

УДК 657.6:656.2:658.27:336.22

О. П. ПІНЧУК<sup>1\*</sup>, І. Г. НЕДОВА<sup>1</sup>

<sup>1\*</sup>Каф. «Облік, аудит та інтелектуальна власність», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, Дніпропетровськ, Україна, 49010, тел. +38(0562) 33 58 13, ел. пошта elena\_pinchuk@ua.fm

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ З ПОДАТКОВОЇ ТОЧКИ ЗОРУ ПРИ ПЕРЕХІДНИХ ПОЛОЖЕННЯХ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ

**Мета.** Метою статті є розкриття перехідних положень у бухгалтерському та податковому обліку основних засобів на залізничному транспорті в умовах його реформування. **Методика.** Методологічною основою статті є концепції і положення бухгалтерського, податкового обліку, праці провідних вчених та фахівців з проблем гармонізації обліку основних засобів. **Результати.** Запропоновані найбільш доцільні в сучасних економічних умовах шляхи фінансування інвестиційної діяльності залізничного транспорту при переході на його акціонерну форму господарювання. **Наукова новизна.** Стаття присвячена дослідженню особливостей обліку основних засобів на залізничному транспорті в контексті змін бухгалтерського й податкового законодавства в умовах реформування Укрзалізниці. **Практична значимість.** Незважаючи на значне зближення положень бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, нормативно-правове регулювання обліку основних засобів потребує доопрацювання з метою подальшої його гармонізації.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік; податковий облік; облікова політика; основні засоби; залізничний транспорт

### Актуальність теми

Відмінності між бухгалтерським і податковим законодавством є головною проблемою обліку основних засобів. Існуючі розбіжності зумовлені нормативно-правовим регулюванням.

Тобто бухгалтерський облік основних засобів ведеться відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», а податковий до 2011 року регулювався Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». З прийняттям Податкового кодексу України (далі ПКУ) змінилися прийоми та методи податкового обліку. Ці заходи привели до зближення положень податкового й бухгалтерського обліку.

Підприємства України мають вести облік основних засобів з дотриманням перехідних положень.

Ефективність управління діяльністю Укрзалізниці залежить від правильної організації, обґрунтованості й достовірності інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку та звітності. Тому для підприємств залізничного транспорту питання гармонізації обліку є досить ак-

туальним, враховуючи специфіку їх діяльності та ринкові трансформації в галузі.

### Аналіз останніх досліджень

Питаннями обліку основних засобів займалися такі вчені, як: Ю. Д. Чацкіс, Є. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова [1]. Водночас у працях О. М. Гненного, М. С. Стасишена, Ю. М. Цветова проаналізовано особливості обліку основних засобів на залізничному транспорті [2–4]. Дослідження цих авторів та зміни в бухгалтерському й податковому законодавстві доводять актуальність подальшого розгляду даної теми.

### Постановка задачі

Метою статті є розкриття перехідних положень у бухгалтерському та податковому обліку основних засобів на залізничному транспорті в умовах його реформування.

Для досягнення поставленої мети необхідно розв'язати задачу, яка полягає в дослідженні особливостей обліку основних засобів внаслідок змін у правовому регулюванні податкового обліку та реструктуризації Укрзалізниці.

Методологічною основою статті є концепції і положення бухгалтерського, податкового обліку, праці провідних вчених та фахівців з проблем гармонізації обліку основних засобів.

### Виклад основного матеріалу

Для будь-якого підприємства основні засоби є ключовим фактором виробництва продукції (послуг). Ефективність результатів господарської діяльності залежить від раціональності обраної системи обліку. Особливо актуально це для залізничного транспорту, який у своїй господарській діяльності використовує широкую номенклатуру основних засобів. На підприємствах Укрзалізниці до об'єктів основних засобів належать: машини та обладнання, локомотиви, вагони, залізничні колії, тунелі, споруди, мости, лінії СЦБ та зв'язку, інструменти та пристрої та ін.

Сьогодні залізничний транспорт перебуває в процесі реформування, спричиненому невідповідністю стану технічного оснащення та якості транспортних послуг європейським стандартам.

Державна цільова програма реформування залізничного транспорту на 2010–2019 роки серед найбільш актуальних завдань виділяє оновлення основних засобів, знос яких становить майже 75 %.

У вирішенні поставлених задач та прийнятті зважених управлінських рішень важливим є отримання повної та достовірної інформації, яку надає бухгалтерський облік.

Регулювання та облік господарської діяльності підприємства забезпечується пакетом нормативно-правових актів, що є базисом в організації бухгалтерського і податкового обліку.

Значні зміни в правовому регулюванні бухгалтерського і податкового обліку виникли в результаті прийняття Податкового кодексу України, що привело до зближення правил ведення податкового і бухгалтерського обліку. Нововведення в податковому обліку, обліковій політиці Укрзалізниці в основному стосуються обліку основних засобів [5].

Внаслідок реструктуризації Укрзалізниці набувають чинності нові законодавчі акти, зокрема Закон України «Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування», що має певний вплив на організацію бухгалтерського обліку.

Ринкові перетворення на залізничному транспорті та поява нових форм господарських структур актуалізували головне завдання обліку – контроль досягнутих результатів реформування галузі. Для цього бухгалтерський та податковий облік основних засобів залізниць повинен зайняти пріоритетне місце.

Облік основних засобів в Україні регламентується законодавчими й нормативними документами. У бухгалтерському обліку основні засоби регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», для підприємств залізничного транспорту – «Методичними рекомендаціями по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 7» [6, 7].

У податковому обліку після набрання чинності Податкового кодексу України основні засоби обліковуються за новими правилами.

З метою налагодження обліку основних засобів за новими правилами було розроблено ряд перетворень, що визначаються в Розділі XX «Перехідні положення».

Ця стаття містить найбільш вагомі положення стосовно зближення податкового і бухгалтерського обліку основних засобів.

До моменту введення в дію ПКУ в нормативно-правових документах існувала суперечність щодо вживання термінів «основні засоби» та «основні фонди». Сутність проблеми полягала в тому, що в обліковій практиці важко було визначити, як у бухгалтерському обліку з об'єктів основних засобів можна виділити основні фонди, а в податковому обліку – вартість об'єктів, що є в складі основних засобів, але не належать до основних фондів.

З 1 квітня 2011 р. у перехідних положеннях для податкового обліку вже застосовано термін «основні засоби», а не «основні фонди».

Відповідно до п. 14.1.138 розділу 1 ПКУ «основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2 500 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2 500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний

строк використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)». Тобто, згідно з ПКУ, головними критеріями визнання матеріального активу основними засобами є вартість та строк корисного використання (експлуатації).

На підприємствах залізничного транспорту термін «основні засоби» законодавчо закріпився в Обліковій політиці Укрзалізниці [8], у якій також зазначено строк корисного використання основних засобів більше одного року з дати введення в експлуатацію (або операційного циклу, якщо він більше року), та вартість яких перевищує вже не 1 000 грн, а 2 500 грн.

За Обліковою політикою залізничного транспорту після запроваджених змін до суми критерію вартості (понад 2 500 грн) до основних засобів віднесено ті об'єкти, які введено в експлуатацію з 01.01.2012 р.

Ще одним свідченням зближення бухгалтерського і податкового обліку є відповідність витрат, які включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів згідно з П(С)БО 7 та «Методичними рекомендаціями по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 7».

У ПКУ до первісної вартості об'єкта основних засобів включаються такі витрати:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються платнику податку;
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів; – витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Податковий кодекс України передбачає зближення податкового і бухгалтерського обліку в частині групування основних засобів.

Відповідно до чинного законодавства з метою оподаткування було встановлено критерії класифікації основних засобів.

На залізничному транспорті для податкового групування використано пояснення «Методичних рекомендацій по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 7».

Для розподілу за новими податковими групами об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів відповідно до ПКУ у 2011 році підприємствами було виконано інвентаризацію. Як наслідок кількість класифікаційних груп основних засобів у податковому обліку збільшилася до 16 груп (табл. 1).

Із набуттям чинності ПКУ групи податкового та бухгалтерського обліку тепер збігаються. Також за кожною групою закріплено не норми амортизації, а мінімально допустимі строки корисного використання.

Строк корисного використання встановлюється наказом по підприємству. При зарахуванні об'єкта на баланс він може переглядатися у випадках зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта та не може бути меншим, ніж визначено в ПКУ.

При цьому не дається додаткового роз'яснення щодо строків використання об'єктів, які вже перебувають в експлуатації.

Податковий кодекс дозволяє в податковому обліку застосовувати п'ять методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий. При цьому прямолінійний і виробничий методи дозволено застосовувати до всіх груп, а інші три методи амортизації можуть бути використані тільки для певних груп основних засобів.

За новими вимогами амортизація вже не є окремою компонентою прибутку, що підлягає оподаткуванню. Тепер вона включатиметься до собівартості виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) або до інших витрат (залежно від використання об'єкта основних засобів). Амортизація включається у витрати лише після реалізації таких товарів (робіт, послуг) – за датою визнання доходу від їх реалізації.

Амортизація основних засобів проводиться до моменту досягнення залишкової вартості об'єкту рівня його ліквідаційної вартості.

Таблиця 1

**Порівняння податкових і бухгалтерських груп основних засобів та інших необоротних активів**

*Джерело: [5]*

Групи податкового обліку	Групи бухгалтерського обліку	Субрахунки бухгалтерського обліку	МПС, років
Група 1 — земельні ділянки	Земельні ділянки	101	—
Група 2—капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	Капітальні витрати на поліпшення земель	102	15
Група 3— будівлі	Будинки і споруди	103	20
споруди			15
передавальні пристрої			10
Група 4— машини та обладнання	Машина та обладнання	104	5
з них: ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки 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 НА), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення і засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2 500 грн			2
Група 5—транспортні засоби	Транспортні засоби	105	5
Група 6— інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструменти, прилади й інвентар	106	4
Група 7— тварини	Тварини	107	6
Група 8— багаторічні насадження	Багаторічні	108	10
Група 9— інші ОЗ	Інші ОЗ, інші необоротні матеріальні активи	109, 117	12
Група 10—бібліотечні фонди	Бібліотечні фонди	111	—
Група 11—МНМА	МНМА	112	—
Група 12—тимчасові (нетитульні) споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5
Група 13— природні ресурси	Природні ресурси	114	—
Група 14— інвентарна тара	Інвентарна тара	115	6
Група 15— предмети прокату	Предмети прокату	116	5
Група 16—довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи	16	7

Таким чином, згідно з ПКУ та «Методичними рекомендаціями по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 7» відбулося зближення положень бухгалтерського і податкового обліку щодо методів нарахування амортизації. Податковий метод нарахування амортизації в ПКУ вже відсутній.

Слід зазначити, що у перехідних положеннях вперше в податковому обліку зазначено термін ліквідаційна вартість, однак його визначення не наведено.

Що стосується факторів, які враховуються для визначення строку корисного використання об'єктів основних засобів залізничного транспорту, то в ПКУ та в п. 24 «Методичних рекомендацій по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 7» (із змінами і доповненнями) вони ідентичні. До таких факторів відносять: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Відповідно до перехідних положень ПКУ внесено зміни до Облікової політики Укрзалізниці щодо питань проведення інвентаризації, методів амортизації, вартості, що амортизується. Відповідно до наказу Укрзалізниці щорічно здійснюється інвентаризація вантажних вагонів для виявлення фактичної їх кількості.

Відповідно до «Инструкции по проведению натурной номерной переписи вагонов грузового парка» та «Инструктивных указаний по подготовке, заполнению и кодированию списка грузовых вагонов при проведении общесетевой переписи» оформлюються інвентаризація вантажних вагонів та її результати [4].

Після набуття чинності ПКУ амортизація на вантажні вагони відображається в бухгалтерському обліку тих підприємств залізничного транспорту, на балансі яких враховуються ці вагони.

Відповідно до ПКУ в податковому обліку витрат на проведення ремонтів основних засобів замість збільшення майбутніх економічних вигід застосовується кількісний критерій, а саме вкладається в 10 % ліміту чи перевищують 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок року.

Витрати на поточні чи капітальні ремонти та на поліпшення основних засобів у розмірі, що не перевищує 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп амортизованих основних засобів на початок року, відносять до витрат періоду. А витрати понад 10 % повинні амортизувати.

Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів) нараховується із застосуванням прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів нараховується в перший місяць використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

Слід зазначити, що ПКУ залишив суттєву відмінність між бухгалтерським та податковим обліком – це підхід до визначення об'єкта амортизації. Відповідно до П(С)О 7 об'єктом амортизації є вартість, що амортизується, а в ПКУ поняття вартості, яка амортизується, не використовується, проте з метою оподаткування амортизації підлягають витрати на виготовлення, придбання та поліпшення необоротних активів. Тобто не всі бухгалтерські витрати є податковими [4].

Таким чином, питання обліку основних засобів з урахуванням перехідного стану на залізничному транспорті є досить широким і потребує більш детальних досліджень стосовно покращення організації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

## Висновки

Стаття присвячена дослідженню особливостей обліку основних засобів підприємств залізничного транспорту з урахуванням змін податкового законодавства в умовах перехідного стану.

Виконаний аналіз свідчить про суттєве зближення положень бухгалтерського та податкового обліку основних засобів підприємств, у тому числі й Укрзалізниці. Однак є питання, які потребують додаткових досліджень:

1) в ПКУ не надано визначення терміну «ліквідційна вартість» і способів обчислення його вартісного рівня;

2) не визначено строків корисного використання об'єктів основних засобів, які перебувають в експлуатації.

Таким чином, незважаючи на значне зближення положень бухгалтерського і податкового обліку основних засобів, нормативно-правове регулювання обліку основних засобів потребує доопрацювання з метою подальшої його гармонізації.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ю. Д. Чацькіс, Є. С. Гейєр, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 564 с.
2. Гненний О. М. Методи оцінки майна та майнових прав в Україні : монографія / О. М. Гненний. – Д. : Вид-во Маковецький, 2012. – 264 с.
3. Стасишен М. С. Проблеми постановки бухгалтерського обліку при структурних перетвореннях в управлінні Укрзалізницею / М. С. Стасишен, Ю. Труханов // Зб. наук. пр. ДЕУТ. Сер. «Економіка і управління». – 2012. – Вип. 20. – С. 213–227.
4. Цветов Ю. М. Концептуальні підходи до обліку основних засобів в умовах реформування залізничного транспорту / Ю. М. Цветов, Г. Поберезська // Зб. наук. пр. ДЕУТ. Сер. «Економіка і управління». – 2012. – Вип. 20. – С. 239–249.
5. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою 02.12.2010 р.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби (із змінами і доповненнями)», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
7. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджені наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 254-Ц (із змінами і доповненнями).
8. Облікова політика Державної адміністрації залізничного транспорту України (зі змінами, внесеними наказом Укрзалізниці від 30.12.2008 р. № 572-Ц від 11.06.2009 № 344-Ц та від 11.10.2010).

Е. П. ПИНЧУК<sup>1\*</sup>, І. Г. НЕДОВА<sup>1</sup>

<sup>1\*</sup>Каф. «Учет, аудит и интеллектуальная собственность», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, Днепропетровск, Украина, 49010, тел. +38(0562) 33 58 13, эл. почта elena\_pinchuk@ua.fm

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С НАЛОГОВОЙ ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ПРИ ПЕРЕХОДНЫХ ПОЛОЖЕНИЯХ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

**Цель.** Целью статьи является раскрытие переходных положений в бухгалтерском и налоговом учете основных средств на железнодорожном транспорте в условиях его реформирования. **Методика.** Методологической основой статьи являются концепции и положения бухгалтерского, налогового учета, труды ведущих ученых и специалистов по проблемам гармонизации учета основных средств. **Результаты.** Предложены наиболее целесообразные в современных экономических условиях пути финансирования инвестиционной деятельности железнодорожного транспорта при переходе на его акционерную форму хозяйствования. **Научная новизна.** Статья посвящена исследованию особенностей учета основных средств на железнодорожном транспорте в контексте изменений бухгалтерского и налогового законодательства в условиях реформирования Укрзалізниці. **Практическая значимость.** Несмотря на значительное сближение положений бухгалтерского и налогового учета основных средств, нормативно-правовое регулирование учета основных средств требует доработки с целью дальнейшей его гармонизации.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет; налоговый учет; учетная политика; основные средства; железнодорожный транспорт

O. P. PINCHUK<sup>1\*</sup>, I. GH. NEDOVA<sup>1</sup>

<sup>1\*</sup>Dep. «Accounting, Auditing and Intellectual Property », Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, Lazaryan St., 2, Dnipropetrovsk, Ukraine, 49010, tel. +38 (093) 934 18 03, e-mail elena\_pinchuk@ua.fm

## ACCOUNT FEATURES OF FIXED ASSETS FROM THE TAX POINT OF VIEW DURING TRANSITION ON THE RAILWAY TRANSPORT

**Purpose.** The aim of the article is to reveal the transitional provisions in accounting and tax accounting of fixed assets of the railways in terms of reformin. **Methods.** Methodological basis for cal articles are concepts and provisions of accounting, tax accounting, the writings of leading scientists and experts on the harmonization of accounting of fixed assets. **Results.** Offered the most appropriate in the current economic conditions, ways of financing investment activity of rail transport in the transition to its joint-stock form of management. **Scientific novelty.** The article investigates the features of fixed assets of the railways in the context of changes in accounting and tax legislation in terms of reforming the Ukrainian Railways. **The practical significance.** Despite the considerable convergence of the provisions of the accounting and tax accounting of fixed assets, the legal regulation of fixed assets needs to be improved in order to further harmonize it.

The article investigates the account features of fixed assets on rail transport within the context of changes in accounting and tax legislation in the conditions of Ukrzaliznytsia reforming.

*Keywords:* accounting; fiscal accounting; accounting policy; fixed assets; rail transport

Надійшла до редколегії 11.11.2013.

Рекомендована до друку к.е.н., доц. Приваловою Л. В. 10.12.2013.