

УДК 657:368.914

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗБОРУ НА ОБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ ПРИ ПРИДБАННІ НЕРУХОМОГО МАЙНА

Пахомова І.Г., к.е.н.

Загорська О. О.

Запорізький національний технічний університет

В статті досліджено вплив сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна на відповідність бухгалтерського і податкового обліку. Визначено напрямок вдосконалення податкового обліку операцій з нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна.

Ключові слова: об'єкт нерухомого майна, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, об'єкт нарахування збору, первісна вартість активу, балансова вартість групи основних фондів.

The article below deals with rising of taxes and its influence on the state pension insurance while buying a property and its correspondence with accounting and tax calculation. The direction of tax accounting operation improvement is determined on extracharge for compulsory state pension insurance while buying a property.

Key words: the object of property, rising of taxes on the state pension insurance, the object of accounting and tax calculation, the initial value of asset, the balance of group asset.

Актуальність проблеми. Підприємства, здійснюючи господарську діяльність на території України, відповідно до Законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [4], “Про оподаткування прибутку підприємств” [6], зобов'язані вести бухгалтерський та податковий облік господарських операцій. Розбіжності в підходах бухгалтерського та податкового обліку до визначення доходів та витрат призводять до виникнення різниць між податковим та бухгалтерським прибутком. Причин, які викликають такі розбіжності, багато. Однією з причин невідповідності бухгалтерського і податкового прибутку є різні підходи у бухгалтерському та податковому законодавстві до формування капітальних витрат і витрат періоду, зокрема, це відображення в обліку додаткових витрат, пов'язаних з придбанням нерухомого майна, а саме збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомості.

Аналіз останніх наукових досліджень Вирішенню проблем розбіжностей визначення бухгалтерського та податкового прибутку тривалий час приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики, як Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Проте дотепер цілий ряд питань залишаються недостатньо вивченими, і зокрема питання бухгалтерського та податкового обліку збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна

Мета роботи. На підставі законодавчих актів виявити невідповідність бухгалтерського та податкового обліку збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна, визначити напрямок вдосконалення податкового обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. У відповідності до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»[5], підприємства, установи та організації, незалежно від форм власності, крім державних, при придбанні нерухомого майна зобов'язані сплачувати збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Нерухомим майном визнається жилий будинок або його частина, квартира, гараж, інша постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, який підпадає під визначення першої групи основних фондів, згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”[6].

Під терміном “основні фонди”, відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”[6], слід розуміти матеріальні цінності, призначені для використання у господарській діяльності платника податку на протязі періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом. Першу групу основних фондів становлять будівлі, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки і їх частини. Отже, визначення нерухомого майна та першої групи основних фондів майже повністю співпадають у законодавчих джерелах [5,6].

Підприємства при придбанні об'єкту нерухомості сплачують збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 1 відсотка від об'єкта нарахування. Об'єктом нарахування збору при здійсненні господарських операцій з придбання нерухомого майна є вартість такого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу об'єкту нерухомого майна.

Нарахування і сплата збору на обов'язкове пенсійне страхування при придбанні нерухомості спричиняє додаткові розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком, значно ускладнює облікові процедури, робить облік більш трудомістким і витратним для підприємства. Така розбіжність створюється неврегульованістю бухгалтерського і податкового законодавства. Так, в бухгалтерському обліку нарахування збору на обов'язкове пенсійне страхування при придбанні нерухомості не є витратами звітного періоду. Відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби”[3], реєстраційні збори, державне мито і аналогічні платежі, які здійснюються підприємством у зв'язку з придбанням (отриманням) права на об'єкт основних засобів формують, разом із визначеними в П(С)БО витратами, первісну вартість об'єкта основних засобів. Тобто в бухгалтерському обліку такі витрати капіталізуються.

Нотаріальне посвідчення або реєстрація на біржі договорів купівлі-продажу нерухомого майна здійснюється тільки за наявності документального підтвердження сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна[1].

Саме тому збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна є платежем, який здійснюється підприємством у зв'язку з придбанням (отриманням) права на об'єкт основних засобів і включається у формування первісної вартості основних засобів, складовою яких є нерухоме майно - будівлі, споруди, передавальні пристрої.

Відображення і накопичення витрат на придбання нерухомого майна в бухгалтерському обліку здійснюється на активному субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», при введення об'єкта нерухомого майна в експлуатацію накопичені витрати на придбання

(виготовлення) об'єкту нерухомого майна обліковуються на субрахунок 103 "Будівлі та споруди" [2].

Отже, в бухгалтерському обліку збір на обов'язкове державне пенсійне страхування нарахований і сплачений при придбанні нерухомого майна формує первісну вартість активу, використання якого в майбутньому приведе до отримання економічних вигід на протязі періоду, який є строком корисного використання. Таким чином, витрати понесені на сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування у складі первісної вартості активу підлягають амортизації, тобто поступовому перенесенню на собівартість виготовленої продукції, адміністративні витрати тощо.

Податковий облік витрат на придбання нерухомості (основних фондів) регулюється Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" [6], згідно якого витрати на придбання основних фондів формують балансову вартість відповідної групи основних фондів, яка збільшується на суму вартості придбання основних фондів, транспортні, страхові та інші витрати, які було понесено у зв'язку з таким придбанням, без урахування ПДВ, якщо платник податку на прибуток є платником ПДВ.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування нарахований і сплачений при придбанні нерухомого майна у податковому обліку включається до складу валових витрат та не підлягає амортизації, відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [6], згідно п.5.2.5 ст.5 якого до складу валових витрат включаються, зокрема, суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України "Про систему оподаткування", крім тих, що прямо не визначені у переліку податків, зборів (обов'язкових платежів), визначених зазначеним Законом. При цьому статтею 14 Закону України "Про систему оподаткування" [7] визначено, що до загальнодержавних податків і зборів належить, зокрема, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Таким чином, особливість податкового обліку збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна полягає в

тому, що витрати на сплату такого збору є валовими витратами підприємства, які зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Сума сплаченого пенсійного збору відображається в рядку 4.6.15 Додатка Р1 до Декларації по податку на прибуток підприємства.

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу нерухомого майна	4.6.15	
---	--------	--

Розглянемо особливості відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з придбання основних засобів:

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік		
		Дт	Кт	Сума	ВД	ВВ	БВ
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Здійснена передплата за об'єкт нерухомості, згідно договору купівлі-продажу	371	311	6000 0	-	-	-
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	1000 0	-	-	-
3.	Підписано акт прийому-передачі об'єкту нерухомого майна	152	631	5000 0	-	-	-
4.	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631	1000 0	-	-	-
5.	Здійснено взаємозалік заборгованостей з придбання нерухомості	631	371	6000 0	-	-	-
6.	Оплачено послуги БТІ, реєстраційні збори тощо.	371	311	1200	-	-	-
7.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200	-	-	-
8.	Віднесено на первісну вартість послуги БТІ, реєстраційні збори тощо	152	685	1000	-	-	-
9.	Закрито розрахунки з ПДВ	644	685	200	-	-	-
10.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	371	1200	-	-	-
11.	Нараховано і сплачено збір на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомості (60000 x 1%) = 600 грн.	152 651	651 311	600 600	-	600	-
12.	Введено в експлуатацію об'єкт нерухомості	103	152	5160 0	-	-	51000

ВД - валові доходи, ВВ - валові витрати, БВ – балансова вартість групи основних фондів

В податковому обліку введення об'єкту нерухомості в експлуатацію приводить до збільшення балансової вартості першої групи основних засобів,

значить балансова вартість першої групи основних фондів має збільшитись на 51000 грн.

З наведеного прикладу безумовними є розбіжності бухгалтерського та податкового обліку. Нарахований та сплачений збір до пенсійного фонду з вартості придбаного нерухомого майна суттєво впливає на остаточні фінансові результати діяльності підприємства. Віднесення до валових витрат всієї суми пенсійного збору у подальшому приводить до виникнення часових податкових різниць у бухгалтерському обліку, причиною виникнення яких є неоднакова величина вартості основних засобів за даними бухгалтерського обліку та основних фондів в податковому обліку.

Для вирішення проблеми невідповідності даних бухгалтерського та податкового обліку доцільно збір на обов'язкове пенсійне страхування при придбанні об'єктів нерухомості в податковому обліку відображати в складі балансової вартості придбаних основних фондів із подальшим нарахуванням амортизації.

Висновки. Проведене дослідження бухгалтерського та податкового обліку збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна дозволило визначити напрямки вдосконалення податкового обліку, шляхом віднесення суми вищезазначеного збору на збільшення балансової вартості групи основних фондів в податковому обліку з наступним нарахуванням амортизації. Як результат, зникає невідповідність бухгалтерського та податкового обліку. Всі понесені витрати, що пов'язані з придбанням нерухомого майна, враховуються в первісну вартість основних засобів в бухгалтерському обліку та в балансову вартість основних фондів в податковому обліку. Спрощується визначення дійсного, не викривленого фінансового результату діяльності підприємства за звітний період, що є важливим для адміністрації та засновників, які приймають управлінські рішення щодо діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Інструкція про порядок нарахування та сплати страхувальниками і застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в Пенсійний фонд України: Постанова Правління Пенсійного фонду України від 19 грудня 2003 року № 21-1//<http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 // <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 //<http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV// <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР // <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР. В редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР //<http://www.zakon.rada.gov.ua>.