

УДК 658.2:330.332

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ В ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

В. Бойко, О. Руденко

Підприємств НГУ

Розкриваються основні спільні риси та принципи нарахування амортизації в податковому та бухгалтерському обліку. Виділено три базових концепції амортизації. Показано залежність фінансових результатів діяльності підприємства від обрання методу амортизації в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: Бухгалтерський облік, податковий облік, амортизаційні відрахування, прибуток, метод амортизації, інвестиції.

Однієї з найбільш важливих задач розвитку промисловості є забезпечення виробництва насамперед за рахунок підвищення його ефективності і більш повного використання внутрішньогосподарських резервів. Для цього необхідно раціонально використовувати основні фонди і виробничі потужності.

Усі основні засоби, крім землі піддані фізичному та моральному зносу, тобто під впливом фізичних сил, технічних та економічних факторів вони поступово втрачають свої якості та приходять до непотребу. Поступове перенесення вартості діючих основних фондів на готовий продукт та накопичення грошового фонду для заміни зношених об'єктів називається амортизацією.

Зміст амортизаційної політики підприємства та держави складає взаємодія економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації. Це досягається в процесі оптимізації розподілу та перерозподілу національного доходу як на мікроекономічному, так і на макроекономічному рівні, тобто на рівні підприємств та на загальнодержавному рівні.

Необхідно зосередити свою увагу на тому, що управління амортизаційною політикою являється найважливішою сферою діяльності будь-якого суб'єкта ринкового господарства. Передусім це зумовлено швидкими змінами у технології виробництва, у якій основу складають сучасні обладнання.

Розглядаючи економічну природу амортизації доцільно виділити три концепції амортизації: класичну, економічну та фіскальну.

Класична концепція базується на принципах теорії вартості та об'єктивних закономірних процесах обігу засобів праці. В її основі лежить ідея постійної заміни основних засобів, їх відтворення влюбій новій натуральній формі, яка б відображала досягнення науково-технічного прогресу, а не забезпечення повернення авансованої вартості на створення засобів праці. Характерною рисою є відсутність технічної прив'язки зановостворених основних засобів з їх попередньою натуральною формою. Згідно цієї концепції амортизація повинна забезпечити відтворення основних засобів по вартості, яка б відображала сучасні суспільно-необхідні затрати праці на їх створення. Амортизаційний фонд формується в залежності від потреб відтворення засобів праці. Тому нарахування амортизаційних відрахувань, в даному випадку, здійснюється з відтворювальної вартості основних засобів, базою для визначення якої являється балансова вартість. Остання приводиться у відповідність грошовим потребам відтворення засобів праці у новій натуральній формі шляхом періодичних переоцінок. Це може бути як дооцінка так і уцінка.

На перший погляд, негативним моментом класичної концепції амортизації можна вважати те, що у випадку зменшення початкової вартості основних засобів, внаслідок морального зносу (проведення уцінки) буде мати місце недонарахування амортизації. Таке явище не дає змоги акумулювати в амортизаційному фонді такий обсяг фінансових ресурсів, який би за своєю величиною відповідав розміру раніше авансованих грошових коштів. Це в свою чергу змушує виробника до прискорення обороту основних засобів та інтенсифікації процесу їх відтворення, що характеризується вже позитивно. Отже, класична концепція амортизації передбачає необхідність відтворення зношених засобів праці за однаковою відновлювальною вартістю.

Економічна (бухгалтерська) концепція амортизації ґрунтується не на потребах відтворення, а на необхідності перенесення частини вартості основних засобів на вартість продукції, виробленої за їх допомогою у такій величині, яка б точно відображала втрату вартості засобів праці в процесі виробництва та внаслідок морального зносу. Економічна концепція менш вимоглива стосовно критеріїв ефективності використання амортизаційного фонду. Її завданням є покриття затрат понесених на виготовлення продукції.

Фіскальна (податкова) концепція амортизації передбачає звільнення від оподаткування частини прибутку на суму нарахуваної амортизації. Норми амортизаційних відрахувань та методика їх нарахування встановлюється

податковим законодавством. Як правило, в такому випадку норми амортизаційних відрахувань перевищують економічно обґрунтовані норми. Даній концепції більш притаманний регулюючий характер.

В процесі господарської діяльності перед підприємствами постає необхідність узагальнення та відображення в обліку інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів. Порівнюючи концепції та правове регулювання амортизації бачимо, що суб'єктам господарської діяльності необхідно вести одночасно два обліку: податковий та бухгалтерський.

Податковий облік основних фондів регламентований Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також розкриття інформації про них в фінансовій звітності визначаються П(с)БО 7 та П(с)БО 8.

В податковому обліку амортизації належать витрати на придбання, самостійне виготовлення, проведення всіх видів ремонтів або реконструкції основних фондів, що використовуються в господарській діяльності. Якщо основні фонди подаровані або якимось чином набулися підприємством безкоштовно, то вони не підлягають амортизації, оскільки на їх придбання не було витрат.

Потрібно відзначити, що на відміну від бухгалтерського обліку, в якому амортизація нараховується щомісячно, нарахування амортизації в податковому обліку проходить щоквартально та базує на нарахування амортизації служить балансова (остаточна) вартість відповідної групи основних фондів на початок кварталу. Враховуючи різницю, що в податковому обліку до амортизації належать витрати на придбання основних фондів, а в бухгалтерському обліку амортизується вартість основних засобів, які вже введені в експлуатацію, постає питання, з якого моменту потрібно нараховувати податкову амортизацію. Оскільки дане уточнення не міститься у Законі, потрібно використовувати пояснення, що подані у листі ДПАУ від 21.04.2003 № 2859/6/15-116, а саме: податкова амортизація починає нараховуватися з кварталу, на початок якого приходиться збільшення балансової вартості основних фондів в податковому обліку.

Стосовно критеріїв віднесення матеріальних цінностей, що належать підприємству до поняття «основні фонди», то Закон визначає їх як матеріальні цінності, що призначені для використання платником податку (на прибуток) в його господарській діяльності протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень та поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням. Треба підкреслити, що встановлений вартісний критерій в 1000 гривень треба використовувати до вартості, за якою матеріальні активи зараховуються на баланс, тобто без ПДВ (якщо підприємство є платником ПДВ) або з ПДВ (якщо підприємство не є платником ПДВ або для операція, щодо яких не стягується ПДВ).

Слід звернути увагу, що виключно в податковому обліку передбачений розділ фондів на основні та не виробничі з метою нарахування амортизації. На відміну від основних фондів, не виробничі фонди в податковому обліку амортизації не підлягають. В бухгалтерському обліку такого поділу не існує, і амортизація нараховується за всіма об'єктами, в тому числі і за тими, які в податковому обліку вважаються не виробничими.

Також можна підкреслити, що платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, які не перевищують норм, вказаних у ст. 8 Закону. Це рішення приймається платником податку до початку звітного податкового року та не може бути змінено протягом такого року.

Амортизація в бухгалтерському обліку кардинально відрізняється від податкової амортизації не тільки по суті та меті, але й за способами нарахування. Першою відмінністю треба відзначити використання терміну «основні засоби» в бухгалтерському обліку, замість «основних фондів» в податковому. На перший погляд між цими поняттями нема різниці. Але ж насправді між ними існує принципова відмінність, а саме – в бухгалтерському обліку одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт основних засобів, в той час коли в податковому об'єктом виступає група матеріальних об'єктів (окрім основних фондів першої групи), а точніше – їх вартість.

Згідно з П(с)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, що належать підприємству і які воно використовує в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, оренди, для виконання адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний термін використання яких більше одного року або більше одного операційного циклу (якщо він перевищує один рік). Таким чином, в бухгалтерському обліку основним чинником у визначенні належності матеріального активу до основних засобів можна вважати показник часу – термін використання більш одного року. Згідно П(с)БО, об'єкт основних засобів - це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів

однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різні терміни корисного використання, то кожна з них може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Для цілей бухгалтерського обліку під амортизацією основних засобів розуміють систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом терміну їх корисного використання.

Підприємство самостійно обирає термін корисного використання об'єктів основних засобів при визнанні їх активами, тобто при зарахуванні на баланс. При цьому термін корисного використання має відповідати принципу

безперервної діяльності. Водночас підприємство має право переглядати термін корисного використання (експлуатації) об'єкту основних засобів. При цьому нарахування амортизації при зміні терміну корисного використання починається з місяця, наступного за місяцем такої зміни.

Підприємство також може періодично переглядати метод нарахування амортизації у випадках, якщо очікуваний спосіб отримання економічної користі від активу суттєво змінився. Зміна методу амортизації має бути відображена у звітності як зміна в обліковій оцінці, а суми амортизації в поточному та майбутніх періодах слід скорегувати.

Нарахування бухгалтерської амортизації провадиться підприємствами щомісячно. Вона нараховується з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію. Відповідно, нарахування припиняється в місяці, наступному за місяцем виведення об'єкту основних засобів.

Якщо в податковому обліку підприємство не має вибору метода амортизації – Законом про оподаткування прибутку підприємств чітко зафіксовані норми амортизації, то в бухгалтерському обліку підприємство може на свій вибір застосовувати один з 5 методів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного, кумулятивного чи виробничого. Також підприємство за своїм розсудом може застосовувати норми та методи нарахування основних засобів, передбачені податковим законодавством. Однак застосування цих норм в жодному разі не дозволить зблизити дані бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

Отже, зіставляючи амортизацію у податковому і бухгалтерському обліку, бачимо, що ці поняття різні за змістом, а дані нарахувань ніколи не будуть співпадати. Аналізуючи вищезазначене, можна відокремити декілька основних причин.

- Різниця можуть виникати у зв'язку з відмінністю моменту початку нарахування амортизації.
- Різниця можуть виникнути у зв'язку з виведенням основних засобів з експлуатації у зв'язку з капремонт, реконструкцією, модернізацією, консервацією. В даному випадку в податковому обліку амортизація продовжує нараховуватись, коли в бухгалтерському на цей період нарахування призупиняється.
- При відображенні операцій з реалізації основних засобів, в податковому обліку балансова вартість основних фондів груп 2,3,4 зменшується на продажну вартість таких основних фондів.
- При проведенні переоцінки основних засобів (згідно П(с)БО 7) та індексації основних фондів в податковому обліку (Закон про оподаткування прибутку підприємств).
- В бухгалтерському обліку на безоплатно отримані основні засоби амортизація нараховується, в податковому обліку вартість таких фондів не збільшується, тобто нарахування амортизації залишається без змін.
- У випадку ремонту (модернізації) – якщо витрачено більш за 10 % межі, то тільки в цьому випадку збільшується балансова вартість. В бухгалтерському обліку ремонт належить до витрат підприємства, а модернізація належить до збільшення початкової вартості, і, звісно, що амортизується.
- Різниця виникає і в тому, що для цілей податкового обліку амортизація не нараховується на невикористані фонди, тоді як в бухгалтерському обліку амортизуються всі основні засоби, які знаходяться на балансі підприємства.
- Податкова амортизація не враховує особливостей експлуатації основних фондів та не надає можливості якогось впливу на податковий прибуток підприємства.

Треба зазначити, що використання дозволених П(с)БО №7 методів нарахування амортизації основних засобів веде до плутанини понять, що використовуються у бухгалтерському та податковому обліку. Це стосується основ для збільшення первісної вартості основних засобів, визнання їх груп, а також залишкової вартості (балансової), переоцінка якої не передбачена податковим законодавством. У результаті застосування у бухгалтерському обліку податкових методів нарахування зносу основних засобів, що не відповідає вимогам ні бухгалтерського, ні податкового обліку.

Але ж на сьогодні відсутні чіткі правила (рекомендації) відносно вибору методу амортизації, який був би найкращим для підприємств різноманітних організаційно-правових форм та галузей, об'єктів основних засобів та способів їх використання.

Усі методи можна враховувати рівноцінними, вони переслідують одну мету, але кожний з них відповідних періодів корисного використання визначає різні суми амортизації (табл.1).

Візуальне порівняння накопиченої амортизації основних засобів по різним методам подано на табл. 1. Як бачимо, прискорені методи нарахування амортизації дійсно відповідають своїй природі у порівнянні з прямолінійним.

Виробничий метод на має чіткої природи у результаті коливання обсягів виробництва. За відомими причинами виділяються із загальної тенденції метод зменшення залишкової вартості за податковим законодавством.

Згідно з П(с)БО №7 метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічної користі від його використання. Обраний метод повинен сприяти прискоренню відновлення основних засобів, визначення реальної величини прибутку, найкращим образом враховувати усі фактори, що пов'язані з об'єктами основних засобів тощо (табл. 1).

Поряд з цим детальний аналіз усіх методів приводить до думки, що між деякими з них немає суттєвої різниці як у теоретичному плані, так і на практичних результатах, що може бути основою для їх скорочення. Мова йде

про методи прискореного зменшення залишкової вартості у зрівнянні з методом простого зменшення залишкової вартості. Цей метод не повністю відповідає своєму призначенню та не гарантує систематично повного списання вартості об'єкта основних засобів. Його використання обумовлює необхідність корегування нарахування амортизації у останні роки строку експлуатації. Це робиться різноманітними способами. Крім розглянутого методу може робитися комбінування з прямолінійним методом, починаючи з другої половини строку експлуатації або за два останні роки. Все це лише ускладнює застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості.

Таблиця 1

Методи нарахування амортизації основних засобів та фактори, що пов'язані з їх експлуатацією.

№	Метод амортизації	Фактори експлуатації об'єкту основних засобів, що впливає на очікуєий спосіб отримання економічної користі від його використання
1	Прямолінійний	Рівномірна експлуатація об'єкту, пов'язаного з експлуатацією різноманітної продукції Незначний моральний знос
2	Зменшення залишкової вартості	Об'єкт використовується у виробництві різноманітної продукції Швидкий фізичний та моральний (або лише моральний) знос Необхідність швидкого накопичення грошових коштів для прискореного відновлення основних засобів
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	Об'єкт використовується у виробництві різноманітної продукції Швидкий фізичний та моральний (або лише моральний) знос Необхідність швидкого накопичення грошових коштів для прискореного відновлення основних засобів
4	Кумулятивний	Об'єкт використовується у виробництві різноманітної продукції Швидкий фізичний та моральний (або лише моральний) знос Необхідність швидкого накопичення грошових коштів для прискореного відновлення основних засобів Строк експлуатації об'єкту вимірюється цілим числом років
5	Виробничий	Об'єкт використовується для виробництва одного виду продукції або надає один вид послуг Не рівномірна експлуатація об'єкту Економічна користь, що є складовою основних засобів, зменшується не просто протягом часу, а залежно від експлуатації об'єкта Строк корисного використання об'єкту безпосередньо визначається його ресурсом: кількість вироблених за його допомогою одиниць продукції, пробігом, годинами роботи тощо
6	Зменшення залишкової вартості (податковий)	Не враховується строк експлуатації Не враховується фізичний та моральний знос Не враховуються виробничі фактори використання основних засобів Розрахована лише для цілей оподаткування
7	Прискореної амортизації (податковий)	Розрахована в основному для мети оподаткування Не допрацьована нормативно

Який метод обрати – питання, яке повинно бути вирішено разом з керівником, головним бухгалтером та фінансово-економічними службами. Незалежно від обраного методу амортизації його послідовне застосування є необхідною умовою для забезпечення співставлення результатів за різні періоди, не дивлячись на рівень прибутковості підприємства або правила оподаткування.

У зв'язку з тим, що амортизаційна політика дозволяє корегувати долю витрат у сумі доходу від реалізації, звідси виникає побоювання, що надана підприємствам самостійність приведе до маніпулювання сумою нерозподіленого прибутку у залежності від мети підприємства. Як відомо, прибуток, визначений по даним фінансового обліку, не є базою для визначення реальної заборгованості перед бюджетом по податку на прибуток. Разом з цим вона впливає на вартість акцій підприємства, його інвестиційну привабливість та прийняття рішень користувачів інформації.

Таким чином, до вибору методу нарахування амортизації основних засобів керівництво підприємства повинно підійти зважено, що важливо для формування облікової політики (в частині амортизації), яка повинна бути закріплена на підприємстві наказом.

Отже, основним питанням амортизаційної політики – який метод амортизаційних відрахувань обрати. Щоб відповісти на це питання треба детально розглянути усі існуючі методи та визначити фактори, що пов'язані з експлуатацією об'єктів основних засобів, бо чітких рекомендацій по цьому приводу у світі не існує. Щодо амортизаційної політики держави, то вона має бути спрямована на зближення амортизаційних відрахувань у податковому та бухгалтерському обліку, для уникнення різничитань у реальному стану, у якому знаходиться підприємство.

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р № 334/94-ВР
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7: основні засоби. - від 27 квітня 2000 р. № 92 м. Київ.
3. <http://www.dtkk.com.ua> - «Дебіт-кредит, український бухгалтерський портал»
4. <http://www.liga.ua>
5. Губачева О. Выбираем метод начисления амортизации// Бухгалтерский учет и аудит.-2000.-№11.-с.42.
6. Шевченкова Л. Амортизация основных средств согласно П(С)БУ №7// Баланс.-2000.-23.-с.41
7. Крысенко Т. Амортизация// Бухгалтерская практика.-2005.-№2.-с.61

FEATURES OF AMORTIZATION CHARGING IN TAX AND ACCOUNT CALCULATION

V. Boyk, O. Rudenko

National Mining University

Main common features and calculation principles of amortization in tax and accounting are disclosed. Three based conceptions of amortization are emphasized. Financial results' dependence of enterprise activity from method of amortization are showed.

Keywords: ACCOUNTING, TAX CHARGING, CAPITAL ALLOWANCES, PROFIT, METHOD OF AMORTIZATION, INVESTMENTS.