

АМОРТИЗАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Проаналізовано методика нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів за нормами податкового законодавства і згідно з нормативними документами з бухгалтерського обліку та визначені шляхи їх гармонізації

Постановка проблеми. Проблема гармонізації підходить до нарахування амортизації матеріальних і нематеріальних необоротних активів досліджується науковцями і практиками – економістами понад десять років, з набранням чинності Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" і 8 "Нематеріальні активи" (далі П(С)БО 7,8). Проблемними питаннями залишаються підходи до визначення об'єкта амортизації; вартості, яка амортизується; строки експлуатації необоротних активів; методи нарахування амортизації та пов'язані з цим процесом питання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить, що проблеми обліку та оподаткування амортизації розглядалися багатьма вченими, зокрема: Головим С.Ф. [4], Чумаченком М.Г. [5], Ермоленком В. і Герасимчуком І. [6], Довгополою Н., Несторенком М. [7] та ін., проте залишаються невирішеними проблеми оцінки та переоцінки необоротних активів, визначення реального перенесення вартості засобів на вартість новоствореного продукту, що призводить до викривлення фінансового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності. На цій основі стає очевидним, що визначені питання потребують подальшого дослідження і вирішення.

Мета дослідження. Є методика нарахування амортизації необоротних активів в системі оподаткування і системі бухгалтерського обліку з метою їх зближення (гармонізації), спрощення та реальності вираховування суми амортизації.

Викладення основного матеріалу дослідження. У класичному розумінні амортизація – це об'єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів у період їх функціонування у виробництві з метою відшкодування до моменту закінчення строку експлуатації.

Підтвердження такого підходу до амортизації свідчать терміни "амортизація", наведені в П(С)БО 7 "Основні засоби" [2 п.п. 4.1 п.4] і п.п. 14.1.3 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України [1].

В цих законодавчо-нормативних актах сказано, що амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Таким чином, спостерігається єдиний підхід до розуміння амортизації у бухгалтерському обліку і податковому законодавстві.

В п.22 П(С)БО 7 "Основні засоби" визначено, що об'єктом амортизації основних засобів є вартість, яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), а в п.4 цього положення підкреслено, що вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

П(С)БО 7 "Основні засоби" (п.5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами і там же наведено відомі 9 груп основних засобів і 7 груп інших необоротних матеріальних активів. Такі ж групи наведено і в ст.145 ПКУ, але з виділенням підгруп по окремих групах основних засобів. Наприклад, в групі 3 "Будинки, споруди та передавальні пристрої" з метою оподаткування окремо виділені: будівлі; споруди; передавальні пристрої. У ПКУ (п.6 підрозділу 4 розділу XX) зазначено, що для визначення переліку об'єктів основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за групами з метою нарахування амортизації з дати набрання чинності розділом Ш кодексу (з 01.04.2011р.) застосовуються дані інвентаризації, проведеної за станом на 1 квітня 2011 р. [1]. Також зазначено, що вартість, яка амортизується, по кожному об'єкту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів

визначається як первісна (переоцінена) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо, а також суми накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку станом на 01.04.2011 р. При цьому до переоціненої вартості основних засобів не включається сума дооцінки основних засобів, що проведена після 01.01.2010 р.

Ураховуючи вище наведену норму, може статися, що загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку виявиться меншою, ніж загальна вартість усіх груп основних засобів за даними податкового обліку на 01.04.2011р., то в такому випадку тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується у податковому обліку як окремих об'єкт протягом трьох років за допомогою прямолінійного методу.

Слід зауважити, що амортизуються витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів тільки в тому випадку, якщо вони перевищують 10 відсотків сукупності балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року.

При визначенні амортизації за вимогами П(С)БО таких обмежень не існує і це призводить до появи податкових різниць.

Важливим моментом при нарахуванні амортизації є те, що амортизація нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахування на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації (п.23 П(С)БО 7).

У ПКУ також визнана ця норма, але підкреслюється, що строк корисного використання об'єкта основних засобів не може бути меншим мінімального допустимого строку, встановленого для кожної податкової групи основних засобів в п.145.1 ст.145 ПКУ. В кодексі зазначено, що строк корисного використання об'єкта встановлюється наказом по підприємству і при визначенні такого строку ураховується потужність або продуктивність об'єкта, фізичний та моральний знос. Строк корисного використання об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його корисного використання, але він не може бути меншим ніж визначено п.145.1 ст.145 Кодексу. Амортизація об'єкта нараховується виходячи з нового строку експлуатації починаючи з місяця наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

На нашу думку позитивним в податковій політиці щодо амортизації необоротних активів є те, що встановлено мінімальний строк корисного використання груп об'єктів. Такий підхід доцільно застосовувати і при нарахуванні бухгалтерської амортизації.

Відносно оформлення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта наказом по підприємству, вважаємо, що це недоцільно, так як в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми №ОЗ-1 така інформація наводиться, а акт затверджується керівником підприємства.

У бухгалтерському і податковому обліку визначено, що амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості.

Важливо підкреслити, що і в бухгалтерському і в податковому обліку амортизації не підлягають об'єкти основних засобів, що перебувають на реконструкції, модернізації, консервації.

Важко погодитись з тим, що уже традиційно в податковому обліку не амортизуються витрати на придбання, самостійне виготовлення та ремонт, а також реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів в сумі, що перевищують 10 відсотків сукупності балансової вартості всіх груп основних засобів. Такий підхід обумовлює виникнення податкових різниць в сумі амортизаційних відрахувань, а також відхилення в визначенні вартості основних засобів.

Розглядаючи на сьогодні сутність понять ремонту (поточного, капітального), реконструкції, модернізації, слід визнати, що розмежувати однозначно такі види робіт є неможливо. Це пояснюється тим, що нові види матеріалів, їх вартість та якість призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Тому, використання підходу минулого є не актуальним, так як вартість капітального ремонту на сьогодні може перевищувати вартість самого об'єкту, а перенесення його вартості на новостворений продукт здійснюється протягом наступних періодів. З огляду на це, постає необхідність перегляду визначення балансової вартості основних засобів з урахуванням витрат на проведення різних видів ремонту. В такому випадку, застосування вартісної межі витрат на проведення ремонту та її взаємозв'язку з вартістю об'єкту основних засобів є доцільним і більш обґрунтованим у порівнянні з існуючим підходом.

Амортизація основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку нараховується із застосуванням методів, що в П(С)БО 7 "Основні засоби" і ПКУ є одні і ті ж прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

В П(С)БО 7 зазначено, що підприємство може застосовувати і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством. З набранням чинності ПКУ цю норму П(С)БО 7 необхідно виключити.

Із сказаного вище видно, що у визначенні бухгалтерської і податкової амортизації досягнуто значного рівня гармонізації. Наявні розбіжності, в значній мірі, можна усунути шляхом внесення обґрунтованих змін до бухгалтерських і податкових нормативних документів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів таких як тимчасові (не титульні) споруди, інвентарна тара, предмети прокату і в бухгалтерському, і в податковому обліку нараховується із застосуванням прямолінійного чи виробничого методів.

Однаковий порядок нарахування амортизації передбачено і для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів. Цей порядок викладено в п.27 П(С)БО 7 і п.п.145.1.6 п.146.1 ст.145 ПКУ. Як і для основних засобів в ПКУ по групах інших необоротних матеріальних активів встановлено мінімально допустимий строк корисного використання. На нашу думку, цю норму доцільно використовувати при визначенні строку корисного використання з метою амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, що обумовлюється внесенням змін до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Зразу відзначимо, що п.п. 145.1.1 п.145.1 ст.145 ПКУ сказано, що нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням тих же методів, що застосовуються для нарахування основних засобів.

Нематеріальні активи з метою нарахування податкової амортизації об'єднані в шість груп, по яких встановлений строк дії права користування.

Порядок нарахування амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку визначено в п.п. 25-32 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Нарахування амортизації здійснюється з урахуванням строку корисного використання (крім права постійного користування земельною ділянкою).

Строк корисного використання встановлюється при визнанні об'єкта активом (зарахування цього на баланс) і при цьому ураховуються строки корисного використання подібних активів, моральний знос, що передбачається, правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, очікуваний спосіб використання об'єкта.

На балансі підприємства можуть бути активи з невизначеним строком корисного використання. Це активи, щодо яких підприємством не визначено обмежень строку, протягом якого будуть одержані економічні вигоди від використання цих нематеріальних активів.

Для нарахування амортизації підприємство використовує ті ж методи, що і для визначення суми амортизації основних засобів. На відміну від основних засобів по нематеріальних активах, як правило, не можливо визначити ліквідаційну вартість об'єкта нематеріального активу. Виключення існує відносно тільки таких активів, по яких ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку. В кінці звітного року строк корисного використання і метод нарахування амортизації переглядаються, якщо змінюються умови використання об'єкта.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку корисного використання та за відсутності таких обмежень встановлюється строк корисного використання.

Таким чином бачимо, що в П(С)БО 8 більш детально викладено порядок нарахування амортизації основних нематеріальних активів і більшість цих моментів доцільно урахувати для визначення податкової амортизації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розглянуті питання нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів в системі бухгалтерського і податкового обліку, порівняння цих видів амортизації сприятиме гармонізації бухгалтерського і податкового обліку з метою більш достовірного визначення суми амортизації, зменшення трудомісткості цих розрахункових операцій.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2756-УІ.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. за № 288/4509 (із змінами та доповненнями).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. за № 242 (із змінами та доповненнями).
4. *Голов С.Ф.* Дискусійні аспекти амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – с. 3-8.
5. *Довгопола Н., Нестеренко М.* Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – с. 3-13.
6. *Чумаченко М.* Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – с. 3-7.
7. *Ярмоленко В., Герасимчук І.* Амортизація сільськогосподарських тварин: бухгалтерський та податковий аспекти // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – с. 40-47.

БАБІЧ Віталій Васильович – кандидат економічних наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ "Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана"

БОНДАР Микола Іванович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ "Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана"