

## ТЕНДЕНЦІЇ ЗМІН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ У ПОДАТКОВОМУ І БУХГАЛТЕРСЬКОМУ КОНТЕКСТІ

У статті розглянуто теоретико-методичні аспекти змін у податковому обліку України. Здійснено аналіз законодавчої бази України. Подано порівняльну характеристику визначень основних засобів та амортизації. На підставі ґрунтовного аналізу розроблено пропозиції щодо підвищення інноваційного потенціалу України і сформульовано відповідні висновки.

Theoretical and methodical aspects of changes in the tax accounting of Ukraine are considered in this article. It is fulfilled the analysis of the legislative basis of Ukraine. Comparative characteristic of definitions of the fixed assets and amortization is represented. On the base of profound analysis suggestions for the growth of innovative potential of Ukraine were made and the appropriate conclusions are formulated.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** В період реформування системи податкового обліку в Україні зміни, які були здійснені в методології обліку основних засобів та нарахування амортизації є дуже важливими для суб'єктів господарювання. Основні засоби займають, як правило, питому вагу в загальній сумі основного капіталу підприємств. Сьогодні в Україні спостерігається ситуація, за якої країна відстає за інноваційним розвитком від розвинутих держав світу на десятиріччя. Вітчизняні підприємства мають застарілу базу виробництва, яка призводить до втрати конкурентоспроможності України на світовому ринку. В нашій країні основні засоби мають не тільки значний фізичний знос, а також моральний. Звідси постає проблема щодо недостатнього розуміння важливості амортизаційної політики для розвитку інноваційного потенціалу країни.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Проблеми обліку основних засобів та формування ефективної амортизаційної політики приділяли значну увагу зарубіжні і вітчизняні вчені – А. Никифоров, В. Диба, А. Савченко досліджували проблему впливу державної амортизаційної політики на оновлення основного капіталу інноваційних підприємств, підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації. Пропозиції щодо вирішення науково-практичних проблем використання в Україні різних систем амортизації висували такі вчені як П. Орлов, С. Орлов, П. Я. Хомин, І. М. Пиріг. Вони розглядали економічний зміст та методику відображення амортизації.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Враховуючи зміни у податковому законодавстві України та важливістю розширеного відтворення основних засобів на підприємствах і підвищення інноваційного розвитку країни, постає необхідність в аналізі законодавчої бази, пошуку і реалізації нових шляхів для вирішення цього питання.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є аналіз законодавчої бази України, розробка обґрунтованих пропозицій щодо формування амортизаційної політики як складової частини інноваційно-інвестиційної політики держави.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На думку авторів, дослідження необхідно розпочати з детального аналізу визначення основних засобів та амортизаційної політики, яка сьогодні діє в Україні. До внесення змін в Податковий кодекс України визначення основних засобів принципи формування амортизаційної політики підприємства було закріплено в таких законодавчих актах, як: Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [1; 2]. Але із внесенням змін у 2010 році до Податкового кодексу України механізм

обліку та принципи нарахування амортизації закріплені в статтях податкового кодексу і Положенні (стандарти) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Це регламентується ст. 3 ПКУ [3, с.3], яка розкриває, якими законодавчими актами, документами регулюється податкове законодавство. Для аналізу здійснених змін в визначеннях категорій, процесу обліку основних засобів та нарахуванні амортизації зробимо порівняльний аналіз основних положень про основні засоби та амортизацію в П(С)БО 7 «Основні засоби», в Податковому кодексі України та Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств». Порівняльний аналіз наведено в табл. 1.

Таблиця 1

## Порівняльний аналіз законодавчої бази України

Категорія	П(С)БО 7	Податковий кодекс України	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
1	2	3	4
Амортизація	Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).	Систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних активів, що амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).	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.
Об'єкт амортизації	Вартість, яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених – капітальних інвестицій) первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.	Амортизації підлягають витрати на: – витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності; – витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів; – витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року; – витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;	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.

1	2	3	4
		<p>– капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень підпункту 137.2.1 пункту 137.2 статті 137 ПКУ;</p> <p>– сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до статті 146 ПКУ;</p> <p>– вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.</p>	
Основні засоби	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).	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 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).	Матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів	Основні засоби передбачено 9 підгруп; інші необоротні матеріальні активи передбачено 7 підгруп; незавершені капітальні інвестиції.	Виділено 16 груп	Виділено 4 групи
Методи амортизації	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.	Передбачено звичайна, бонусна, прискорена амортизації. Звичайний метод нарахування амортизації здійснюється згідно груп, до яких належать основний засіб. Для групи 1 – 2%, групи 2 – 10%, групи 3 – 6%, групи 4 – 15%. Платник податку може прийняти рішення про застосування норм амортизації, що не перевищує цих норм.

Перш за все звертають на себе увагу зміни щодо визначення амортизації у Податковому кодексі. В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизація – це поступове віднесення витрат на їх придбання [1], а згідно ПКУ пп. 14.1.3. амортизація – це систематичний розподіл вартості [3, с.7]. Визначення амортизації в ПКУ аналогічне П(С)БО 7 «Основні засоби». На думку авторів, нове визначення амортизації в ПКУ є більш повною економічною категорією, ніж раніше діюче в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Витрати і вартість є різними економічними категоріями. Витрати можна розглядати з декількох позицій. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 [4, 5] визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком його зменшення цього капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). В даному визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства. Згідно Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності поточні витрати підприємства – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально – речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [6]. Іноземні вчені трактують витрати як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети. Отже поняття витрати має багато аспектів. Вартість товару – це кількісно визначена величина втіленої в ньому живої та уречевленої праці, важливою складовою якої є витрати виробництва, що визначаються після закінчення виробничого процесу. Отже, вартість – це більш узагальнена економічна категорія, яка включає в себе поняття витрат.

Наступна дефініція яка зазнала змін в ПКУ, це визначення основних засобів. Діюче визначення основних засобів більш наближене до визначення цієї категорії в П(С)БО 7 «Основні засоби». В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» основні засоби – це матеріальні цінності [1], а згідно пп.14.1.138 ПКУ основні засоби – це матеріальні активи [3, с.18]. Визначення в ПКУ є більш інформативним і доцільним, тому що основні засоби за своєю суттю є матеріальними цінностями, це очевидна і невід'ємна їх якість, а отже прописувати ці істини немає необхідності. Визначення основних засобів як матеріальних активів, де активи підкреслюють, що ці основні засоби «контрольовані

підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому».

Однією із змін у визначенні основних засобів є їх вартісний критерій. В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» вартість основного засобу мала перевищувати 1000 гривень. Згідно ПКУ пп. 14.1.138, вартість основного засобу має перевищувати 2500 гривень [3, с.18].

Змін зазнали і кількість груп основних засобів та інших нематеріальних активів. Ст. 145 ПКУ класифікує групи основних засобів та інших необоротних активів на 16 груп. Раніше діюча класифікація основних засобів з метою оподаткування регламентувалася Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» і налічувала 4 групи [1]. Така невелика кількість груп була неспроможна адекватно відобразити всю конструктивну особливість сучасних основних засобів. Діюча класифікація основних засобів згідно ПКУ максимально наближена до класифікації в П(С)БО 7 «Основні засоби». Однією із змін щодо обліку основних засобів є облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи. Одним із ключових моментів нарахування амортизації є необхідність рознесення об'єктів по відповідним групам згідно класифікації та дотримання мінімальних строків амортизації та періоду її нарахування, що встановлене п. 145.1 ПКУ.

На думку авторів, законодавчо встановлені мінімальні строки амортизації та періоду її нарахування є одним із інструментів державного регулювання амортизаційної політики. Такі строки встановлені для того, щоб суб'єкти господарювання не амортизували необоротні активи занадто швидко, тим самим зменшуючи оподаткований прибуток і платежі до бюджету.

Однією важливою зміною щодо амортизації є її включення до собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) або в інші витрати, в залежності від того, де використовується актив, тобто амортизація більш не виконує ролі окремого компонента для розрахунку оподаткованого прибутку.

Методи амортизації у ПКУ зазнали змін, а саме: підприємство з метою розрахунку амортизації для податкового обліку може застосовувати один із п'яти методів, які повністю співпадають із методами нарахування амортизації в П(С)БО 7, «Основні засоби»: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Це є позитивною зміною, так як методи амортизаційних відрахувань в податковому обліку і в бухгалтерському обліку будуть співпадати.

Впровадження методів нарахування амортизації, запропонованих П(С)БО 7 «Основні засоби» вирішує проблему застосування однакових методів, але не вирішує проблеми не співпадання сум амортизаційних відрахувань у податковому і бухгалтерських обліках. Згідно п.1 ст. 144 ПКУ амортизації підлягають «витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів» [3, с.118]. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» регламентує, по-перше, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; по-друге, витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат [2]. Але на підприємстві може скластися наступна ситуація, коли розмір суми в бухгалтерському обліку, на яку було здійснено поліпшення об'єкта (модернізація, добудова, реконструкція тощо) і яка буде амортизуватися, не співпадає із розміром тієї суми, яка перевищує 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, яка підлягає амортизації згідно податкового обліку. Один із можливих прикладів: балансова вартість всіх груп основних засобів на підприємстві дорівнює 1 млн. грн. Підприємство здійснило витрати на ремонт, модернізацію виробничих основних засобів на суму 150 тис. грн. у тому числі на 130 тис. грн. підприємство модернізувало основні засоби, що призвело до збільшення

майбутніх економічних вигод. З точки зору бухгалтерського обліку, сума, яка буде амортизуватися, дорівнює 130 тис. грн. У податковому обліку наступна ситуація: 10% від балансової вартості всіх груп основних засобів складає 100 тис. грн., тобто амортизуватися буде та сума, яка перевищує 100 тис. грн., в нашому випадку це 30 тис. грн. Таким чином, в бухгалтерському обліку амортизується 130 тис. грн., а податковому – 30 тис. грн. Можлива і інша ситуація: коли в бухгалтерському обліку є сума, яка буде амортизуватися, а у податковому – ні, тому що сума здійснених витрат на основні засоби не перевищує 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів. Це призводить до розбіжностей у сумі амортизаційних нарахувань у бухгалтерському і податковому обліках.

Згідно п. 8 ст. 138 ПКУ до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг включається амортизація виробничих основних засобів. Таким чином, розбіжності у сумах амортизаційних відрахувань у бухгалтерському і податковому обліках призведе до різниці у формуванні собівартості продукції (робіт, послуг). І підприємства повинні будуть мати дві собівартості – бухгалтерську та податкову.

Одним із ключових питань, яке стосується інноваційного розвитку підприємств і яке постає із внесенням змін в ПКУ, є пункти Закону України «Про оподаткування підприємств», що стосуються амортизаційних пільг для суб'єктів літакобудування та основних фондів, обладнання, що працює на альтернативних видах палива та устаткування для виробництва альтернативних видів палива.

Згідно Закону України «Про оподаткування підприємств» до 1 січня 2016 року суб'єкти літакобудування, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості», мали право застосовувати бонусну амортизацію до нових (що не були в експлуатації) основних фондів у розмірі 50 відсотків до балансової вартості основних фондів групи 3 (згідно класифікації Закону України «Про оподаткування підприємств») та 100 відсотків до балансової вартості основних фондів групи 4 (згідно класифікації Закону України «Про оподаткування підприємств»). Згідно Закону України «Про оподаткування підприємств» до 1 січня 2019 року, платники податку мають право застосовувати бонусну амортизацію до нових основних фондів, обладнання, що працює на альтернативних видах палива та устаткування для виробництва альтернативних видів палива у розмірі: 50 відсотків до балансової вартості таких основних фондів групи 3 (згідно класифікації Закону України «Про оподаткування підприємств»); 100 відсотків до балансової вартості основних фондів групи 4 (згідно класифікації Закону України «Про оподаткування підприємств»), що використовуються суб'єктами, які є виробниками альтернативних видів палива.

Таким чином, підприємство мало змогу віднести до складу валових витрат 50 або 100 відсотків вартості придбання (спорудження) основного засобу з подальшою амортизацією частки витрат, що залишилася після такого віднесення. Це зменшує податковий тягар на підприємства і звільняє кошти, які можуть бути направлені на подальший розвиток рівня інноваційності.

В новому Податковому кодексі України не зазначено амортизаційних пільг для цих суб'єктів господарювання, а ст. 3, яка визначає податкове законодавство України, виключає дію Закону України «Про оподаткування підприємств».

Застосування амортизаційних пільг є дуже актуальним для літакобудівної промисловості та для основних фондів, що працюють на альтернативних видах палива, або устаткування для виробництва альтернативних видів палива, так як літакобудування належить до п'ятого технологічного рівня. До шостого технологічного рівня належать біотехнології, нанотехнології, до цього рівня можна віднести альтернативні види палива. П'ятий і шостий технологічні рівні в Україні майже не розвинуті. У високорозвинених країнах питома вага другого і третього технологічного рівня (гірничодобувна, металургійна, хімічна галузі) в промисловості становить 20%. В Україні цей показник досягає 70%. Розвиток четвертого, п'ятого і шостого технологічних рівнів є одним із пріоритетних напрямків розвитку інноваційності економіки. Таким чином, можливість застосування

амортизаційних пільг до основних фондів цих двох галузей промисловості є позитивним впливом на технологічний розвиток країни.

На думку авторів є доцільним надати право використовувати амортизаційні пільги галузям, які використовують в своїй діяльності технології п'ятого і шостого технологічних рівнів. Це зменшить податковий тиск на підприємства і дасть змогу розвиватися цій сфері, яка веде до підвищення інноваційного потенціалу країни.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Для підвищення інвестиційного потенціалу амортизації та формування ефективної амортизаційної політики необхідно в амортизаційну політику держави внести наступні пропозиції:

- надати податкові пільги підприємствам за умови інвестиційного використання амортизаційного фонду;
- виключити законодавчі розбіжності в нарахуванні амортизаційних відрахувань у Податковому кодексі України та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;
- виробити механізм нарахування амортизаційних відрахувань для основних фондів, що належать до п'ятого і шостого технологічних рівнів.

Якщо ці питання не будуть позитивно вирішені, це призведе до зниження рівня інноваційного розвитку підприємств України і країни в цілому. Основа конкурентоспроможності – це інноваційний розвиток підприємств, складовою частиною якого є ефективна система амортизації.

Таким чином, подальші розробки повинні методологічно сформулювати та обґрунтувати шляхи підвищення інноваційного розвитку України за допомогою державного регулювання амортизаційної політики.

#### **Список використаної літератури**

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 20 січня 2010 року. – № 1814-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://search.liga.zakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1](http://search.liga.zakon.ua/l_doc2.nsf/link1).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. – № 92 (із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року. – № 1125) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
3. Податковий кодекс України. – К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. – № 87 (із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року. – № 1125) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. – № 318 (із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року. – № 1125) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
6. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки України 02.03.2010. – № 226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-4ot.info/index.php?section=browse&CatID=174&ArtID=989>.

Прийнято до друку 15.03.2011