

М.О. ГАВРИСЬ, асистент, НТУ «ХП», Харків

ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

У статті розглянуті основні проблеми класифікації основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку в Україні. Проаналізовані зміни законодавства за останні 10 років та наслідки цих змін. Запропонована нова вдосконалена універсальна модель класифікації основних засобів, основана на існуючій класифікації, що дозволить в значній мірі оптимізувати їхній облік.

В статье рассмотрены основные проблемы классификации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете в Украине. Проанализированы изменения законодательства за последние 10 лет и последствия этих изменений. Предложена новая усовершенствованная универсальная модель классификации основных средств, основанная на существующей классификации, которая позволит в значительной степени оптимизировать их учет.

The article describes the main problems of the classification of fixed assets in the accounting and tax accounting in Ukraine. The changes in legislation over the past 10 years, and the consequences of these changes are analyzed. A new improved model of the universal classification of fixed assets, based on the existing classification, which will significantly streamline their accounting, is offered.

Впровадження Податкового Кодексу, навіть незважаючи на його спадкоємність по відношенню до застарілого нині податкового законодавства, створило багато проблем для вітчизняних підприємств у перехідний період. Проблеми ці пов'язані як зі значною кількістю нововведень, так і з заплутаністю, а часто і з недостатньою чіткістю та прозорістю формулювань у самому Кодексі. Не стали тут виключенням і норми, що стосуються оподаткування прибутку підприємств, зокрема, амортизації основних засобів у податковому обліку. З часом, листи, пояснення та роз'яснення міністерств, відомств, податкової адміністрації, контрольно-ревізійного управління та інших державних органів частково виправлять ситуацію, з'явиться база прецедентів, буде оновлено та вдосконалено сам Кодекс. Деякі з цих рішень, не будучи офіційно зареєстрованими у Міністерстві юстиції України, викликать певні сумніви у своїй правомірності, інші не дійдуть до своїх адресатів у зв'язку з недостатнім висвітленням у засобах масової інформації. І все ж, як свідчить практика, деякі проблеми так і залишаться в цілому невирішеними.

Однією з таких проблем, яка постає перед бухгалтерами та економістами різних підприємств та організацій, є проблема ідентифікації та класифікації основних засобів. Просто дивовижно, яким чином Міністерство фінансів, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державний комітет статистики, Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації та численні інші державні органи, що мають відношення до цієї проблеми, уперто ігнорують її протягом багатьох років.

Остання відносно вдала спроба класифікувати основні засоби підприємств та організацій України для цілей їхнього обліку та нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку була здійснена у 1997 році. 19 серпня цього року Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації видав Наказ «Щодо затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» [1] (далі – класифікатор), який вступив у дію з 1 січня 1998 року. Цей наказ містить доволі докладну ієрархію актуальної та той час класифікації основних фондів у податковому обліку. Звертаємо увагу, що єдиним доступним на сьогодні класифікатором основних засобів у бухгалтерському обліку є той, що наведений у Положенні (Стандарті) Бухгалтерського Обліку №7 «Основні засоби» [2]. Більш докладного класифікатора за останні 20 років випущено не було, і на сьогодні не передбачається. Тому надалі ми будемо вести мову про класифікацію основних фондів у податковому обліку. Згідно з класифікатором [1], основні фонди були поділені, у порядку ієрархії, за групами, підгрупами, класами та типами. Зауважимо, що сьогодні поняття «основних фондів» практично ліквідоване з українського законодавства, і замінене, як в бухгалтерському, так і у податковому обліку на поняття «основні засоби». Згідно з постановою Кабінету міністрів №1075 від 6 вересня 1996 року [3], що набула чинності з 1 січня 1997 року, у податковому обліку передбачалося 3 групи основних фондів: група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої; група 2 – транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі; меблі, конторське (офісне) обладнання; побутові електро-механічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичного оброблення інформації; група 3 – інші основні фонди, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження. Саме їх склад став основою для класифікатора, який містив нехай далеко не вичерпний, але досить повний перелік об'єктів, які могли бути включені до тієї чи іншої групи основних фондів.

Формально, даний класифікатор є чинним і сьогодні, оскільки він не був відмінений ніяким іншим наказом або постановою, і замість нього не був запроваджений новий класифікатор, що враховував би численні зміни відповідного законодавства, які відбулися з 1998 року. Проте, вже у 2002 році були прийняті зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4], які почали діяти з початку 2003 року і суттєво знизили актуальність класифікатора. Дані зміни передбачали запровадження четвертої групи основних фондів, яка, фактично, була виділена з другої групи шляхом її поділу, а також невеликі доповнення та зміни в складі інших груп. На практиці, класифікатор усе ще міг бути використаний як методичне керівництво для віднесення об'єктів до тієї чи іншої

групи основних фондів, але з формальної точки зору він застарів вже тоді. Значно пізніше, 23 квітня 2010 року, коли, проте, ще діяла норма про 4 групи основних фондів у податковому обліку, а ухвалення податкового кодексу, хоча і значилося у пріоритетах Верховної Ради, але до нього залишалось ще понад сім місяців, застосування класифікатора було частково неформально заборонено Державним Комітетом Статистики. У листі [5] відзначалося, що при заповненні форм державних статистичних спостережень респонденти не повинні застосовувати класифікатор, у тому числі, як орієнтир або рекомендаційний акт. Це було обґрунтовано згаданими вище змінами законодавства, що були впроваджені у 2003 році. Крім того, там зазначено, що розробка нового єдиного класифікатора основних засобів з визначенням індикативних термінів корисного використання (експлуатації) за групами на засіданні Урядового комітету економічного розвитку і з питань європейської інтеграції 04 листопада 2004 року доручено очолити Міністерству економіки України. Як бачимо, за період з 04 листопада 2004 року по 23 квітня 2010 року ця робота виконана не була. Тобто, уряд знає про існування проблеми, і, формально, навіть здійснив кроки для її вирішення, але реальна робота проведена не була. Більше того, на сьогодні вже існує такого органу виконавчої влади, як Міністерство економіки України, фактично, воно було розформоване, а на його базі створене Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, а впровадження наприкінці 2010 року Податкового Кодексу [6] взагалі вимагає створення принципово нового класифікатора основних засобів, що був би єдиним для бухгалтерського та податкового обліку, і базувався на класифікації засобів, наведеній у П(С)БО №7. «Основні засоби» і, фактично, продубльований у Податковому Кодексі України.

Фактично, починаючи з II кв. 2011 року, коли почав діяти розділ III Податкового Кодексу «Податок на прибуток підприємств», а з ним нова структура розподілу основних засобів і методика нарахування амортизації у податковому обліку, класифікатор 1997 року втратив свою актуальність майже повністю. Тепер лише окремі його розділи мають певний сенс. Наприклад, третя група (з шістнадцяти) з підгрупами практично відповідає першій групі (з трьох) зразка 1997 року. Є і інші часткові відповідності, але, тим не менше, необхідність створення нового класифікатора на сьогодні є вже абсолютно очевидною.

Крім іншого, протягом останніх майже півтора десятиліття вже з'явилися такі об'єкти основних засобів, що реально використовуються на багатьох підприємствах, яких просто не існувало в середині 90-х років 20 століття, або ж про їхнє масове практичне застосування укладачі старого класифікатора просто не задумувалися. Наприклад, сьогодні досить широко розповсюджені такі альтернативні джерела генерування енергії, як вітряні та сонячні міні-електростанції. Вже реально працюють на українських підприємствах установ-

ки з отримання біогазу, метанолу та біодизелю, придбані та встановлені ними самостійно, на свій страх і ризик. Крім отримання з відходів сільськогосподарських підприємств, таких, як солома, бадилля, гній, тощо, цінних та екологічно чистих видів палива, на цих підприємствах також виробляють органічні добрива, які так необхідні для збереження родючості українських земель. У всіх розвинутих країнах компаніям, які використовують подібне обладнання, активно і різними способами допомагає держава, стимулюючи їх до застосування енергозберігаючих та альтернативних енергетичних технологій. Одним із способів такої допомоги є дозвіл на прискорену амортизацію таких основних засобів. Є подібні ініціативи і в Україні, наприклад, згідно з пунктом 197.16.1. Податкового Кодексу звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії. Проте, у зв'язку з відсутністю повноцінного класифікатора основних засобів, нетривіальним завданням стає вже доведення державі того, що ввезене обладнання є енергозберігаючим або використовує альтернативні види палива, тощо. Ця ж причина є однією з основних, що ускладнюють процес державного стимулювання оновлення таких фондів.

Також, на підприємствах часто виникають проблеми з класифікацією нового високотехнологічного обладнання для виробничих та невиробничих потреб, і, відповідно, зі встановленням строків його корисного використання. Це можуть бути наукові та дослідницькі прилади та інструменти, медичне обладнання, сучасне виробниче устаткування та верстати з програмним управлінням, діагностичне обладнання для ремонту автомобілів та цифрової техніки, різне моторизований та електричний ручний інструмент, і т.д.

Охопити на 100 відсотків усе різноманіття основних засобів, що використовуються на підприємствах України, звісно, неможливо. Одні види його застарівають морально, інші з'являються в процесі науково-технічного прогресу. Часом з'являються унікальні вироби, що в одиничних екземплярах виготовляються робітниками, інженерами та науковцями-винахідниками окремих підприємств, і не можуть бути віднесені до будь-якої існуючої класифікації. Проте, необхідність створення нового сучасного класифікатора на сьогодні вже не викликає сумнівів ні у економістів та обліковців, ні у представників влади, що відповідають за цей процес.

Ухвалення наприкінці 2010 року Податкового Кодексу, певним чином, одночасно і спростило, і ускладнило процес розробки нового класифікатора основних засобів. Спростило за рахунок того, що загальна класифікація, хоча на

сьогодні вона і є далеко не ідеальною, тепер стала практично однаковою як для бухгалтерського, так і для податкового обліку основних засобів. Можна сказати, що сьогодні існуюча раніше структура, що передбачала наявність у податковому обліку лише чотирьох груп основних фондів, замінена на вже давно присутню в бухгалтерському обліку класифікацію, відображену на десятому та одинадцятому рахунках у плані рахунків бухгалтерського обліку [7]. Претензії до даної класифікації з точки зору податкового обліку містять кілька пунктів. Перш за все, вона містить об'єкти, які взагалі не амортизуються в податковому обліку, такі, як земельні ділянки та природні ресурси (групи 1 та 13, відповідно), згідно з п. 145.1.7. Податкового Кодексу. Крім того, об'єкти груп 10 (бібліотечні фонди) та 11 (малоцінні необоротні матеріальні активи), не амортизуються в більшості випадків, оскільки не відповідають критеріям основних засобів за вартістю. Тим більше, що первісна вартість основних засобів, починаючи з 1 січня 2012 року, повинна складати не менше 2500 грн. Нагадаємо також, що сума податку на додану вартість у первісну вартість не включається. Таким чином, значна частина навіть таких об'єктів, що традиційно відносилися до основних засобів, як стільникові телефони, комп'ютери та ноутбуки, принтери, сканери та інші подібні пристрої, тепер будуть відноситися до малоцінних необоротних активів і амортизуватися не будуть. Також, наприклад, інвентарна тара (група 14), на наш погляд, не заслуговує бути виділеною в окрему групу, а предмети прокату (група 15) можуть містити настільки різноманітні об'єкти, що незрозуміло взагалі, як їх можна віднести до однієї групи з мінімально допустимим строком корисного використання не менше 5 років. Усі зазначені недоліки створюють зайву плутанину ускладнюють і без того непростий процес ідентифікації основних засобів у податковому обліку. Очевидно, що законодавці поспішили, прямо переносячи норми бухгалтерського обліку на податковий. Можливо, треба було спочатку відповідним чином структурувати основні засоби в бухгалтерському обліку, наприклад, винісши на окремий рахунок ті основні засоби, які не підлягають амортизації у податковому обліку, а потім вже переносити ці оптимізовані норми у Податковий Кодекс. Законодавці вирішили інакше, замінивши необгрунтовано просту систему класифікації основних засобів та нематеріальних активів (чотири і одна група, відповідно) необгрунтовано ускладненою (шістнадцять і шість груп, відповідно). Проте, навіть така уніфікація значно спрощує процес класифікації основних засобів, принаймні, тепер не потрібно робити два класифікатори, а достатньо одного, як для бухгалтерського, так і для податкового обліку.

Однак, впровадження з Податковим Кодексом нових правил нарахування амортизації в обов'язковому порядку вимагає від підприємств застосування згаданого вище, так званого, мінімально допустимого строку корисного вико-

ристання для кожного об'єкту основних засобів. Саме він є чи не найбільшою проблемою у процесі адаптації до нових норм та їхнього практичного застосування. Тепер підприємству мало віднести об'єкт основних засобів до однієї із шістнадцяти груп, для нього ще треба визначити строк корисного використання, причому так, щоб він не перевищував норми, встановлені Податковим Кодексом. Саме по собі, це не є критичною проблемою для підприємств, проблеми починаються тоді, коли мінімально допустимі строки корисного використання, закладені законодавством, починають суттєво не співпадати зі строками реальної експлуатації відповідних об'єктів основних засобів, а саме, суттєво їх перевищувати. І така ситуація вже зараз систематично зустрічається на вітчизняних підприємствах, в значній мірі знецінюючи роль амортизації в процесах оновлення основних засобів, тим самим, знижуючи їхні темпи, і, як результат, в цілому зменшуючи конкурентоспроможність української економіки. Однак, маємо зазначити, що на сьогодні доцільно створювати класифікатор основних засобів, який містив би рекомендації щодо мінімально допустимого та нормативного строку корисного використання для різних класів основних засобів.

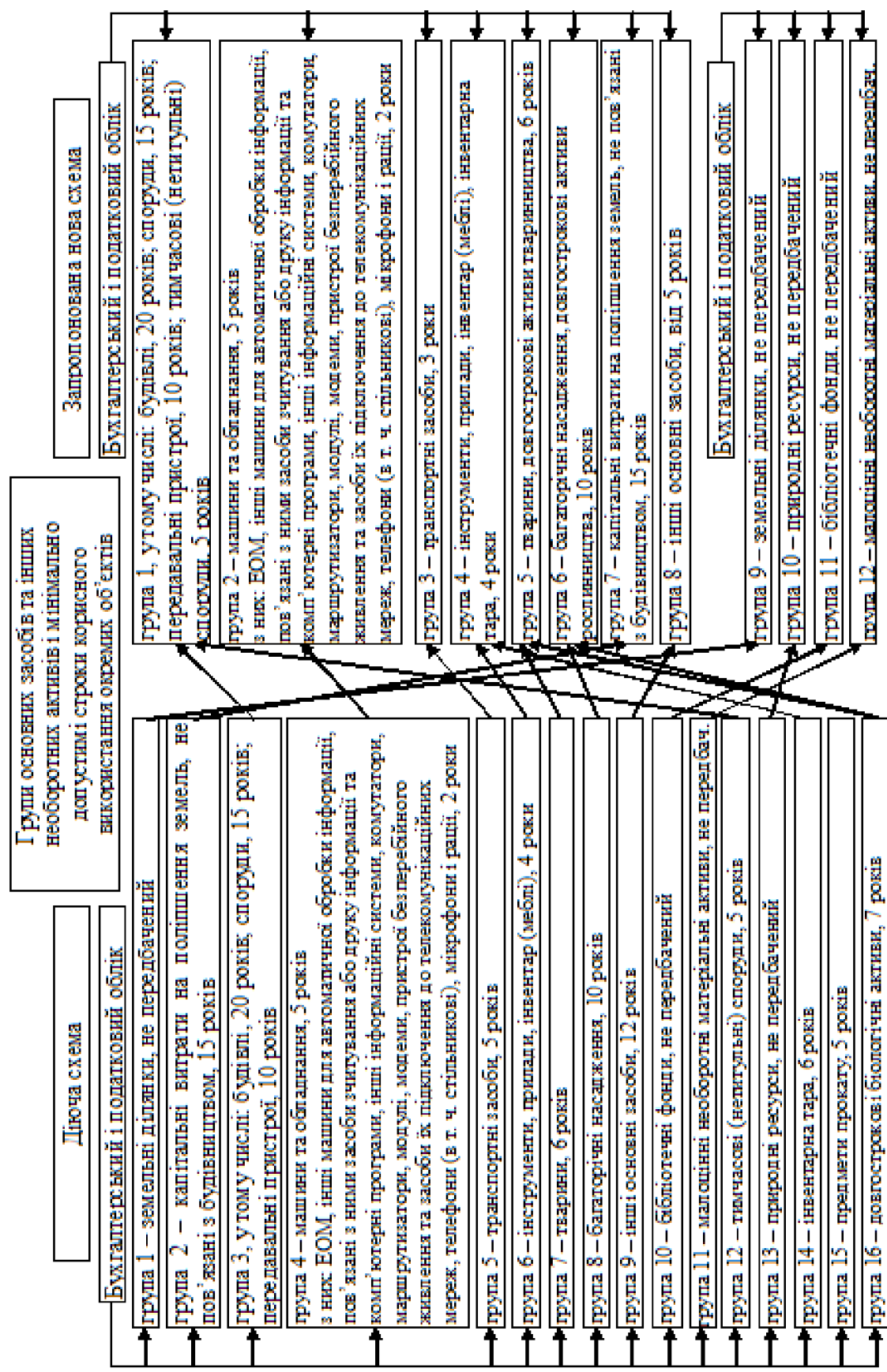


Рис. – Діюча і запропонована нова схема розподілу основних засобів на

вітчизняних підприємств

На основі існуючих українського, німецького та російського класифікаторів, а також на базі нашого досвіду роботи у сфері обліку та аудиту основних засобів підприємств, нами була удосконалена затверджена Податковим Кодексом діюча класифікація основних засобів за групами, а також запропонований новий класифікатор основних засобів, із зазначенням рекомендованих мінімально допустимих строків експлуатації таких засобів. Класифікатор, у зв'язку із його значним обсягом, буде наведено у дисертаційній роботі на тему «Інтенсифікація процесів відтворення основних фондів у промисловості», що у даний час готується до захисту у Національному технічному університеті «Харківський політехнічний інститут», а запропоновану нову схему розподілу основних засобів за групами ми приведемо і у даній статті.

Зважаючи на глобальність реформ, запроваджених Податковим Кодексом з II кв. 2011 року, змін подібного масштабу ми не побачимо в даному розділі законодавства протягом ще, як мінімум, п'яти, а то й десяти років. Тому запропоновані нами зміни, хоч і будуть, часом, суттєвими, проте базуватимуться на існуючих засадах амортизаційної політики, не вимагатимуть радикальних змін у обліковій політиці підприємств, тривалого вивчення та освоєння відповідальним персоналом, принципового оновлення комп'ютерних облікових програм, тощо.

Основним недоліком діючого амортизаційного законодавства ми вважаємо велику кількість груп основних засобів та не оптимальний розподіл різних об'єктів за групами. Вище ми вже відзначили, що склад груп основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку на сьогодні ідентичний. Така система має єдиний беззаперечний плюс – відсутність необхідності існування двох паралельних, і прямо не пов'язаних одна з одною, систем класифікації основних засобів. Однак, теперішня класифікація, прямо скопійована з Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби» і Плану рахунків бухгалтерського обліку, оптимізована для потреб бухгалтерського обліку. Натомість, податковий облік у його сучасному вигляді поділяє основні засоби на виробничі і невиробничі, і вже ця єдина відмінність робить неможливою повну уніфікацію їхнього розподілу у двох видах обліку. Розуміючи недоцільність і неможливість повної заміни існуючої класифікації, ми пропонуємо модернізувати існуючу систему таким чином, щоб вона більш повно задовольняла потреби як бухгалтерського, так і податкового обліку. Схематично діюча і запропонована нова схеми розподілу основних засобів наведені на рисунку.

Пояснимо сутність запропонованих нами реформ. Як бачимо, запропонована нова схема розподілу передбачає в сумі 12 груп основних засобів, замість існуючих сьогодні шістнадцяти. Крім того, групи поділені на 2 блоки: вісім містять основні засоби, що обліковуються одночасно в бухгалтерському і подат-

ковому обліку, чотири – ті, облік яких доцільно вести тільки в бухгалтерському обліку. При цьому, щоб уникнути чергових потрясінь, загальна структура поділу основних засобів збережена, хоча більшість об'єктів тепер попадуть в інші номери груп, ніж раніше. Це зроблено з метою оптимізації та спрощення обліку, очевидно, вести його за восьми групами у податковому обліку зручніше, ніж за шістнадцятьма. Наповнення груп розподілене таким чином, щоб більшість об'єктів попадали в групи з першої по четверту, які в сумі, з урахуванням встановлених законом мінімально допустимих строків корисного використання, містять вісім підгруп, і, фактично, повторюють наповнення чотирьох груп основних фондів, що існували до ухвалення податкового кодексу. Групи, що міститимуть меншу кількість об'єктів, переміщені в середину списку, і складають другу четвірку груп. Відповідно, основні засоби, які не потрібно обліковувати за податковими правилами, переміщені в останні чотири групи, з дев'ятої по дванадцяту. Крім того, для деяких груп основних засобів ми рекомендуємо змінити мінімально допустимі строки корисного використання.

На нашу думку, запропонована схема розподілу основних засобів є більш сучасною, зручною, та придатною для використання, ніж діюча на даний час.

Вона є простішою, оскільки для податкового обліку передбачає лише вісім, замість шістнадцяти, груп основних засобів, причому переважна кількість їх буде віднесена до перших чотирьох груп. Проте, таке спрощення ніяк не позначилося на якості розподілу основних засобів, навпаки, певний перерозподіл їх за групами зробив класифікацію більш логічною. Вкупі з запропонованим нами Класифікатором основних засобів, що містить також мінімальні дозволені строки їхнього корисного використання, нова схема спростить життя як обліковцям підприємств, так і податківцям, причому це не призведе до втрат державного бюджету.

Список літератури. 1. Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації. Наказ №507 від 19.08.97 «Щодо затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів». 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України №92 від 27 квітня 2000 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за №288/4509. 3. Постанова Кабінету Міністрів №1075 від 6 вересня 1996 року «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)». 4. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Ухвалений 24.12.2002 № 349-IV, впроваджений з 22.01.2003. 5. Лист Державного Комітету Статистики України від 23.4.2010 № 03/5-10/400 «Щодо єдиного класифікатора основних засобів». 6. Податковий кодекс України від 2.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, №13-14, №15-16, №17, ст.112, із змінами. 7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за №892/4185.

Надійшла до редколегії 15.03.12