



# СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.372.3:658.27

Гуцаленко Л.В.,  
д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту  
та державного контролю

Божок І.І.,  
аспірант  
Вінницький національний аграрний університет

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Hutsalenko L.V.,  
dr.sc.(econ.), professor, head of the department audit and state control

Bozhok I.I.,  
graduate student  
Vinnytsia national agrarian university

## PROBLEMATIC ASPECTS OF NON-CURRENT ASSETS DEPRECIATION

**Постановка проблеми.** Дискусійним питанням обліку амортизації необоротних активів у національній системі обліку на сьогодні є проблема поєднання бухгалтерського обліку та податкових розрахунків амортизаційних відрахувань. Проблема співставлення підходів до нарахування амортизації матеріальних і нематеріальних необоротних активів досліджується вітчизняними та зарубіжними науковцями – економістами з моменту набрання чинності Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” і 8 “Нематеріальні активи” (далі П(С)БО 7,8). Проте існуючий вітчизняний досвід не містить рішень і не анулює недоліки, які мають місце в обліковому відображенні, зокрема: підходи до визначення об’єкта амортизації; вартості, що амортизується; строки експлуатації необоротних активів; методи нарахування амортизації та пов’язані з цим процесом питання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми нарахування й обліку амортизації необоротних активів та зокрема основних засобів перебувають під особливою увагою економічної науки. Дослідженню питань щодо нарахування та обліку амортизації присвячено праці вчених-економістів, зокрема: Бондаря М.І., Бабича В.В., Голова С.Ф., Чумаченка М.Г., Довгополої Н., Несторенко М. та ін., проте ще існує низка проблем щодо оцінки та переоцінки необоротних активів, визначення реального перенесення вартості основних засобів на новостворений продукт та їх облікового відображення, що призводить до недостовірної оцінки фінансового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності. Наявність зазначених вище проблем обумовлюють потребу їх дослідження та подальшого вирішення.

**Постановка завдання.** Метою написання даної статті є дослідження порядку нарахування та обліку амортизації необоротних активів відповідно до змін, зумовлених введенням Податкового кодексу в практичній площині із зосередженням уваги на найбільш

\* Науковий керівник: Гуцаленко Л.В. – д.е.н., професор

спірних питаннях, що виникають при співставленні бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В економічній літературі під амортизацією розуміють об'єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів у період їх функціонування у виробництві з метою відшкодування до моменту закінчення строку експлуатації [1, с. 33].

Такий підхід ґрунтується на визначенні терміну амортизації на законодавчому рівні, що представлено в П(С)БО 7 "Основні засоби" і Податковому кодексі України (далі ПКУ) [4, п.п.14.1.3; 5, п.4]. Зазначеними законодавчо-нормативними актами встановлено, що амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Тобто, у бухгалтерському обліку і податковому законодавстві існує певний консолідований підхід до трактування поняття «амортизація».

Об'єктом амортизації основних засобів є вартість, яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), яка може виражатись, як первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості відповідно до п.22 П(С)БО 7 "Основні засоби".

Відповідно до п.1 ст.145 ПКУ, основні засоби та інші необоротні активи класифікуються за 16 групами, що значно наближує таку класифікацію до бухгалтерської (п.5 П(С)БО 7), складеної згідно з Державним класифікатором України "Класифікація основних фондів" в якій наведено відомі 9 груп основних засобів і 7 груп інших необоротних матеріальних активів. Крім того ПКУ виділяє підгрупи за окремими групами основних засобів. Наприклад, в групі 3 "Будинки, споруди та передавальні пристрої" з метою оподаткування окремо виділені: будівлі; споруди; передавальні пристрої.

Відповідно до п.6 підрозділу 4 розділу ХХ ПКУ, для визначення переліку об'єктів основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за групами з метою нарахування амортизації застосовуються дані інвентаризації, проведеної за станом на 1 квітня 2011 р. Звертається увага на те, 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 та інших видів поліпшення, 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. [4].

Враховуючи вище наведену норму, може мати місце, що загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку виявиться меншою, ніж загальна вартість усіх груп основних засобів за даними податкових розрахунків на 01.04.2011 р., то в такому випадку тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується у податкових розрахунках, як окремий об'єкт протягом трьох років за допомогою прямолінійного методу [4].

Відповідно до п. 23 П(С)БО 7 "Основні засоби", амортизація нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахування на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [5].

У ПКУ також визнаний такий підхід, але зазначається, що строк корисного використання об'єкта основних засобів не може бути меншим мінімально допустимого строку, встановленого для кожної податкової групи основних засобів в п.145.1 ст.145 ПКУ. В ПКУ окреслено, що строк корисного використання об'єкта встановлюється наказом по підприємству і при визначенні такого строку враховується: очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші важливі фактори. 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 думку Бондаря М.І. та Бабіча В.В., позитивним в податковій політиці щодо амортизації необоротних активів є те, що встановлено мінімальний строк корисного використання груп об'єктів і такий підхід доцільно застосовувати і при нарахуванні бухгалтерської амортизації. Вони вважають, що оформлення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта наказом по підприємству, є недоцільно, оскільки в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми №ОЗ-1 така інформація наводиться, а акт затверджується керівником підприємства [1, с. 33].

Слід відзначити, що не існує відмінностей між відображенням в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках операцій з нарахування амортизації основних засобів до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості. Однак при цьому слід пам'ятати, що під час введення основних засобів в експлуатацію необхідно достовірно визначити термін їхньої експлуатації, фізичний або моральний знос на момент виведення із експлуатації, а також їхню справедливую вартість або вартість ТМЦ, які одержить підприємство від ліквідації об'єкта основних засобів. При цьому прирівняти значення ліквідаційної вартості нулю неможливо, тому що, наприклад, застосування методу зменшення залишкової вартості припускає ненульове значення ліквідаційної вартості (інакше вартість об'єкта основних засобів буде повністю амортизована протягом одного року, що порушує мінімальний строк корисного використання).

Слід відзначити, що амортизації не підлягають об'єкти основних засобів, що перебувають на реконструкції, модернізації, консервації.

Важливим моментом є те, що амортизації підлягають витрати на проведення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів лише при умові, що їх вартість перевищує 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. На думку Бондаря М.І. та Бабіча В.В., такий підхід обумовлює виникнення податкових різниць в сумі амортизаційних відрахувань та відхилення у визначенні вартості основних засобів. Вони зазначають, що, розглядаючи сутність ремонту, реконструкції, модернізації, слід визнати, що розмежувати однозначно такі види робіт є неможливо та пояснюють це тим, що нові види матеріалів, їх вартість та якість призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, тобто використання підходу минулого є не актуальним, оскільки вартість капітального ремонту на сьогодні може перевищувати вартість самого об'єкту, а перенесення його вартості на новостворений продукт здійснюється протягом наступних періодів. Отже, виникає 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 [1, с. 34].

Методи нарахування амортизації в податкових розрахунках повністю відповідають бухгалтерським методам, що перелічені в п.26 П(С)БО 7 "Основні засоби", а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Метод амортизації на підприємстві визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [5].

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

Малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, відповідно до п.27 П(С)БО 7 і п.п.145.1.6 ст.145 ПКУ, мають такий самий порядок нарахування амортизації. Ідентично до основних засобів в ПКУ встановлено мінімально допустимий строк корисного використання по групах інших необоротних матеріальних активів.

З метою нарахування податкової амортизації нематеріальні активи об'єднані в шість груп, по яких встановлений строк дії права користування. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" визначає порядок нарахування амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. Нарухування амортизації здійснюється з урахуванням строку корисного використання (крім гудвілу) [6].

Для нематеріальних активів строк корисного використання встановлюється при визнанні цього об'єкта активом (зарахуванні на баланс) і при цьому ураховуються строки корисного використання подібних активів, моральний знос та інші фактори.

На думку Бондаря М.І. та Бабіча В.В., мінімально допустимий строк корисного використання інших необоротних матеріальних активів 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" [1, с. 34].

Активи з невизначеним строком корисного використання, які знаходяться на балансі підприємства – це активи щодо яких підприємством не визначено обмежень строку, протягом якого будуть одержані економічні вигоди від використання цих нематеріальних активів.

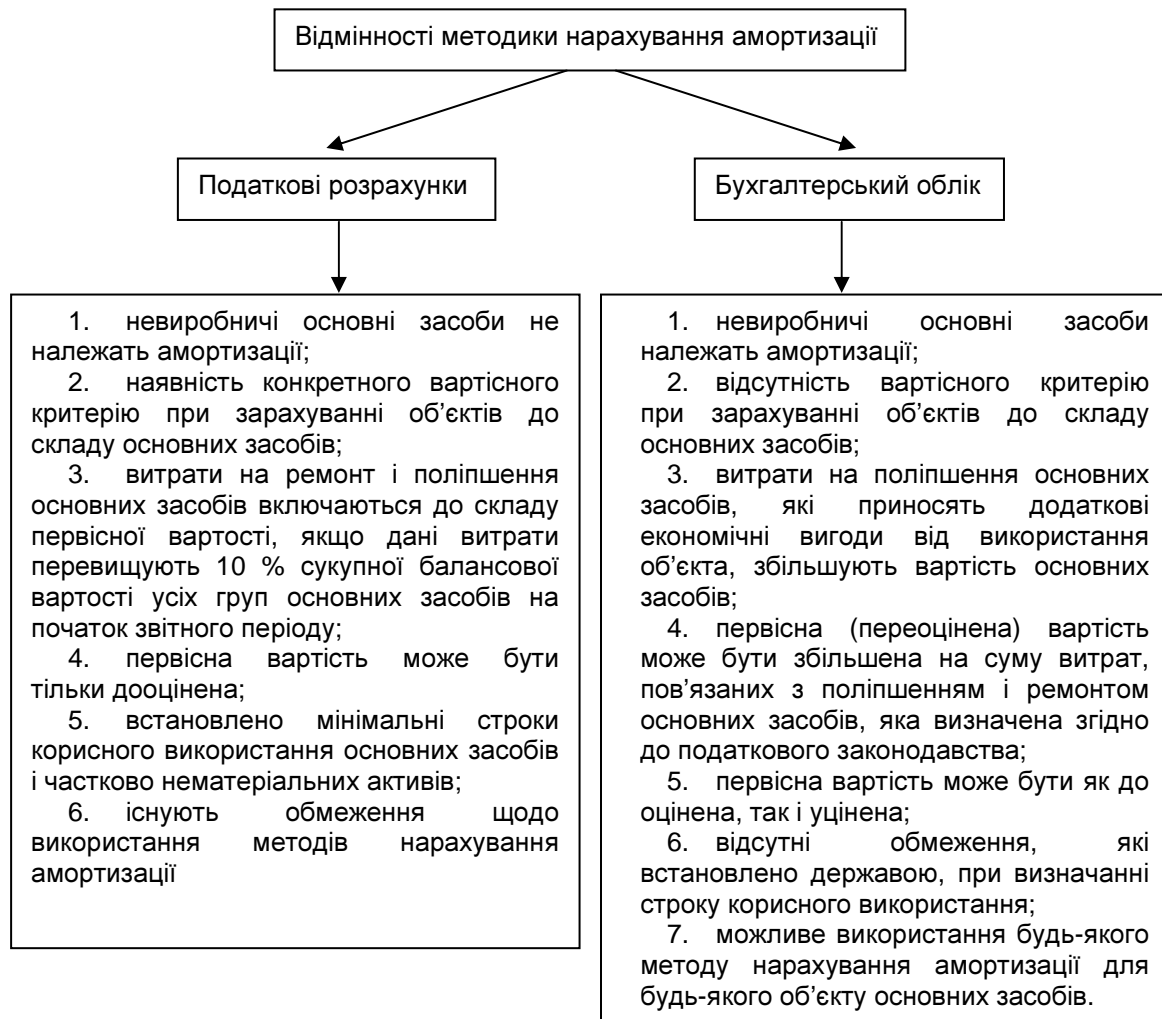
Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку корисного використання та за відсутності таких обмежень встановлюється строк корисного використання.

Слід зазначити, що нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням тих же методів, що застосовуються для нарахування основних засобів відповідно до п.п.145.1.1 ст.145 ПКУ [4]. 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 звітнього року строк корисного використання і метод нарахування амортизації переглядаються, якщо змінюються умови використання об'єкта.

Отже, слід підкреслити, що в П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" більш деталізовано викладено порядок нарахування амортизації нематеріальних активів і більшість цих моментів доцільно враховувати для визначення податкової амортизації, однак на думку вчених економістів податкове законодавство теж містить певні важливі аспекти щодо методики амортизації нематеріальних активів, які варто враховувати в бухгалтерському обліку.

Враховуючи усі вище зазначені твердження, можна виділити певні позитивні риси у гармонізації бухгалтерського обліку та податковому законодавстві: амортизація нараховується щомісячно; майже стовідсотковий збіг у класифікації основних засобів та нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках; методи нарахування амортизації однакові у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках; амортизації основних засобів належить первісна вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості; амортизація нараховується на протязі строку корисного використання, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, інших видів поліпшення та консервації; метод амортизації при необхідності може бути переглянуто; однаковий склад первісної вартості основних засобів у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках (зокрема включених в бухгалтерському обліку в первісну вартість витрат на демонтаж, переміщення об'єкту та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого ефективного використання).

Однак крім позитивних рис, науковці виділяють і негативні риси, які виникли у ході останніх змін (рис. 1).



**Рис. 1. Відмінності методики нарахування амортизації**

*Джерело: складено авторами на основі [1; 7; 8]*

Оцінюючи діюче законодавство, слід відзначити, що процесу гармонізації бухгалтерського обліку та податкових розрахунків приділяється значна увага як вченими, так і діючим урядом, однак наявність відмінностей, що існують в методиці нарахування амортизації необоротних активів свідчить, що ще не всі проблеми вирішено.

**Висновки та подальші дослідження.** Проведені дослідження з питань нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів та забезпечення їх системного відображення в бухгалтерського обліку та податкових розрахунках дозволяють дійти висновків, що досягнуто значного рівня гармонізації, зокрема: наявність майже стовідсоткового збігу у класифікації основних засобів та нематеріальних активів, ідентичність методів нарахування амортизації, а також вирішення багатьох спірних питань стосовно методики нарахування амортизації. Однак існують розбіжності, які можна усунути шляхом внесення обґрунтованих змін до бухгалтерських і податкових нормативних документів, зокрема: встановивши або усунувши обмеження щодо строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, а також методів нарахування амортизації; визначивши чітку регламентацію амортизації невиробничих основних засобів, а також процесу дооцінки та уцінки їх первісної вартості.

### Література

1. Бондар М.І. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування / М.І. Бондар, В.В. Бабіч // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 33–34.

2. Голов С.Ф. Дискусійні аспекти амортизації / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3–8.
3. Довгопола Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопола, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3-13.
4. Податковий кодекс України, затв. Постановою Верховної Ради України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку - 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
6. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку - 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>
7. Сажинець С.Й. Документальне забезпечення обліку амортизації необоротних активів підприємства / С.Й. Сажинець, В.Я. Трофимчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.business-inform.net/pdf/2013/7\\_0/269\\_276.pdf](http://www.business-inform.net/pdf/2013/7_0/269_276.pdf)
8. Тимохіна Г.О. Податковий облік амортизації необоротних активів / Г.О. Тимохіна // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 4. – С. 311-319.

#### References

1. Bondar, M. and Babich, V. (2011), "Amortization of non-current assets: account of and taxation", *Visnyk ZhDTU*, no. 1(55), pp. 33-34.
2. Holov, S. (2005), "Debatable aspects of depreciation", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 5, pp. 3-8.
3. Dovhopola, N. and Nesterenko, M. (2010), "Depreciation: subject essence and degree of influence on the reproduction of the fixed assets", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 12, pp. 3-13.
4. Ukraine Tax Code (2010), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Regulation (standard) of Accounting – 7 "Fixed assets" (2000), available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
6. Regulation (standard) of Accounting – 8 "Intangible assets" (1999), available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>
7. Sazhynets, S.Y. and Trofymchuk, V.Ya. (2013), "Documentary of providing accounting of depreciation of non-current assets of the enterprise", available at: [http://www.business-inform.net/pdf/2013/7\\_0/269\\_276.pdf](http://www.business-inform.net/pdf/2013/7_0/269_276.pdf)
8. Tymokhina, H. (2011), Tax accounting depreciation of non-current assets. *Sustainable development economic*, no. 4, pp. 311-319.