

УДК 657

DOI: 10.25140/2411-5215-2018-1(13)-175-179

*Ольга Сарапіна, Наталія Стефанович***ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЮРИДИЧНИМИ І ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ***Ольга Сарапіна, Наталія Стефанович***СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ СУБЪЕКТАМИ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ: ЮРИДИЧЕСКИМИ И ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ***Olha Sarapina, Natalia Stefanovych***COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING FOR DEPRECIATION OF NON-CURRENT ASSETS BY BUSINESS ENTITIES: LEGAL ENTITIES AND INDIVIDUAL PROPRIETORS**

У статті проведена порівняльна характеристика обліку амортизації необоротних активів різними суб'єктами господарської діяльності з метою визначення об'єкта оподаткування. Визначені відмінності методологічних підходів до визнання, оцінки основних засобів та порядку нарахування амортизації юридичними особами і фізичними особами-підприємцями. Обґрунтована необхідність внесення змін до Податкового кодексу України щодо регулювання нарахування амортизації необоротних активів фізичними особами-підприємцями.

Ключові слова: суб'єкти господарювання; юридичні особи; фізичні особи-підприємці; необоротні активи; основні засоби; нематеріальні активи; амортизація; первісна вартість; вартість, що амортизується.

Табл.: 2. Бібл.: 10.

В статье проведена сравнительная характеристика учета амортизации необоротных активов разными субъектами хозяйствования с целью определения объекта налогообложения. Выделены отличия методологических подходов к признанию, оценки основных средств и порядку начисления амортизации юридическими и физическими лицами-предпринимателями. Обоснована необходимость внесения изменений в Налоговый кодекс Украины относительно начисления амортизации необоротных активов физическими лицами-предпринимателями.

Ключевые слова: субъекты хозяйствования; юридические лица; физические лица-предприниматели; необоротные активы; основные средства; нематериальные активы; амортизация; первоначальная стоимость; амортизируемая стоимость.

Табл.: 2. Библ.: 10.

The article deals with comparative characteristics of accounting for depreciation of non-current assets by different business entities in order to determine the object of taxation. The differences in methodological approaches to the recognition, evaluation of fixed assets and the procedure of accounting for depreciation by legal entities and individual proprietors have been determined. The necessity of amending the Tax Code of Ukraine on the regulation of the accounting for depreciation of non-current assets by individual proprietors has been substantiated.

Keywords: business entities; legal entities; individual proprietors; non-current assets; fixed assets; intangible assets; amortization; initial value; depreciated cost.

Tabl.: 2. References: 10.

JEL classification: M41

Постановка проблеми. В Україні в 2016 році господарську діяльність здійснювали 306 470 юридичних осіб і 1 559 161 фізичних осіб [1]. Залежно від обраної системи оподаткування всі вони є платниками тих чи інших податків, встановлених Податковим кодексом України. Суб'єкти господарювання, які не можуть обрати спрощену систему оподаткування внаслідок виду діяльності, обсягу отриманих доходів або кількості найманих працівників, перебувають на загальній системі оподаткування. Ця система передбачає для юридичних осіб сплату податку на прибуток, для фізичних осіб-підприємців – податку з доходів фізичних осіб. Для створення рівних умов для суб'єктів господарювання ставка цих податків становить 18 %. Для визначення об'єкта оподаткування вказаних податків враховуються витрати суб'єкта господарювання. З 2017 року за певних умов фізичні особи-підприємці мають право включати до витрат суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і наукових публікацій з питань методології обліку необоротних активів свідчить про багатогранність досліджень, присвячених обліковим аспектам визнання, класифікації, оцінки, амортизації, поліпшення основних засобів і

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

нематеріальних активів. Питання обліку основних засобів і нематеріальних активів досліджували багато вчених та фахівців, таких як М. І. Боднар [2], С. Ф. Голов [3], В. М. Дибя [4; 5], Н. Довгопал [6], С. М. Кафка [7] та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте питання обліку основних засобів фізичними особами-підприємцями з метою оподаткування залишаються поза увагою наукової спільноти і потребують подальшого розроблення.

Метою статті є проведення порівняльної характеристики обліку амортизації необоротних активів юридичними і фізичними особами – суб'єктами господарської діяльності для забезпечення достовірності облікової інформації в оподаткуванні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розбіжності в обліку амортизації необоротних активів виникають у визнанні основних засобів і нематеріальних активів. Юридичні особи – платники податку на прибуток, у яких річний загальний дохід не перевищує 20 млн грн, визнають необоротні активи і нараховують амортизацію згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», інші – коригують «бухгалтерську» амортизацію на податкові різниці згідно з Податковим кодексом України [8]. Фізичні особи-підприємці для розрахунку амортизації необоротних активів керуються тільки нормами Податкового кодексу, оскільки на них не поширюються норми положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Загальними критеріями визнання основних засобів для всіх суб'єктів господарської діяльності є наявність матеріальної форми, очікуваний строк корисного використання та мета використання – будь-яка, крім продажу. Додатково для юридичних осіб з річним доходом понад 20 млн грн та фізичних осіб-підприємців Податковим кодексом України встановлено вартісний критерій визнання основних засобів – вартість понад 6000 грн.

Крім того, для різних суб'єктів господарської діяльності встановлений різний склад об'єктів основних засобів, які не амортизуються. Для платників податку на прибуток з річним доходом до 20 млн.грн. не підлягають амортизації земельні ділянки, природні ресурси та незавершені капітальні інвестиції. Для інших платників податку на прибуток цей перелік розширений на такі об'єкти основних засобів як бібліотечні й архівні фонди, автомобільні дороги та невиробничі основні засоби. Приватним підприємцям забороняється нараховувати амортизацію на земельні ділянки, об'єкти житлової нерухомості, легкові та вантажні автомобілі та безкоштовно отримані основні засоби. Не зовсім зрозуміла позиція законодавців щодо заборони фізичним особам-підприємцям нараховувати амортизацію за вантажними автомобілями, які використовуються в господарській діяльності.

Суб'єкти господарювання до витрат з метою оподаткування відносять і амортизацію нематеріальних активів. Для юридичних осіб розроблене положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [9], яке визначає методологічні аспекти обліку операцій з нематеріальними активами. У фізичних осіб-підприємців, які керуються Податковим кодексом для обліку витрат, виникають труднощі під час нарахування амортизації нематеріальних активів. Це пов'язано з відсутністю в зазначеному нормативно-правовому акті визначення нематеріальних активів. Приватні підприємці, так як і юридичні особи, до нематеріальних активів мають відносити права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторські права та інші нематеріальні активи. При цьому характерними ознаками нематеріальних активів є відсутність матеріальної форми, строк корисного використання більше одного року і здатність приносити економічну вигоду.

Юридичні і фізичні особи – суб'єкти господарювання використовують різні методологічні підходи до формування первісної вартості об'єктів необоротних активів. Юридичні особи витрати, пов'язані з придбанням, реєстрацією, доставкою, установкою, монтажем, налагодженням об'єктів основних засобів, відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби» включають до їх первісної вартості [10]. Крім того, первісна вар-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

тість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта: модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією.

Згідно з Податковим кодексом України фізичні особи-підприємці вказані витрати не включають до первісної вартості основних засобів, а відносять до поточних витрат з метою визначення чистого оподаткованого доходу підприємця. У результаті первісна вартість основних засобів визначається тільки за ціною придбання, а витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення не підлягають амортизації.

На жаль, Податковим кодексом України для фізичних осіб-підприємців не прописаний порядок формування первісної вартості самостійно виготовлених основних засобів, які підлягають амортизації.

Нормативно-правовими актами встановлені різні підходи щодо методів нарахування амортизації необоротних активів. Фізичним особам-підприємцям дозволено застосовувати тільки прямолінійний метод амортизації на відміну від юридичних осіб, які обирають методи нарахування амортизації самостійно з запропонованих п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак для юридичних осіб, річний загальний дохід яких перевищує 20 млн грн, є обмеження щодо використання виробничого методу нарахування амортизації основних засобів.

На відміну від юридичних осіб – суб'єктів господарювання, які амортизують різницю між первісною (переоціненою) і ліквідаційною вартістю основних засобів, приватні підприємці для нарахування амортизації застосовують первісну вартість об'єктів основних засобів (табл. 1).

Таблиця 1

Амортизація необоротних активів

<i>Суб'єкти господарювання</i>		
Юридичні особи з річним доходом до 20 млн грн	Юридичні особи з річним доходом понад 20 млн грн	Фізичні особи-підприємці
<i>Методи амортизації</i>		
Усі передбачені П(С)БО 7 методи амортизації	Методи амортизації за П(С)БО 7, крім виробничого	Тільки прямолінійний метод
<i>Вартість, що амортизується</i>		
Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості	Первісна вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості	Первісна вартість необоротних активів без врахування витрат, пов'язаних з придбанням, поліпшенням, доведенням об'єкта до стану придатного до використання з запланованою метою

Спільного для всіх суб'єктів господарювання є строк корисного використання основних засобів, протягом якого об'єкт амортизується. Він встановлюється суб'єктом господарювання самостійно, але не може бути меншим ніж строк, встановлений Податковим кодексом України. Однак для фізичних осіб-підприємців мінімально допустимі строки корисного використання представлені за чотирма групами необоротних активів, а для юридичних осіб – окремо за основними засобами (16 груп) та нематеріальними активами (6 груп). Якщо для юридичних осіб чітко встановлені строки початку і закінчення нарахування амортизації необоротних активів, то для фізичних осіб-підприємців це питання залишилось поза увагою Податкового кодексу. Це сприяє зниженню достовірності облікової інформації щодо витрати приватного підприємця.

Виявлені відмінності в обліку амортизації основних засобів з метою оподаткування суб'єктами господарювання представимо на умовному прикладі. Суб'єктом господарювання 20 січня поточного року придбані та введені в експлуатацію основні засоби (без ПДВ):

- обладнання за ціною 50 000,00 грн, витрати на транспортування та монтаж якого становили 5 000,00 грн;
- вантажний автомобіль за 270 000,00 грн, витрати на реєстрацію – 11 500,00 грн.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Строк корисного використання основних засобів 5 років. Ліквідаційна вартість обладнання – 1000,00 грн, вантажного автомобіля – 1500,00 грн. Розбіжності в нарахуванні амортизації основних засобів суб'єктом господарювання, якщо б він зареєструвався як юридична особа або фізична особа-підприємець, представлені в табл. 2.

Таблиця 2

Розрахунок амортизації основних засобів суб'єктами господарювання

Показники	Юридична особа	Фізична особа-підприємець
Об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації	Обладнання Вантажний автомобіль	Обладнання
Первісна вартість, грн:		
- обладнання	55 000,00	50 000,00
- вантажного автомобіля	281 300,00	-
Початок нарахування амортизації	3 лютого поточного року	Не визначено
Вартість, що амортизується, грн:		
- обладнання	54 000,00	50 000,00
- вантажний автомобіль	280 000,00	-
Річна сума амортизації за використання прямолінійного методу, грн:		
- обладнання	10 800,00	10 000,00
- вантажний автомобіль	56 000,00	-
Витрати для визначення об'єкта оподаткування, грн	66 800,00 (10 800,00 + 56 000,00)	15 000,00 (10 000,00+5000,00)

Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток юридичною особою будуть враховані витрати у сумі 66 800,00 грн, фізичною особою-підприємцем для податку з доходів фізичних осіб – витрати у сумі 15 000,00 грн. Відмінності в методології обліку амортизації основних засобів з метою оподаткування створюють нерівні умови для юридичних і фізичних осіб – суб'єктів господарювання.

Висновки і пропозиції. У процесі порівняння методичних засад обліку амортизації необоротних активів з метою оподаткування юридичними і фізичними особами – суб'єктами господарської діяльності виявлені суттєві розбіжності. Вони пов'язані з визнанням основних засобів; складом об'єктів основних засобів, що підлягають амортизації; відсутністю у Податковому кодексі України визначення нематеріальних активів; порядком формування первісної вартості основних засобів; кількістю дозволених до використання методів амортизації; вартістю основних засобів, що амортизується та строками початку і закінчення нарахування амортизації. У фізичних осіб-підприємців зазначені відмінності можуть викликати труднощі під час ведення обліку витрат з метою оподаткування і, як наслідок, сприяють зниженню рівня достовірності розрахунку об'єкта оподаткування, виникненню адміністративної відповідальності у вигляді штрафних санкцій.

На нашу думку, для створення рівних умов для всіх суб'єктів господарської діяльності необхідно встановити єдині методологічні засади обліку амортизації необоротних активів або внести зміни і доповнення в Податковий кодекс України щодо порядку нарахування амортизації фізичними особами-підприємцями на загальній системі оподаткування. Ці зміни і доповнення стосуватимуться розкриття сутності нематеріальних активів, порядку формування первісної вартості самостійно виготовлених основних засобів, строків нарахування амортизації необоротних активів. Це сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації щодо витрат фізичної особи-підприємця з метою оподаткування.

Список використаних джерел

1. Діяльність суб'єктів господарювання за 2016 рік: статистичний збірник. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ19_u.htm (дата звернення: 10.01.2018).
2. Бондар М. І., Бабіч В. В. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1 (55). С. 33–34.
3. Голов С. Ф. Дискусійні аспекти амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 5. С. 3–8.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

4. Диба В. М. Нематеріальні активи: принципи визначення та визнання. *Вчені записки*. 2008. Вип. 10. С. 217–222.
5. Диба В. М. Оцінка й амортизація нематеріальних активів. *Формування ринкової економіки*. 2008. Вип. 20. С. 451–462.
6. Довгопал Н., Несторенко М. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 12. С. 3–13.
7. Кафка С. М. Зміст і призначення амортизації основних засобів. *Економічний аналіз*. 2017. Т. 27. № 1. С. 270–279.
8. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page> (дата звернення: 11.12.2017).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 15.12.2018).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 15.12.2018).

References

1. *Diialnist subiektiv hospodariuvannia za 2016 rik: statystychnyi zbirnyk [Activities of Business Entities for 2016: Statistical Collection]*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ19_u.htm.
2. Bondar, M. I., Babich, V. V. (2011). Amortyzatsiia neoborotnykh aktyviv: oblik ta opodatkovannia [Depreciation of non-current assets: accounting and taxation]. *Visnyk ZhDTU – The Journal of Zhytomyr State Technological university. Series: Economics, 1 (55)*, 33–34 [in Ukrainian].
3. Holov, S. F. (2005). Dyskusiini aspekty amortyzatsii [Discussion aspects of depreciation]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing, 5*, 3–8 [in Ukrainian].
4. Dyba, V. M. (2008). Nematerialni aktyvy: pryntsypy vyznachennia ta vyznannia [Intangible assets: principles of determination and recognition]. *Vcheni zapysky – Scientific notes, 10*, 217–222 [in Ukrainian].
5. Dyba, V. M. (2008). Otsinka y amortyzatsiia nematerialnykh aktyviv [Estimation and amortization of intangible assets]. *Formuvannia rynkovoї ekonomiky – Formation of market economy, 20*, 451–462 [in Ukrainian].
6. Dovhopal, N., Nestorenko, M. (2010). Amortyzatsiia: predmetna sutnist i stupin vplyvu na vidtvorennia osnovnykh zasobiv [Amortization: Substance and degree of influence on the reproduction of fixed assets]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Audit, 12*, 3–13 [in Ukrainian].
7. Kafka, S. M. (2017). Zmist i pryznachennia amortyzatsii osnovnykh zasobiv [Contents and purpose of non-current Assets Depreciation]. *Ekonomichnyi analiz – Economic analysis, 1*, 270–279 [in Ukrainian].
8. Tax Code of Ukraine. (n.d.). *rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
9. Regulation (standard) of accounting 8 «Intangible assets». (n.d.). *rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Regulation (standard) of accounting 7 «Fixed assets». (n.d.). *rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

Сарапіна Ольга Андріївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аудиту і оподаткування, Херсонський національний технічний університет (вул. Бериславське шосе, 24, м. Херсон, 73008, Україна).

Сарапіна Ольга Андреевна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета, аудита и налогообложения, Херсонский национальный технический университет (ул. Бериславское шоссе, 24, г. Херсон, 73008, Украина).

Sarapina Olha – Doctor of Economic, Professor, Head of Department of of Accounting, Audit and Taxation, Kherson National Technical University (24 Beryslav highway Str., 73008 Kherson, Ukraine).

E-mail: o_sarapina@ukr.net

Стефанович Наталія Ярославівна – старший викладач кафедри обліку, аудиту і оподаткування, Херсонський національний технічний університет (вул. Бериславське шосе, 24, м. Херсон, 73008, Україна).

Стефанович Наталія Ярославовна – старший преподаватель кафедры учета, аудита и налогообложения, Херсонский национальный технический университет (ул. Бериславское шоссе, 24, г. Херсон, 73008, Украина).

Stefanovych Natalia - Senior Instructor of Department of Accounting, Audit and Taxation, Kherson National Technical University (24 Beryslav highway Str., 73008 Kherson, Ukraine).

E-mail: vnstefanovich@gmail.com