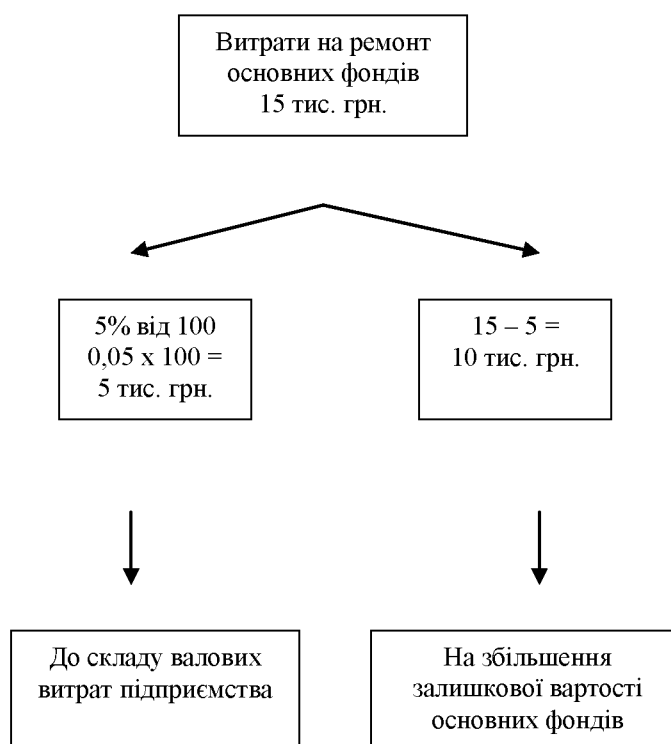


Рис. 1. Схема відшкодування витрат на ремонт основних фондів в податковому обліку

Для розрахунку величини суми витрачених на ремонт коштів, яку дозволено віднести до складу валових витрат підприємства в податковому обліку необхідно перевірити, яку частку від залишкової вартості автомобіля на початок року становлять витрати на проведення ремонту -  $15 : 10 \times 100 = 15,0 \%$ . Так як зазначена сума (15 тис. грн.) більш, ніж на 5% перевищує залишкову вартість основних фондів, то вона на має бути розподілена таким чином:

- 5% від залишкової вартості автомобіля, тобто 5 ( $5 \times 100 : 100$ ) тис. грн. мають бути віднесені до складу валових витрат в 2001 році;
- решту – 10 ( $15 - 5$ ) тис. грн. - потрібно додати до балансової вартості другої групи основних фондів для визначення її величини за станом на початок 2002 року.

Отже, підсумовуючи вищезазначене можна зробити наступні висновки:

1. З метою усунення розбіжностей при визначенні основних фондів доцільно адаптувати їх тлумачення в податковому обліку до вимог щодо цієї економічної категорії, визначеної Національними стандартами бухгалтерського обліку.
2. Впровадити єдину систему класифікації основних фондів для цілей бухгалтерського та податкового обліку.
3. Визначитись з однозначним тлумаченням поняття “балансової вартості” основних фондів.
4. З метою ліквідації розбіжностей в сумах бухгалтерських і податкових амортизаційних відрахувань не нараховувати амортизацію на невиробничі основні фонди в бухгалтерському обліку. *Окремого розгляду потребує проблема розбіжностей в системах амортизації, що дозволені до використання в бухгалтерському та податковому обліках.*
5. Дозволити застосовувати в податковому обліку систему переоцінки основних фондів, що викладена в Національних стандартах бухгалтерського обліку.
6. В податковому обліку відносити всі витрати на ремонт основних фондів до складу валових витрат підприємства або впровадити таку систему компенсації витрат на ремонт, що застосовується в бухгалтерському обліку.

Окремого розгляду потребує проблема розбіжностей в системах амортизації, що дозволені до використання в бухгалтерському та податковому обліках.

Впровадження зазначених пропозицій призведе до створення єдиного методологічного підходу до визначення понять, пов'язаних з основними фондами, спрощення обліку цієї категорії активів підприємства, позбавить бухгалтерів необхідності ведення окремо бухгалтерського та податкового обліку основних фондів, дозволить усунути помилки при визначенні прибутку для цілей оподаткування і запобігти накладенню на підприємства штрафних санкцій.