

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

*Розглянуто проблеми нарахування амортизації у бухгалтерському обліку і відповідно до податкового законодавства*

**Постановка проблеми.** Реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні шляхом введення в липні 2000 року національних стандартів зумовило істотні зміни в обліку основних засобів та інших необоротних активів. Незважаючи на подальші етапи реформування, питання організації і ведення обліку амортизації основних засобів та нематеріальних активів ще не до кінця врегульовані законодавством. Після прийняття закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” і набуттям чинності П(С)БО 7 “Основні засоби” унеможливується використання податкової амортизації для цілей бухгалтерського обліку, а всі необхідні показники для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток визначаються підприємствами розрахунково, поза системою бухгалтерського обліку.

Сучасне законодавство регулює питання нарахування та обліку амортизації основних засобів, але поряд з цим містить суттєві недоліки, що проявляються в неузгодженості різних актів, законів, нормативів, які продиктовані, в першу чергу, існуючими відмінностями у відображенні амортизації активів у податковому та фінансовому обліку. Враховуючи те, що на сьогодні центральним податковим органом держави не рекомендовано єдиного порядку нарахування та обліку податкової амортизації необоротних активів, ця проблема для підприємств є надзвичайно актуальною. Вони змушені самостійно розробляти та запроваджувати власні методики, які з різних причин (неналежний рівень кваліфікації працівників, відсутність комп’ютерної техніки та належного програмного забезпечення, часті зміни

податкового законодавства тощо) у багатьох випадках є недосконалими, і, як наслідок, у процесі перевірок податкові органи виявляють помилки і застосовують до підприємств економічні санкції за невиконання вимог податкового законодавства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням проблем обліку амортизації, зокрема, вирішенням питань узгодженості нормативних документів та положень різних актів, займається велика кількість вчених. Серед них А. Аракелян, В. Бабич, О. Бородкін, А. Герасимович, М. Дем’яненко, Я. Кваша, Г. Кірейцев, Ю. Литвин, Ю. Осадчий, В.СМ. А. Первухін, К. Петросян, Я. Соколов, А. Степанков, В. Швець. Проте, не врахованим залишається той факт, що розмежування амортизації на податкову та бухгалтерську, по-суті, є штучним. Реформування принципів оподаткування прибутку призвело до того, що амортизація стала, в першу чергу, елементом розрахунку податку на прибуток, в той час як основна її функція – розподіл вартості об’єкта, що амортизується, за звітними періодами – відійшла на другий план.

**Метою дослідження** є аналіз чинного податкового і облікового законодавства в частині нарахування амортизації для розробки пропозицій щодо їх поєднання.

**Виклад основного матеріалу.** Основні фонди й амортизація виділяються у контексті Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (ст. 8 “Амортизація”). Згідно з п. 8.1.1 згаданого Закону під терміном “амортизація” основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення; на зменшення

скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань. Причому сума амортизації не включається в загальну суму валових витрат, а є самостійним показником, що бере участь в розрахунку оподаткованого прибутку.

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;

- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

- капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на:

- придбання і відгодівлю продуктивної худоби;

- вирощування багаторічних плодоносних насаджень;

- придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;

- утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду.

Сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки, визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу.

Основні фонди підлягають розподілу за групами, до балансової вартості яких встановлюються норми амортизації у відсотках (табл.1).

Таблиця 1. Характеристика груп основних фондів відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [2]

Група	Об'єкти, що входять	Норми амортизації, %	Облік балансової вартості
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	2	Ведеться по кожній окремій будівлі, споруді або їх структурному компоненту та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи
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	10	
3	Будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4	6	Ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу їх введення в експлуатацію
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)	15	

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу визначається за формулою:

$$Ba = B(a - 1) + П(a - 1) - B(a - 1) - A(a - 1), (1)$$

де:  $Ba$  – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

$B(a - 1)$  – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$П(a - 1)$  – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$B(a - 1)$  – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$A(a - 1)$  – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Пархоменко В.М. визначає наступні відмінності у нарахуванні економічної амортизації, що застосовується у бухгалтерському обліку, і податкової

амортизації, визначеної податковим законодавством:

а) коло об'єктів, на які нараховується амортизація, зокрема, вона нараховується на невиробничі основні фонди;

б) норми амортизації, які підприємство обирає (встановлює) самостійно (визначаючи строки корисного використання);

в) методи амортизації, які співпадають частково (виробничий і залишкової вартості), з методами податкової амортизації;

г) база для її обчислення, оскільки вибуття об'єкта основних засобів, яке в бухгалтерському обліку завжди починається на зменшення вартості основних засобів, але у податковому обліку не всі випадки вибуття зменшують балансову вартість основних засобів, як і базу нарахування амортизації [7, с. 229].

Саме з цих причин, вважає вчений, навіть, якщо підприємство застосовує для цілей бухгалтерського обліку податкові норми амортизації, повністю виключити розбіжності неможливо.

Проте перелік відмінностей значно ширший. В якості доказу наведемо регулювання обліку основних засобів відповідно до закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” і П(С)БО (табл. 2).

Таблиця 2. Амортизація основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку

Показник	Облік за П(С)БО	Облік за законодавством про оподаткування прибутку підприємств
1	2	3
<b>Визначення об'єктів, що підлягають амортизації</b>		
Поняття	<b>Основні засоби</b> – матеріальні активи, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року)	<b>Основні фонди</b> – матеріальні цінності, що використовуються в господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, і вартість яких поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом (п. 8.2.7)
Групи основних засобів	16 груп: 9 – основні засоби, 7 – інші необоротні матеріальні активи	4 групи
Вартісна межа	Підприємства встановлюють на свій розсуд	Не амортизуються витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 грн.

1	2	3
Нарахування амортизації	Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його (основного засобу) використання. Нарахування амортизації проводиться щомісячно	Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення групи 1, ведеться по кожній окремій будівлі, споруді або їх структурному компоненту та в цілому по групі 1 як сума балансових вартостей об'єктів такої групи. Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів. Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що включаються до такого звітного періоду
Перелік об'єктів, що підлягають амортизації	1) амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів (як на виробничі, так і на невиробничі); 2) не має принципового значення, за рахунок яких засобів і на яких умовах придбано об'єкт основних засобів. На безкоштовно отримані об'єкти також нараховується амортизація	1) об'єкти, що не беруть участь в господарській діяльності підприємства не амортизуються; 2) має принципове значення, за рахунок яких засобів і на яких умовах придбано об'єкт основних засобів. Безкоштовно отримані об'єкти не амортизуються, оскільки амортизації підлягають витрати на придбання, яких у підприємства в даному випадку немає
Витрати, що не підлягають амортизації	Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу) (п.8) – придбання і відгодівлю продуктивної худоби; – вирощування багаторічних плодоносних насаджень – придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам – утримання основних фондів, що знаходяться на консервації (п. 8.1.3.) – витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів	– витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування – витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів; – витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів
Нематеріальні активи	Амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості	Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується різними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації, проведеної відповідно до законодавства, протягом строку, який визначається платником податку самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення

1	2	3
Амортизація при ліквідації об'єкта	При ліквідації об'єкта та протягом періоду проведення реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації амортизація не нараховується	При вибутті об'єктів основних фондів, що відносяться до 2-ї і 3-ї груп в зв'язку з їх ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією та консервацією за рішенням власника, балансова вартість груп не міняється і амортизація продовжує нараховуватись
Вартість, до якої нараховується амортизація	Ліквідаційна вартість	Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3, 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення
Ліквідаційна вартість	Ліквідаційна вартість придбаного або виробленого основного засобу амортизації не підлягає	Такого поняття немає, амортизуються всі витрати, пов'язані з придбанням основних фондів або їх виготовленням
Первісна вартість	Витрати у вигляді відсотків за користування кредитом, за рахунок якого цілком або частково купувався або створювався об'єкт основних засобів, не включаються до первісної вартості	Таких обмежень не встановлено
Суми, пов'язані з ремонтом	Витрати, пов'язані з підтримкою об'єкта у робочому стані відносяться на поточні витрати діяльності і до вартості основних засобів не включаються. Якщо ремонт спрямовано на поліпшення об'єкта основних засобів, то витрати на його здійснення включаються до вартості такого об'єкта, що амортизується	Витрати на здійснення ремонту, сума яких не перевищує 10 % балансової вартості всіх об'єктів основних фондів, відносяться до валових витрат, а сума витрат, що перевищує 10-відсоткову межу, відноситься на збільшення балансової вартості груп 2, 3 і 4 та окремих об'єктів основних фондів, що входять до складу 1-ї групи, та підлягає амортизації
Переоцінена (індексована) вартість	Підприємство переоцінює об'єкт, якщо його залишкова вартість більше, ніж на 10 % відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінюється не тільки первісна вартість, але й сума зносу	Такий порядок переоцінки не передбачений. Зовсім інший порядок і термін переоцінки
Норма амортизації	Визначається на підставі розрахунків і залежить від вартості об'єкта, ліквідаційної вартості, терміну експлуатації, методу нарахування амортизації. Здійснюється по кожному об'єкту окремо	Визначені у відсотках у цілому для групи і пооб'єктний облік амортизації здійснюється тільки для 1-ї групи ОФ
Термін нарахування	Щомісяця. Термін нарахування амортизації відповідає терміну корисного використання об'єкта	Щоквартально. Термін нарахування амортизації не визначено: 1 група – до досягнення балансової вартості такого об'єкта 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, 2, 3 гру – до досягнення балансової вартості нульового значення

1	2	3
Початок нарахування амортизації	Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію (п. 29)	–
Припинення нарахування амортизації	З місяця, наступним за місяцем вибуття об'єкта основних засобів	З кварталу, наступним за кварталом, у якому об'єкт основних фондів вибув

Наявність принципових відмінностей у визначенні об'єктів, що підлягають амортизації, вартості, що амортизується, та у порядку нарахування амортизації в принципі ставить під сумнів можливість використання в бухгалтерському обліку податкового методу амортизації.

Невідповідність виявляється не тільки в методах нарахування амортизації та нормах амортизації, але й в поділі основних фондів на групи, в моменті початку нарахування амортизації. Податковий метод прирівнює далеко не однорідні об'єкти основних засобів, включаючи їх в одну групу. Крім того, труднощі в групуванні зумовлені різним підходом до поділу основних засобів на групи в податковому законодавстві і бухгалтерському обліку. Кміцікевич Л.С. зазначає: “якщо за Планом рахунків чітко можна віднести субрахунок 103 “Будинки та споруди” до першої групи основних засобів податковим способом нарахування амортизації, субрахунок 105 “Транспортні засоби” – до другої, 104 “Машини і обладнання” – до третьої, то для решти основних засобів (за субрахунками) не існує можливості їх чіткого віднесення до тієї чи іншої групи. Це, в свою чергу, створює труднощі в групуванні, обліку основних засобів, нарахуванні їх амортизації” [4, с. 93].

При використанні податкового методу нарахування амортизації не враховується моральний знос основних засобів та нематеріальних активів. У розвинених країнах світу нова техніка і технологія

впроваджується в різні галузі народного господарства кожні 3-5 років, орієнтуючись переважно на моральне зношення. В Україні ж більшість основних засобів морально зношені, тому українська продукція не конкурентноздатна на світових ринках. Податкові норми амортизаційних відрахувань по-перше, економічно необґрунтовані, а по-друге, не враховують терміни корисного використання об'єктів основних засобів та моральний знос.

Відповідно до стандартів витрати на придбання основних засобів (п.26 П(С)БО) можна списати за 1,5-8 років, тоді як у податковому обліку (пп. 8.6.1 п.8.6 ст. 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”) норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів – від 2 до 15 %, що дозволяє списати витрати не менш як за шість-вісім років. Тому, на думку практиків, “податковий метод нарахування амортизації гальмує інноваційний розвиток підприємств, сповільнює оборот коштів” [8].

Проте, найголовніше те, що реформування принципів оподаткування прибутку призвело до того, що амортизація стала, в першу чергу, елементом розрахунку податку на прибуток, в той час як основна її функція – розподіл вартості об'єкта, що амортизується, за звітними періодами – відійшла на другий план. На нашу думку, в результаті поділу бухгалтерського обліку на податковий та фінансовий амортизація

втратила свою економічну сутність. Методи амортизації, затвержені П(С)БО 7, окрім рекомендованого податкового, жодним чином не впливають на розмір оподаткованого прибутку, а тому не мають значної практичної цінності. В свою чергу, податковий метод амортизації не дає можливості накопичувати амортизацію, як джерело фінансування нових інвестицій, тому облікові працівники абсолютно не зацікавлені у проведенні таких розрахунків, а тільки проводять їх за “рекомендаціями” податківців. За цих обставин актуальною є проблема підвищення ролі амортизаційних відрахувань у фінансуванні відтворювального процесу.

В результаті нарахування амортизації за методом, передбаченим податковим законодавством, перекошується реальна вартість основних засобів та нематеріальних активів, що не відповідає вимогам бухгалтерського обліку. Тому переважна більшість науковців, практиків вважають недоцільним ведення податкового обліку, і пропонують необхідним ведення на підприємстві добре налагодженого бухгалтерського обліку, який повинен забезпечувати необхідну інформацію для потреб податкового обліку. Це відповідає вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1], ст. 3 якого передбачено, що бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Дані бухгалтерського обліку служать підставою для складання всіх видів звітності, що використовують грошовий вимірник – фінансової, податкової, статистичної.

Амортизація, що визначається з метою оподаткування, є інструментом податкової політики. Поєднання бухгалтерського обліку та податкового обліку активів призводить до того, що облікова інформація призначається лише для одного користувача – податкової адміністрації. Підприємства, щоб уникнути непорозумінь, спричинених

неврегульованим законодавством, з податківцями, обирають податковий метод для розрахунку амортизації. Дійсно, в окремих країнах світу, наприклад, Франції та Японії, порядок нарахування амортизації повністю визначається податковим законодавством [6, с. 114, 124]. Проте, в цих країнах хоча б врахований стандартний життєвий цикл активів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** З вищевикладеного можна зробити висновок, що держава навмисне спричинила виникнення податкового обліку з метою регулювання сум надходжень до бюджету, а саме за допомогою питань нарахування амортизації підприємствами. Тому можна сказати, що не існує бухгалтерської та податкової амортизації. Це розмежування є штучним. На практиці застосовується єдина амортизація, що має єдині об’єкти та правила нарахування, єдиний зміст та форму. Однак існує можливість розрізнити амортизацію в залежності від користувачів такими даними.

Наявність же розбіжності спричиняє зниження як інформативної, так і контрольної функції бухгалтерського обліку. На нашу думку, ведення стандартів повинно допомогти встановити однозначні твердження в бухгалтерському обліку, однозначне трактування показників, уникнути невизначеності в податковому обліку, сформувати впевненість бухгалтера в правильності поданих ним показників у податковій звітності.

Вважаємо, що бухгалтерський облік в частині нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів є більш ліберальним порівняно з податковим обліком, і надає підприємству більше самостійності при розробці амортизаційної політики. Оскільки, згідно з Указом Президента України “Про концепцію амортизаційної політики” амортизаційна політика розглядається як чинник активізації інвестиційної діяльності в

державі, а амортизаційні відрахування виступають основним джерелом капітальних вкладень, то зважаючи на те, що податковий метод не дає можливості накопичувати амортизацію як джерело фінансування нових інвестицій, вважаємо, що для спрощення нарахування амортизації необоротних активів необхідно прийняти на законодавчому рівні даних бухгалтерського обліку за основу під час формування показників в податковому обліку.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. №283/97-ВР.
3. *Кірейцев Г.Г.* Формування нової системи амортизації // Облік і фінанси АПК. – № 1 (1). – 2004.
4. *Кміцікевич Л.С.* Проблеми обліку основних засобів // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – Львів – № 2-3 (15-16) – 2001.
5. *Косова Т.Д.* Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Актуальні проблеми економіки. – № 9(27). – 2003.
6. *Маккензі, Венді.* Посібник Financial Times з аналізу та використання фінансової звітності: Пер. з англ.. – К.: Всеуито; Наукова думка, 2003. – 283 с.
7. *Пархоменко В.М.* Облік амортизації // Вісник ЖДТУ –2003 – №2 (24).
8. <http://www.zn.kiev.ua/nn/show/514/47939>.

БЕРЕЗА Світлана Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- проблеми обліку та контролю грошових коштів та дебіторської заборгованості;
- податковий облік.