

УДК 657:42

**М.М. Зюкова, канд. екон. наук**

*ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»*

## Питання амортизації основних засобів: бухгалтерський та податковий аспект

У статті досліджено сутність, роль та основні аспекти амортизації основних засобів, а також зміни, що відбулися в обліку основних засобів у зв'язку із введенням в дію Податкового кодексу України.

**амортизація, основні засоби, об'єкт основних засобів, вартість, що амортизується, бухгалтерський облік, податковий облік**

Метою статті є дослідження сутності, ролі та методики нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку та визначення напрямів їх зближення.

Для досягнення поставленої мети завданням дослідження є проведення теоретичного узагальнення основних організаційних та методологічних аспектів обліку амортизації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку та визначення напрямів їх зближення.

Матеріальною основою виробничого процесу виступають засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства і виступають необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг. На підприємствах сукупність засобів праці, що застосовують, набуває економічної форми основних засобів.

У виготовленій продукції знаходить своє відображення частина вартості основного капіталу, яка є пропорційною його зносу.

Зношення є основою амортизації. Тобто, величина амортизаційних відрахувань показує ступень зносу об'єктів основного капіталу.

Сума амортизації являє собою ту частину вартості основного капіталу, яка у зв'язку з його зносом переноситься на виготовлену продукцію, після реалізації якої існує як сума грошей, призначена для відшкодування зносу.

Якщо знос це процес втрати вартості об'єктом основних засобів, то амортизація є процесом перенесення вартості основних засобів на виготовлений за їх участі продукт.

Поняття амортизація у перекладі з латинської означає погашення, сплата боргу. Амортизація – це процес поступового перенесення вартості засобів праці у зв'язку зі зносом на виготовлений продукт та використання цієї вартості у подальшому для відтворення засобів праці.

Принциповою відмінністю зносу та амортизації є те, що знос це поступове втрачання основним капіталом своєї вартості, а амортизація – це поступове перенесення його вартості на виготовлений продукт.

Амортизація є одним із засобів стимулювання інноваційного розвитку підприємницької діяльності.

В економічній літературі протягом багатьох років питання сутності амортизації

та її ролі не втрачає своєї актуальності.

Нажаль, в країні склалася ситуація, коли більшість власників спрямовуючи свої зусилля на отримання максимального прибутку, не приділяють уваги забезпеченню розвитку підприємства.

Держава стимулює інноваційний розвиток підприємницької діяльності шляхом розробки державної амортизаційної політики в рамках системи оподаткування.

Державна амортизаційна політика включає наступні складові: визнання, класифікація, оцінка основних засобів, порядок змін первісної та балансової вартості основних засобів та визначення їх справедливої вартості; методи, норми та порядок нарахування амортизації.

Податкова концепція амортизації полягає у встановленні зв'язку між доходами підприємства від реалізації продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком на прибуток, сплаченим підприємством.

Сучасна законодавча концепція амортизації регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податковим кодексом України (далі - ПКУ) від 2 грудня 2010 р. № 2756-УІ, які визначають методологію та правову бази для визнання амортизації та обліку амортизаційних відрахувань.

Згідно П(С) БО 7 «Основні засоби» придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Відповідно до п.14 П(С)БО 7 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.

Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Із введенням в дію Податкового кодексу з 01 квітня 2011 року передбачено пооб'єктний облік основних засобів у межах 16 груп та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років в залежності від групи, до якої належить відповідний об'єкт основних засобів.

Так, виділено наступні групи основних засобів:

група 1 – земельні ділянки (не підлягає амортизації);

група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (15 років);

група 3 – будівлі (20 років), споруди (15 років), передавальні пристрої (10 років);

група 4 – машини та обладнання (5 років), з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень (2 роки);

група 5 – транспортні засоби (5 років);

група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);

група 7 – тварини (6 років);

група 8 – багаторічні насадження (10 років);

група 9 – інші основні засоби (12 років);

група 10 – бібліотечні фонди (не встановлено);

група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено);

група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);

група 13 – природні ресурси (не підлягає амортизації);

група 14 – інвентарна тара (6 років);

група 15 – предмети прокату (5 років);

група 16 – довгострокові біологічні активи (7 років).

Тобто, земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації.

П(С)БО 7 «Основні засоби» (п.5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами (виділено 9 груп основних засобів):

- 1) Земельні ділянки;
- 2) Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- 3) Будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- 4) Машини та обладнання;
- 5) Транспортні засоби;
- 6) Інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- 7) Тварини;
- 8) Багаторічні насадження;
- 9) Інші основні засоби.

І 7 груп інших необоротних матеріальних активів:

- 1) Бібліотечні фонди;
- 2) Малоцінні необоротні матеріальні активи;
- 3) Тимчасові (нетитульні) споруди;
- 4) Природні ресурси;
- 5) Інвентарна тара;
- 6) Предмети прокату;
- 7) Інші необоротні матеріальні активи.

Отже, у бухгалтерському обліку будівлі, споруди та передавальні пристрої обліковуються у складі однієї групи, а у податковому обліку виділяються у складі групи 3 окремі підгрупи для обліку будівель, споруд та передавальних пристроїв з визначенням для кожної з підгруп різного мінімально допустимого строку корисного використання, що на нашу думку є доцільним, так як дійсно, будівля експлуатується значно довше, ніж передавальний пристрій.

Крім того, П(С)БО 7 «Основні засоби» виділено групу «Інші необоротні матеріальні активи», на відміну від податкового, де останньою 16 групою є довгострокові біологічні активи.

На нашу думку, П(С)БО 7 «Основні засоби», виділяючи окрему групу «Інші необоротні матеріальні активи» надає ширші можливості підприємству щодо ідентифікації приналежності об'єктів до складу інших необоротних матеріальних активів.

Визначення зносу надається П(С)БО 7 «Основні засоби»: «знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання».

Згідно з Податковим кодексом України, нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його виводу з експлуатації.

Згідно з ПКУ амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації);

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Згідно з ПКУ вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується, - первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Однак, тут необхідно звернути увагу на те, що Податковий Кодекс не дає тлумачення поняття «ліквідаційна вартість», однак використовує цей термін.

Проте, п. 14.1.84. ПКУ зазначено, що інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Отже, при визначенні ліквідаційної вартості основних засобів необхідно керуватись визначенням, наведеним у П(С) БО 7 «Основні засоби», згідно якого ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Підприємство має при зарахуванні об'єкта основних засобів на баланс визначити його ліквідаційну вартість, яка вираховується з первісної вартості при визначенні об'єкта амортизації.

Згідно п. 22 П(С) БО 7 «Основні засоби» об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що вартість, яка амортизується, - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної

вартості.

Дане визначення збігається з визначенням у податковому законодавстві.

Підприємство самостійно має право визначати ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів, виходячи з припущення про можливу суму коштів, яку підприємство сподівається отримати від реалізації або ліквідації об'єкта основних засобів по закінченню строку його корисного використання. При цьому ліквідаційна вартість може бути визначена і на нульовому рівні.

Згідно з п. 23 П(С)БО 7 «Основні засоби» нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Амортизація основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку нараховується із застосуванням одних і тих же методів, що визначено П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податковим Кодексом, а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Наказом МФУ «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2011 р. №372 до п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби» внесено доповнення, що нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Крім того, п.145.1.9. Податкового Кодексу визначено, що нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Отже, метод нарахування амортизації щодо кожного об'єкта основних засобів у фінансовому та податковому обліку має бути однаковий.

Логічним є внесення змін Наказом МФУ «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2011 р. №372 п. 3.6., в якому зазначено, що нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Наказом МФУ «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2011 р. №372 п.3.7 абзац четвертий п.29 доповнено наступним: «Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів»

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.

Порядок нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів 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. Ми підтримуємо думку проф. Бондаря М.І [7], що цю норму доцільно використовувати при визначенні строку корисного використання з метою амортизації нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, що потребує внесення змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Таким чином, підсумовуючи досліджені теоретичні та методологічні аспекти амортизаційної політики, необхідно зазначити, що Податковим кодексом України [3] наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які полягають у наступному. Статтею 145 ПКУ розширена класифікація основних засобів у податковому обліку, яка передбачає 16 груп основних засобів замість 4-х, визначених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1]. Здійснюється пооб'єктний облік балансової вартості основних засобів, що входить до складу кожної окремої групи, включаючи вартість поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду) та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи (ст. 146.1 ПКУ). Критерій визнання приналежності об'єкта до основних засобів збільшився з 1000 грн. до 2500 грн. (з 01.01.2012 р.).

Введення Податкового кодексу узгодило розбіжності у понятійному апараті засобів праці і визнало категорію «основні засоби».

Сучасна Податкова концепція передбачає ведення обліку основних засобів з метою нарахування амортизації за кожним окремим об'єктом основних засобів, на відміну від попереднього загально групового варіанта нарахування амортизації, що діяв до прийняття Податкового кодексу.

Такі групи як земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації не підлягають амортизації ні у бухгалтерському ні у податковому обліку.

У бухгалтерському обліку виділено 16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у податковому – також 16, проте у їх складі є відмінності: у податковому виділено групу довгострокові біологічні активи, яка відсутня у класифікації за П(С)БО 7, а у бухгалтерському є відсутня у податковому обліку група Інші необоротні матеріальні активи.

В цілому, у бухгалтерській і податковій концепціях амортизації відбулися значні зміни у бік їх узгодження та гармонізації, що сприятиме інноваційному розвитку підприємницької діяльності.

Крім того, розширює можливості державі в напрямку регулювання амортизаційної, а відповідно, і податкової політики підприємств.

## Список літератури

1. Податковий кодекс України: Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електрон. ресурс] / Україна. Президент України. – Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електрон. ресурс] / Україна. М-во фінансів. – Спосіб доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
3. Довгопола Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Довгопола Н., Нестеренко М. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3-13.
4. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства

- / Чумаченко М. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №11. – С. 3-7.
5. Бондар М.І. Амортизація основних засобів: облік та оподаткування / Бондар М.І., Бабіч В.В. // Вісник ЖДТУ Серія: Економічні науки. – 2011. - № 1 (55).– С.31-34.
6. Чабаненко Ж.М. Особливості фінансового обліку основних засобів // Економічний простір. – 2012. - № 57 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekpr/2012\\_57/statti/42.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf).

*М. Зюкова*

**Вопросы амортизации основных средств: бухгалтерский и налоговый аспект**

В статье исследовано сущность, роль и основные аспекты амортизации основных средств, а также изменения, которые произошли в учете основных средств в связи с введением в действие Налогового кодекса Украины.

*M. Ziukova*

**Questions depreciation of fixed assets: accounting and tax issues**

This article explores the nature, role and main aspects of depreciation of fixed assets and changes in accounting for fixed assets in connection with the introduction of the Tax Code of Ukraine.

Одержано 27.09.12

**УДК 35.073513.2**

**В.О. Іванченко, канд. екон. наук, В.Г. Крячко, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## **Агролізинг як специфічний вид інвестування**

Висвітлено власні погляди на економічну сутність лізингу. Розкрито специфіку лізингових операцій у сільському господарстві та проблеми їх здійснення стосовно фермерських господарств. Враховуючи наявність суттєвих відмінностей, визначена та доведена необхідність поділу лізингових операцій у сільському господарстві на лізинг біологічних активів та лізинг техніки.

**лізинг, агролізинг, інвестиційна діяльність, біологічні активи, фермерські господарства**

В сільському господарстві України процеси інвестиційної та інноваційної діяльності відбуваються за складних умов та, поки що, не мають позитивних наслідків. Як результат, у багатьох господарствах спостерігається припинення простого відтворення, загальне зниження економічної і соціальної стійкості на фоні загострення конкурентної боротьби та підвищення активності транснаціональних корпорацій. У таких умовах суб'єктам аграрного господарства потрібні потужні джерела інвестицій у відновлення і переоснащення виробництва. Одним з них може бути агролізинг як специфічний вид агробізнесу, де об'єктом інвестицій виступають будівлі, споруди, техніка, машини, обладнання та племінна худоба.

Проблемі матеріально-технічного оновлення сільського господарства приділяють увагу вітчизняні та зарубіжні вчені. Одним із питань, що викликає широку дискусію, є визначення сутності лізингу.

© В.О.Іванченко, В.Г.Крячко, 2012