

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ НЕВИРОБНИЧИХ ЗАСОБІВ (ФОНДІВ)

Розглядаються питання, пов'язані з особливостями обліку невикористаних основних засобів.

Ключові слова: податок, основні засоби, бюджет.

Рассматриваются вопросы, связанные с особенностями учета непроизводственных основных средств.

Ключевые слова: налог, основные средства, бюджет.

The problems associated with special regard to non productive assets.

Key words: tax, fixed assets, budget.

Постановка проблеми. Ведення обліку основних засобів в бухгалтерському обліку відрізняється від ведення обліку основних фондів у податковому обліку визначенням понять «основні засоби» і «основні фонди», їх класифікацією. У податковому обліку основні фонди діляться на групи з єдиною метою – для визначення суми податкової амортизації за кожною групою і віднесення цієї суми амортизації на зменшення скоригованого податку на прибуток підприємства – платника податку на прибуток. Отже, нарахована в податковому обліку амортизація основних фондів має безпосередній вплив на прибуток підприємства, що підлягає оподаткуванню, - вона його зменшує, тому важливе значення в податковому обліку має формування груп основних фондів відповідно до вимог податкового законодавства, щоб не допустити випадків необґрунтованого зниження податку на прибуток підприємства через включення до тієї чи іншої групи основних фондів таких об'єктів основних фондів, як невикористані. Недотримання господарюючими суб'єктами вимог податкового законодавства щодо нарахування амортизації основних фондів призводить до накладання на них органами державної податкової служби України фінансових санкцій, сплата яких негативно впливає на фінансовий стан цих підприємств.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Дослідженням питань, пов'язаних з обліком невикористаних основних фондів, щорічно присвячені публікації спеціалістів на сторінках газет «Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації» та «Все про бухгалтерський облік».

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року №92 (далі – П(С)БО 7), відповідно до якого основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва

або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних або соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Наказом про облікову політику підприємство встановлює, що якщо первісна вартість об'єкта основних засобів за одиницю становить більше однієї тисячі гривень, то такий об'єкт основних засобів враховується на відповідному субрахунку до рахунку 10 «Основні засоби», якщо менше – на відповідному субрахунку до рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». В бухгалтерському обліку на субрахунках до рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» враховуються як виробничі, так і невиробничі основні засоби.

В податковому обліку групування основних фондів у відповідні групи з метою визначення суми амортизації шляхом застосування до балансової вартості відповідної групи основних фондів на початок розрахункового кварталу відповідної норми амортизації ведеться за вимогами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97/ВР (далі – Закон про прибуток). Відповідно до статті 8 «Амортизація» Закону про прибуток під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом. Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 гривень, що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку та використовуються для цілей застосування пункту 5.9 статті 5 «Валові витрати» Закону про прибуток. Таким чином, до складу відповідної групи основних фондів входять тільки ті виробничі об'єкти основних фондів, вартість яких за одиницю перевищує 1000 гривень.

В податковому обліку основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

- група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

- група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

- група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми,

телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення не виробничих фондів в податковому обліку амортизації не підлягають.

Під терміном «невиробничі основні фонди» слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. Відповідно до п.п. 8.1.4 статті 8 «Амортизація» Закону про прибуток до не виробничих фондів відносяться:

- капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підпадають під визначення групи 1 основних фондів;

- капітальні активи, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для забезпечення діяльності не виробничих фондів, що підпадають під визначення групи 1 основних фондів або вилучені з місця ведення господарської діяльності платника податку і передані у безоплатне користування особам, які не є платниками цього податку.

Виходячи з наведеної норми Закону про прибуток до не виробничих основних фондів відносяться: будинки, споруди не виробничого призначення (житлові будинки, гуртожитки, приміщення лікувально-оздоровчого призначення, спортивні споруди, будинки культури тощо), тобто об'єкти групи 1, а також груп 2, 3, 4 основних фондів, розташовані в цих будинках, спорудах, приміщеннях чи використовуються для їх обслуговування (меблі різного призначення, матраци, холодильники, телевізори, кухонні плити, електропечі, мікрохвильові печі, вентилятори і вентиляційні чи витяжні шафи, електроприлади для опалення приміщень тощо).

Якщо в суб'єкта підприємницької діяльності відсутні не виробничі основні фонди групи 1, а використовуються об'єкти (предмети) груп 2, 3 і 4, які знаходяться у виробничих приміщеннях і за призначенням є побутовими (холодильники, телевізори, мікрохвильові печі тощо), то такі об'єкти також за думкою працівників податкової інспекції потрібно відносити до не виробничих.

В бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з придбанням і самостійним виготовленням не виробничих об'єктів основних засобів відображаються за дебетом одного з субрахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» чи 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом відповідних рахунків. Введені в експлуатацію об'єкти основних засобів не виробничого призначення обліковуються на відповідному субрахунку до рахунку 10 «Основні засоби» чи 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Підставою для віднесення не виробничих основних засобів до складу основних засобів є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» типової форми ОЗ-1 (типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів

затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 року №352). Для аналітичного обліку на кожний інвентарний номер об'єкта основних засобів невиробничого призначення відкривається «Інвентарна картка обліку основних засобів» типової форми ОЗ-6. Пооб'єктний облік невиробничих основних засобів ведеться і за місцем їх знаходження, для контролю за цим обліком складається «Інвентарний список основних засобів» типової форми ОЗ-9.

Особливістю при відображенні в бухгалтерському обліку суми витрат, пов'язаних з придбанням об'єктів основних засобів невиробничого призначення є те, що, відповідно до п.п.7.4.4 статті 7 «Порядок обчислення і сплати податку» Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 року №168/97-ВР (далі – Закон про ПДВ), підприємства – платники податку на додану вартість – не мають права на податковий кредит з податку на додану вартість, що сплачений постачальникові при придбанні об'єктів основних засобів, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності підприємства. Суму податку на додану вартість, сплачену постачальникові при купівлі такого об'єкта основних засобів, необхідно відносити на збільшення первісної вартості придбаного об'єкта основних засобів, або компенсувати за рахунок інших витрат операційної діяльності підприємства. Дотримуватись вимог вказаної статті Закону про ПДВ підприємствам – платникам податку на додану вартість - необхідно і при відображенні в обліку витрат, пов'язаних з ремонтом об'єктів основних засобів невиробничого призначення, їх реконструкцією, модернізацією і іншими поліпшеннями, виконаними підрядним способом, а саме: суму податку на додану вартість, вказану підрядником в акті виконаних робіт, необхідно відносити на рахунок обліку витрат іншої операційної діяльності підприємства. Підставою для приймання основних засобів з ремонту, реконструкції, та модернізації та відображення в обліку понесених витрат є «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» типової форми ОЗ-2.

Списання інвентарних об'єктів основних засобів невиробничого призначення підтверджується «Актом на списання автотранспортних засобів» типової форми ОЗ-4 – якщо списуються об'єкти автотранспортних засобів, і «Актом на списання основних засобів» типової форми ОЗ-3 – якщо списуються інші об'єкти основних засобів. При відображенні цих операцій в обліку необхідно виходити з того, що за кожним об'єктом основних засобів невиробничого призначення нараховується амортизація, яка наростаючим підсумком визначається як знос цього об'єкту. На вартість нарахованого зносу за ліквідованим об'єктом дебетується субрахунок 131 «Знос основних засобів» чи 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», на суму залишкової вартості ліквідованого об'єкту дебетується субрахунок 976 «Списання необоротних активів» рахунку 97 «Інші витрати» в кореспонденції з кредитом відповідного субрахунку до рахунку 10 «Основні засоби» чи 11 «Інші

необоротні матеріальні активи». Витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів відображаються за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» рахунку 97 «Інші витрати» і за кредитом відповідних рахунків. На вартість одержаних від розбирання, демонтажу ліквідованого об'єкта основних засобів товарно-матеріальних цінностей за цінами можливого використання чи реалізації дебетується субрахунок 209 «Інші матеріали» рахунку 20 «Виробничі запаси» і кредитується субрахунок 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» рахунку 74 «Інші доходи». Списання об'єктів основних засобів не виробничого призначення у зв'язку з їх вимушеною заміною, якщо винна особа встановлена, здійснюється з врахуванням того, що винна особа відшкодовує підприємству збитки, розмір яких визначається у відповідності з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 року №116.

Відповідно до п. 8.1 статті 8 Закону про прибуток у разі продажу не виробничих фондів до складу валових доходів підприємства – платника податку на прибуток – включаються доходи, отримані (нараховані) від продажу, а до валових витрат - суми витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) таких не виробничих фондів (без нарахування зносу) та їх поліпшенням.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР (із змінами і доповненнями). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: www.rada.gov.ua.

2. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 року №168/97-ВР (із змінами і доповненнями). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: www.rada.gov.ua.

3. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Частина 9. [Текст]. Збірник. – Луганськ: МПП «Футура», 2006. – 672 с.