

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.1

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІСЛЯ 1 СІЧНЯ 2015 РОКУ

© 2015 БРІК С. В., МАРДУС Н. Ю., ФАЛЬЧЕНКО О. О.

УДК 657.1

Брік С. В., Мардус Н. Ю., Фальченко О. О.

Особенности обліку необоротних активів після 1 січня 2015 року

Метою статті є дослідження особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів, які полягають у подальшій гармонізації їх бухгалтерського обліку з податковим, поступово наближаючись до вимог міжнародних стандартів. Для досягнення мети дослідження було визначено шляхи вдосконалення методики нарахування амортизації; визначено оптимальні шляхи переоцінки основних засобів; досліджено основні напрямки обліку реалізації основних засобів; запропоновано шляхи вдосконалення обліку ремонтів основних засобів; надано пропозиції щодо гармонізації обліку основних засобів з міжнародними стандартами. Зазначено, що в результаті застосування нових правил податкового обліку основних засобів після 01 січня 2015 р. підприємствам з річним доходом понад 20 млн грн потрібно розраховувати різниці, пов'язані з різними операціями з основними засобами (зокрема, нарахування амортизації, продаж, переоцінка, а також зменшення (відновлення) корисності основних засобів).

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, бухгалтерський облік, податковий облік, амортизація

Табл.: 2. **Бібл.:** 8.

Мардус Наталія Юріївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Фрунзе, 21, Харків, 61002, Україна)

Email: nat_ua@ukr.net

Брік Світлана Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Фрунзе, 21, Харків, 61002, Україна)

Фальченко Олена Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Фрунзе, 21, Харків, 61002, Україна)

УДК 657.1

UDC 657.1

Брік С. В., Мардус Н. Ю., Фальченко Е. А. Особенности учета необоротных активов после 1 января 2015 года

Целью статьи является исследование особенности нормативно-правового обеспечения учета основных средств, которое заключается в дальнейшей гармонизации бухгалтерского учета с налоговым учетом, постепенно приближаясь к требованиям международных стандартов. Для достижения цели исследования были определены пути совершенствования методики начисления амортизации; определены оптимальные пути переоценки основных средств; исследованы основные направления учета реализации основных средств; предложены пути усовершенствования учета ремонтных основных средств; даны предложения по гармонизации учета основных средств в соответствии с международными стандартами. Отмечено, что в результате применения новых правил налогового учета основных средств после 01 января 2015 г. предприятиям с годовым доходом более 20 млн грн нужно рассчитывать разницы, связанные с различными операциями с основными средствами (в частности, начисления амортизации, продажа, переоценка, а также уменьшение (восстановление) полезности основных средств).

Ключевые слова: необоротные активы, основные средства, бухгалтерский учет, налоговый учет, амортизация

Табл.: 2. **Библ.:** 8.

Мардус Наталья Юрьевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и учета, Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт» (ул. Фрунзе, 21, Харьков, 61002, Украина)

Email: nat_ua@ukr.net

Brik S. V., Mardus N. Yu., Falchenko O. O. Peculiarities of Fixed Assets Accounting after January 1, 2015

The aim of the article is to study the peculiarities of regulatory and legal support of fixed asset accounting, which involves the further harmonization of accounting with tax accounting, gradually approaching the international standards. To achieve the aim of the study the ways to improve the methods of calculating depreciation were identified; optimal ways of revaluation of fixed assets were determined; the basic directions of accounting fixed assets disposal were studied; ways to improve accounting repairs of fixed assets were suggested; proposals for the harmonization of fixed asset accounting in accordance with international standards were presented. It was noted that as a result of the new rules of tax accounting of fixed assets after January 1, 2015 enterprises with annual revenues of more than 20 million USD have to calculate differences on various operations with fixed assets (such as calculating depreciation, sale, revaluation and decrease (recovery) of the fixed assets utility).

Key words: non-current assets, fixed assets, accounting, tax accounting, depreciation

Tabl.: 2. **Bibl.:** 8.

Mardus Nataliia Yu. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Economic Analysis and Accounting, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (vul. Frunze, 21, Kharkiv, 61002, Ukraine)

Email: nat_ua@ukr.net

Brik Svitlana V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Economic Analysis and Accounting, National Technical

Брик Светлана Владимировна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу і учета, Национальний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (ул. Фрунзе, 21, Харків, 61002, Україна)

Фальченко Елена Александровна – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу і учета, Национальний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (ул. Фрунзе, 21, Харків, 61002, Україна)

University «Kharkiv Polytechnic Institute» (vul. Frunze, 21, Kharkiv, 61002, Ukraine)

Falchenko Olena O. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Economic Analysis and Accounting, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (vul. Frunze, 21, Kharkiv, 61002, Ukraine)

Вступ. Інтеграція економіки України у світове співтовариство вимагає реформування й упорядкування обліку в Україні відповідно до міжнародних норм (стандартів), що є доцільним, виходячи з потреб ринкової економіки, з метою забезпечення порівняності обліково-звітних показників українських і зарубіжних господарюючих суб'єктів і структур. Але і нині зберігаються суттєві розбіжності у підходах до складу річної звітності та інформації, що надається у примітках до річних звітів, зокрема до обліку нематеріальних активів.

Постановка проблеми. Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність необоротних активів. Це вимагає постійного контролю за ефективністю використання основних засобів (далі по тексту – ОЗ) для потреб управління виробничою діяльністю. Одним із основних завдань обліку основних засобів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них. Однак інформація, що міститься у фінансовій звітності відносно основних засобів, не завжди є такою через недосконалість вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому. З 1 січня 2015 року законодавство знову змінилося. Ці зміни насамперед стосуються обліку основних засобів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед науковців і практиків ведуться постійні дослідження питань щодо удосконалення обліку основних засобів. Зокрема, ці питання висвітлено у працях Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, О. І. Коблянської, Т. Г. Мельник, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченко, В. Г. Швеця тощо. Але ряд питань у законодавчо-нормативних документах залишились недоопрацьованими, а саме: методика визначення податкових різниць в обліку основних засобів, визначення понять виробничих та невиробничих основних засобів, відображення в обліку переоцінки основних засобів тощо.

Мета дослідження. Метою дослідження є особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів, які полягають у подальшій гармонізації їх бухгалтерського обліку з податковим, поступово наближаючись до вимог міжнародних стандартів. Для досягнення мети дослідження було вирішено такі завдання: досліджено шляхи удосконалення методики нарахування амортизації; визначено оптимальні шляхи переоцінки основних засобів; досліджено основні напрями удосконалення обліку реалізації основних засобів; запропоновано шляхи удосконалення обліку ремонтів основних засобів; надано пропозиції щодо гармонізації обліку основних засобів із міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Починаючи з 1 січня 2015 року згідно з пп. 134.1.1 ПК [1] визначено дві категорії платників податку:

- підприємства з річним доходом не більше 20 млн грн;
- підприємства з річним доходом понад 20 млн грн.

Перша категорія платників податку на прибуток фактично не підпорядковується вимогам розд. III ПК [1]. Адаже об'єктом оподаткування для них є бухгалтерський фінрезультат до оподаткування (рядок 2090 або 2095 форми № 2), відкоригований на податкові збитки минулих років. Для таких платників податків податковий облік відповідає бухгалтерському. Тобто вони можуть не визначати різниці між двома видами обліку (крім збитків за минулі звітні роки), у тому числі різниці, пов'язані з ОЗ, якщо, звісно, не вирішать застосовувати коригування на різниці у добровільному порядку і вести паралельно з бухгалтерським податковий облік ОЗ.

Друга категорія платників керується нормами розд. III ПК [1], а отже, має користуватися визначенням поняття ОЗ, наведеним у пп. 14.1.138 ПК [1], а також вести облік операцій з ОЗ за правилами ст. 138 ПК [1] у редакції після 1 січня 2015 року. Такі підприємства для визначення об'єкта оподаткування повинні розраховувати різниці, у тому числі й за ОЗ. Тому податковий облік ОЗ і різниці, які виникають у зв'язку з ОЗ, стосується лише платників податків із річним доходом, що перевищує 20 млн грн.

У табл. 1 наведено структуру необоротних матеріальних активів із позиції бухгалтерського і податкового обліку [1 – 5].

Скорочення, що використовуються:

- МНМА – малоцінні необоротні матеріальні активи;
- ІН – інвестиційна нерухомість;
- НАУП – необоротний актив, утримуваний для продажу.

Як видно з табл. 1, у ПК [1] не виділено як окремі об'єкти обліку ні ІН, ні НАУП – із позиції податкового обліку вони є ОЗ і не потребують особливого підходу. У ПК не розшифровуються поняття «Малоцінні необоротні матеріальні активи». У подібних випадках пп. 14.1.84 ПК [1] дозволяє використовувати терміни у значеннях, наведених у П(С)БО. Водночас у стандартах бухобліку теж немає окремого визначення МНМА, але з п. 4 П(С)БО 7 [2] випливає, що в бухобліку МНМА підпадає під визначення ОЗ [5].

У податковому обліку МНМА не визнається об'єктом ОЗ, оскільки не вписується у вартісну межу 6000 грн (пп. 14.1.138 ПК) [1]. Разом з цим, МНМА об'єднано в окрему групу ОЗ – 11 (пп. 138.3.3 ПК) [1]. На відміну від звичайних ОЗ, які для цілей податкового обліку розділено на групи, що включають об'єкти певного вигляду, група МНМА формується за вартісною ознакою.

Розрахунок податкової амортизації МНМА як об'єктів ОЗ здійснюється за правилами бухобліку

Таблиця 1

Необоротні матеріальні активи в бухгалтерському і податковому обліку

Об'єкт обліку	Умови, яким має одночасно відповідати актив
<i>Бухгалтерський облік</i>	
Об'єкт ОЗ (у т. ч. невиробничі ОЗ і МНМА) (субрахунки 101 – 112)	1. Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). 2. Актив не має бути ані об'єктом ІН, ані НАУП (п. 3, 4 П(С)БО 7) [2]
Об'єкт ІН (субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість»)	Актив повинен бути земельною ділянкою чи будівлею (спорудою), розташованою на землі: <ul style="list-style-type: none"> ▪ бути власним чи орендованим на умовах фінансової оренди об'єктом нерухомості; ▪ утримуватися з метою отримання орендних платежів та / або збільшення власного капіталу, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, в адміністративних цілях або для продажу у процесі звичайної діяльності(п. 4 П(С)БО 32) [4]
Об'єкт НАУП (субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»)	1. Актив планується продавати, а не використовувати за прямим призначенням. 2. Актив придатний для продажу у справжньому стані. 3. Продаж планується протягом року з дати визнання НАУП і має високу ймовірність (укладено контракт на продаж, є план реалізації або актив пропонується, рекламується для продажу) (п. 1 розд. ІІ П(С)БО 27) [3]. Разом з цим П(С)БО 27 не застосовується до об'єктів ІН, які обліковуються за справедливою вартістю (п. 3.5 П(С)БО 27) [3]
<i>Податковий облік</i>	
Об'єкт ОЗ виробничого призначення	1. Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). 2. Актив має використовуватися в господарській діяльності платника податків. 3. Вартість активу перевищує 2500 грн (пп. 14.1.138 ПК) [1]
Об'єкт ОЗ невиробничого призначення	1. Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). 2. Актив не має використовуватися в господарській діяльності платника податків. 3. Вартість активу має перевищувати 6000 грн (пп. 14.1.138, 138.3.2 ПК) [1]
Об'єкт МНМА	1. Очікуваний строк корисного використання активу з початку експлуатації має перевищувати один рік (або операційний цикл, якщо він більший за рік). 2. Вартість активу не має перевищувати 6000 грн (пп.14.1.138, 138.3.3 ПК) [1]

(пп. 138.3.1 ПК) [1]. Відповідно до п. 27 П(С)БО 7 [2] амортизація МНМА може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % амортизованої вартості, останні 50 % – у місяці їх виключення зі складу активів у зв'язку з невідповідністю критеріям визнання активом (метод «50 % × 50 %»), або в розмірі 100 % вартості об'єкта в першому місяці його використання (метод «100 %»). Саме тому для МНМА в податковому обліку не визначено мінімального строку корисного використання.

Вартісний поріг у бухобліку для визнання необоротного активу малоцінним установлюється підприємством самостійно (п. 5.2 П(С)БО 7) [2]. Для максимального зближення з податковим обліком рекомендуємо встановити поріг на рівні 6000 грн [5].

Щодо невиробничих ОЗ, то треба зазначити, що поділ ОЗ на виробничі та невиробничі має значення для підприємств, на які поширюються норми розд. III ПК і які зобов'язані розраховувати різниці. Інші підприємства згідно з правилами бухобліку не розрізняють ОЗ за господарською ознакою.

Визначення поняття «невиробничі ОЗ» наведено в пп. 138.3.2 ПК [1]: це ОЗ, що не використовуються в господарській діяльності платника податків. Водночас, як випливає з пп. 14.1.138 ПК [1], ОЗ визнаються лише ті

активи, що використовуються в госпдіяльності. Але якщо не звертати уваги на подібні «формальності», то сенс усе ж таки ясний: необоротні матеріальні активи, вартість яких перевищує 6000 грн і які беруть участь у госпдіяльності, є ОЗ (виробничими). Якщо ж такі активи в госпдіяльності не беруть участі, вони вважаються невиробничими ОЗ (пп. 14.1.36 ПК [1]) [5].

Наявність на підприємстві невиробничих ОЗ призводить до виникнення різниці з амортизації. Різниця в сумі бухгалтерської амортизації таких об'єктів ОЗ збільшуватиме фінрезультат до оподаткування згідно з п. 138.1 ПК [1]. А витрати на придбання / самостійне виготовлення на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення невиробничих ОЗ не підлягають податковій амортизації (пп. 138.3.2 ПК) [1]. Разом з цим, у ПК [1] немає заборони на відображення в податковому обліку витрат на утримання та експлуатацію невиробничих об'єктів. Такі витрати не названо й різницями. Виходить, що податковий і бухгалтерський облік таких витрат за невиробничими ОЗ вестиметься однаково. Така наша думка, заснована на нормах ПК.

Розрахунок амортизації ОЗ здійснюється відповідно до П(С)БО і МСФЗ з урахуванням обмежень, установлених пп. 14.1.138, 138.3.2–138.3.4 ПК (пп. 138.3.1 ПК) [1]. Тобто

платник податків, який розраховує різниці та веде разом із бухгалтерським податковий облік ОЗ, при переході на нові правила:

- не повинен, як і до 1 січня 2015 року, включати до складу ОЗ не виробничі ОЗ і нараховувати амортизацію на вартість цих активів, а також на вартість їх ремонтів і поліпшення;
- не повинен застосовувати виробничий метод нарахування амортизації (для цілей податкового обліку його доведеться замінити іншим);
- повинен урахувувати мінімально допустимі строки експлуатації різних груп ОЗ (вони залишилися такими самими, якими були до 1 січня 2015 року). Тобто для ОЗ, що числяться на балансі станом на 1 січня 2015 року, строки залишилися незмінними, а для нових ОЗ установлюються строки експлуатації з урахуванням мінімально допустимих;
- повинен порівнювати строк експлуатації в бухгалтерському і податковому обліку. Якщо виявиться, що строк у бухгалтерському перевищує мінімально допустимий, то для розрахунку податкової амортизації береться бухгалтерський строк. Інакше застосовуються мінімально допустимі строки [5].

Після закінчення звітного періоду платник податків повинен відкоригувати фінрезультат на різниці: сума нарахованої бухгалтерської амортизації збільшить фінрезультат, податкової амортизації – зменшить його (п. 138.1 і 138.2 ПК) [1]. У результаті таких коригувань об'єкт обкладення податком на прибуток буде визначено за участю податкової, а не бухгалтерської амортизації ОЗ. Зазначимо, що якщо бухгалтерська і податкова балансова вартість ОЗ були однаковими, то різниця не виникне.

Як було сказано вище, для цілей податкового обліку об'єкти ІН вважаються повноправними ОЗ. На них у загальному порядку нараховується податкова амортизація незалежно від того, як об'єкт оцінюється на дату балансу в бухгалтерському обліку: за первісною вартістю за мінусом амортизації з урахуванням витрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення або за справедливою вартістю. Отже, сума податкової амортизації ІН зменшує фінрезультат до оподаткування.

Водночас інші різниці, пов'язані з ІН, збільшуватимуть фінрезультат. Якщо ІН оцінюється на дату балансу:

- за первісною вартістю за мінусом амортизації – виникає різниця в сумі бухгалтерської амортизації;
- за справедливою вартістю – виникає різниця в сумі уцінки ІН, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки.

Для витрат на поліпшення і ремонт ОЗ новими нормами ПК жодних спеціальних правил не введено. Тому абсолютно всі платники податків обліковують такі витрати за правилами бухгалтерського обліку. А саме: витрати на ремонт відносять до складу витрат періоду, а витрати на поліпшення (модернізацію, реконструкцію, доопрацювання) капіталізують. Надалі витрати, які збільшили вартість об'єкта, обліковуватимуться як різниці з амортизації.

Серед різниць, що виникають у зв'язку з ОЗ, у п. 138.1 і 138.2 ПК [1] згадуються уцінки та дооцінки об'єктів ОЗ, а також втрати (вигоди) від зменшення (відновлення) корисності. Так, фінрезультат до оподаткування:

- збільшується на суму уцінки та витрат від зменшення корисності, які було віднесено на витрати звітного періоду;
- зменшується на суму дооцінки і вигід від відновлення корисності в межах сум уцінки та витрат від зменшення корисності, раніше віднесених до складу витрат. Сума такої дооцінки та вигід від відновлення корисності в бухгалтерському включається до доходів звітного періоду.

Тобто в підсумку наслідки бухгалтерських переоцінок і витрат (вигід) від зменшення (відновлення) корисності будуть нейтралізовані та не вплинуть на оподатковуваний результат.

Не підлягають переоцінці МНМА, якщо на них нараховується амортизація за методом «50 % x 50 %» або «100 %», а також ІН, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму амортизації з урахуванням витрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення (п. 16 П(С)БО 7 [2], п. 18 П(С)БО 32 [4]). Узагальнено правила їх обліку в табл. 2 (підстава – п. 19, 20, 31, 32 П(С)БО 7[2], а також п. 15, 18 П(С)БО 27 [3]) [2 – 6].

Як видно з табл. 2, різниці не визначаються лише в ситуаціях 3 і 9. В усіх інших випадках проведення переоцінки та зменшення (відновлення) корисності виникнуть різниці, які або збільшують фінрезультат (у ситуаціях 1, 2, 5 – 7), або зменшують його (у ситуаціях 4 і 8). Раніше відповідно до п. 146.21 ПК [1] у редакції до 1 січня 2015 року підприємства мали право в податковому обліку проводити щорічну переоцінку (дооцінку) балансової вартості ОЗ на коефіцієнт індексації. Цей коефіцієнт можна було використовувати і при дооцінці ОЗ в бухгалтерському (п. 16 П(С)БО 7) [2; 5 – 7].

Оскільки в результаті застосування зазначеної перехідної норми бухгалтерська і податкова залишкова вартість об'єкта ОЗ станом на 1 січня 2015 року можуть розрізнятися, що призведе й до подальшої відмінності в сумах бухгалтерської та податкової амортизації. Таким чином, коли підприємство перевищить 20-мільйонний поріг доходу та розраховуватиме амортизацію ОЗ згідно з оновленим п. 138.3 ПК [1].

Висновки. Після 1 січня 2015 року підприємства з річним доходом, що перевищує 20 млн грн паралельно ведуть два обліки (бухгалтерський і податковий), у тому числі й за ОЗ. При обчисленні об'єкта оподаткування їм потрібно розраховувати різниці, пов'язані з різними операціями з ОЗ (зокрема, амортизації, продажі, переоцінка, зменшення (відновлення) корисності ОЗ).

Рекомендовано, для визначення справедливої вартості переоцінюваних ОЗ, слід звертатись до професійних оцінювачів, і якщо переоцінюється один об'єкт, слід зробити переоцінку всіх об'єктів групи ОЗ, до якої належить об'єкт.

Зменшення-відновлення корисності ОЗ у цілях податкового обліку зумовлює скоригувати на цю суму фінрезультат. Загалом, ця ситуація нагадує те, що відбувається з уцінками (дооцінками).

Таблиця 2

Відображення в обліку переоцінки ОЗ

Опис ситуації	Відображення в бухобліку
<i>Уцінка</i>	
Об'єкт уцінюється вперше	Дт 131 – Кт 10 – сума уцінки зносу; Дт 975* – Кт 10 – сума уцінки залишкової вартості
Об'єкт раніше дооцінювався	Дт 131 – Кт 10 – сума уцінки зносу; Дт 411 – Кт 10 – сума уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок; Дт 975* – Кт 10 – сума уцінки залишкової вартості, що перевищує суми попередніх дооцінок
<i>Дооцінка</i>	
Об'єкт дооцінюється вперше	Дт 10 – Кт 131** – сума дооцінки зносу; Дт 10 – Кт 411 – сума дооцінки первісної (переоціненою) вартості
Об'єкт раніше уцінювався	Дт 10 – Кт 131** – сума дооцінки зносу; Дт 10 – Кт 746*** – сума дооцінки залишкової вартості в межах суми попередніх уцінок, які раніше було включено до складу витрат; Дт 10 – Кт 411 – сума перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок
<i>Втрати від зменшення корисності</i>	
Об'єкт раніше не переоцінювався	Дт 972* – Кт 131 – сума втрат від зменшення корисності
Об'єкт раніше переоцінювався: • сума попередніх дооцінок перевищує суму уцінок • сума попередніх уцінок перевищує суму дооцінок	Дт 411 – Кт 131 – сума втрат від зменшення корисності в межах суми попередніх дооцінок; Дт 972* – Кт 131 – сума втрат від зменшення корисності, що перевищує суми попередніх дооцінок Дт 972* – Кт 131 – сума втрат від зменшення корисності
<i>Вигоди від відновлення корисності****</i>	
Об'єкт раніше не переоцінювався	Дт 131 – Кт 742*** – сума вигоди від відновлення корисності в межах втрати корисності, раніше віднесеної на витрати
Об'єкт раніше переоцінювався	Дт 131 – Кт 411 – сума вигоди від відновлення корисності в межах раніше проведеного зменшення суми переоцінки при втраті корисності

* Різниця згідно з п. 138.1 ПК [1].

** При дооцінці об'єкта ОЗ зі 100 % зносом сума зносу не змінюється.

*** Різниця згідно з п. 138.2 ПК [1].

**** У межах вартості, списаної раніше у зв'язку із втратою корисності.

У разі ліквідації або продажу окремого об'єкта ОЗ чи НА, фінрезультат до оподаткування збільшують на суму залишкової вартості такого об'єкта, визначеної відповідно до національних П(С)БО. При цьому такий фінрезультат зменшують на суму залишкової вартості цього ліквідованого або проданого об'єкта, визначеної з урахуванням норм ст. 138 ПКУ [1]. Залишкова вартість відповідно до цілей податкового обліку – різниця між первісною вартістю й сумою розрахованої амортизації відповідно до вимог ПКУ.

До того ж ПКУ трактує безкоштовну передачу ОЗ як операцію з продажу, на відміну від бухгалтерського обліку [8].

При визначенні податкової залишкової вартості, розраховуючи залишкову вартість об'єкта, від первісної вартості (з урахуванням переоцінки) треба віднімати суму нарахованої податкової амортизації. Залишкову вартість за «перехідними» ОЗ потрібно визначати шляхом зменшен-

ня їх «перехідної» балансової вартості на суму податкової амортизації з 01 січня 2015 р.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. П(С)БО 7 «Основні засоби» : затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями.
3. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>
4. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

5. Основні засоби в податковому обліку після 01 січня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uteka.ua/uk/channels_store/publication/Osnovni-zasobi-v-podatkovomu-obliku-pislya-1-sichnya-2015-roku-143

6. Потриваєва Н. В. Нормативно-правові особливості та проблемні аспекти обліку основних засобів / Н. В. Потриваєва // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2015. – Вип. 1. – С. 49 – 57.

7. Правила податкового обліку основних засобів з 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh24.com.ua/pravila-podatkovogo-obliku-osnovnih-zasobiv-z-2015-r/>

8. Зелений О. Придбаємо необоротні активи: бюджетно-бухгалтерський аспект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ007567

REFERENCES

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

[Legal Act of Ukraine] (2000).

[Legal Act of Ukraine]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

[Legal Act of Ukraine]. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

“Osnovni zasoby v podatkovomu obliku pislia 01 sichnia 2015 r.” [Fixed assets in tax accounting after January 1, 2015]. http://uteka.ua/uk/channels_store/publication/Osnovni-zasobi-v-podatkovomu-obliku-pislya-1-sichnya-2015-roku-143

Potryvaieva, N. V. “Normatyvno-pravovi osoblyvosti ta problemni aspekty obliku osnovnykh zasobiv” [Legal characteristics and problematic aspects of fixed assets]. *Visnyk ahrarnoi nauky Prychornomia*, no. 1 (2015): 49-57.

“Pravyla podatkovoho obliku osnovnykh zasobiv z 2015 r.” [Tax accounting rules on fixed assets in 2015]. <http://www.buh24.com.ua/pravila-podatkovogo-obliku-osnovnih-zasobiv-z-2015-r/>

Zelenyi, O. “Prydbavaiemo neoborotni aktyvy: biudzhethno-bukhhalterskyi aspekt” [Acquire fixed assets, budget and accounting aspects]. http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ007567