

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

Єрмолаєва М. В., к.е.н., доцент

Скиданенко Ю.Д., к.філол.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

У статті розглянуто особливості нарахування амортизації основних засобів у фінансовому та податковому обліку та зміни, що відбулися у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України.

In the article are considered the features of charging depreciation of fixed assets in the financial and tax accounting and the changes that have occurred in connection with the adoption of the Tax Code of Ukraine

Постановка проблеми. З моменту переходу України на міжнародні стандарти обліку і звітності багато непорозумінь викликали питання сутності амортизації необоротних активів та методики нарахування амортизації у фінансовому та податковому обліку. Весь цей час фахівці звертали увагу на необхідність застосування єдиної методології при відображенні амортизації необоротних активів, оскільки норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94–ВР [1] суперечили Положенням (Стандартам) бухгалтерського обліку. Це призводило до невідповідності даних, які відображались у фінансовій та податковій звітності, зокрема у Звіті про фінансові результати та Декларації про прибуток підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням даної проблеми присвячені праці іноземних та вітчизняних науковців і практиків, зокрема Л. А. Бернстайна, Е. Хендріксена, І. Голошевича, Г. Кірейцева, В. Савчука, С. Євтушенка, І. Чалого та інших. Це свідчить про те, що проблема застосування амортизаційної політики на підприємстві потребує глибокого дослідження і є актуальною.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження змін у методиці нарахування амортизації основних засобів згідно з Податковим кодексом України і виявлення тенденцій щодо зближення податкового та фінансового обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Із прийняттям Податкового кодексу України суттєво змінилися підходи до облікового відображення амортизації необоротних активів та методики нарахування амортизації у податковому обліку. За останнє десятиріччя вперше з'явилась реальна перспектива для об'єднання податкового та фінансового обліку в єдине ціле, оскільки ця проблема постійно хвилювала як бухгалтерів–практиків, так і науковців. Крім того, новий Податковий кодекс на законодавчому рівні уточнив класифікацію необоротних активів і максимально наблизив її до потреб фінансового обліку.

До 1 січня 2011 року підприємства, які працювали за загальною системою оподаткування і сплачували податок на прибуток, були вимушені вести окремо фінансовий і податковий облік необоротних активів та їх аморти-

зації. У фінансовому обліку порядок нарахування амортизації необоротних активів регламентувався П(С)БО 7 «Основні засоби», а у податковому обліку – Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

У фінансовому обліку підприємство самостійно обирало метод амортизації, а у податковому застосовувалась методика, передбачена Законом № 334/94 для всіх без виключення суб'єктів господарювання. Згідно з П(С)БО 7, амортизація основних засобів нараховується за одним із методів, а саме:

- 1) прямолінійним;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивним;
- 5) виробничим;
- 6) згідно з нормами і методами податкового законодавства [3].

На перший погляд, можливість застосування податкового методу амортизації у фінансовому обліку давала змогу усунути існуючі розбіжності в обліковому відображенні амортизації, але методика податкової амортизації передбачала дещо іншу класифікацію необоротних активів та іншу періодичність проведення розрахунків.

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується щомісячно по кожному інвентарному об'єкту. Застосування у фінансовому обліку податкового методу нарахування амортизації не давало можливості одержати правдиву картину щодо амортизації основних засобів за кожний місяць звітного періоду, тому бухгалтерія вимушена була вести облік амортизації за двома напрямками – у фінансовому обліку згідно з П(С)БО 7, у податковому – згідно з ЗУ № 334/94, що спричиняло значні незручності і збільшувало облікове навантаження на працівників бухгалтерії. Крім того, інформація про суму нарахованої амортизації двічі відображалась у звітності, а саме – у Звіті про фінансові результати та у Декларації про прибуток підприємства, причому, виходячи з різних методик нарахування, ці показники суттєво відрізнялись. Користувачу звітності було незрозуміло, який з наведених показників є правильним. Спроби об'єднати методики не давали бажаного результату, оскільки потребували докорінної зміни нормативної бази, що регламентувала питання методики нарахування амортизації.

У податковому обліку основні фонди з метою амортизації поділялись на 4 групи:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини, вартість капітального поліпшення землі;
- група 2 – автомобільний транспорт та вузли до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти;
- група 3 – будь-які інші основні фонди;
- група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони, мікрофони й рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів.

При цьому облік балансової вартості основних фондів першої групи вівся за кожною окремою будівлею, а облік балансової вартості об'єктів, які належать до другої, третьої та четвертої груп вівся за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів.

Згідно з ЗУ № 334/94 амортизація основних фондів у податковому обліку нараховувалась поквартально у відсотках до балансової вартості груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду у таких розмірах: група 1 – 2 %; група 2 – 10 %; група 3 – 6 %; група 4 – 15 %. Нарахування амортизації здійснювалось шляхом застосування вказаних норм до балансової вартості об'єкта основних фондів групи 1 і сукупної балансової вартості основних фондів груп 2, 3, 4. [1]

Згідно з П(С)БО 7 у фінансовому обліку підприємство має право переглянути метод нарахування амортизації у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єктів. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. У податковому обліку права змінювати метод нарахування амортизації не передбачається.

На відміну від вимог П(С)БО 7, згідно з яким амортизація основних засобів нараховується протягом терміну корисного використання об'єктів, який встановлюється підприємством при зарахуванні об'єкта на баланс і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови та консервації, у податковому обліку амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 нараховувалась до досягнення балансової вартості об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. При цьому залишкова вартість такого об'єкта відносилась до валових витрат підприємства, а вартість такого об'єкта прирівнювалась нулю. Амортизація об'єктів 2, 3, та 4 груп нараховувалась до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

З 1 січня 2011 року введено в дію Податковий кодекс, який усунув багато розбіжностей у фінансовому та податковому обліку амортизації. По-перше, Податковий кодекс вдосконалив класифікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Відтепер необоротні активи поділяються на 16 груп, а не на 4 як було у ЗУ № 334/94. Згідно з п. 145.1. основні засоби поділяються на такі групи;

- група 1 – земельні ділянки;
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом;
- група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої;
- група 4 – машини та обладнання;
- група 5 – транспортні засоби;
- група 6 – інструменти, прилади, інвентар;
- група 7 – тварини;
- група 8 – багаторічні насадження;
- група 9 – інші основні засоби;
- група 10 – бібліотечні фонди;

- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 – тимчасові (не титульні) споруди;
- група 13 – природні ресурси;
- група 14 – інвентарна тара;
- група 15 – предмети прокату;
- група 16 – довгострокові біологічні активи [2].

Як бачимо, зафіксована у кодексі податкова класифікація основних засобів повністю відповідає бухгалтерській і побудована згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку.

По-друге, сьогодні в податковому обліку амортизація нараховується на кожний об'єкт основних засобів помісячно, що також не суперечить П(С)БО, а підприємство має право самостійно обирати метод нарахування амортизації, що підтверджує п. 145.1.9, а саме: «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» [2, с. 196].

По-третє, в податковому обліку з'явилися такі поняття як «первісна вартість», «залишкова вартість», «вартість, яка амортизується», що максимально наблизило методіку податкового обліку до фінансового. Тепер у бухгалтера немає необхідності ведення подвійного обліку нарахування амортизації і дані податкового та фінансового обліку будуть тотожними, у фінансовій і податковій звітності також зникнуть розбіжності по сумах нарахованої амортизації, що, в свою чергу, зменшить розбіжності між розміром прибутку або збитку підприємства за звітний період.

Висновки. Запровадження Податкового кодексу зробило суттєвий крок до зближення податкового і фінансового обліку і частково усунуло розбіжності в питаннях обліку амортизації необоротних активів. Це дасть можливість зменшити протиріччя між податковим законодавством і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, полегшити роботу бухгалтерської служби підприємств і відображати у звітності більш реальну інформацію про суми нарахованої амортизації за звітний період.

Література.

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 № 334/94–ВР (зі змінами і доповненнями). Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск № 4 (124) – Х.: Фактор, 25 квітня 2005. – 96 с.
2. Податковий кодекс: зміст та основні коментарі. Посібник. Частина 1 – Полтава: РВВ ПДАА, 2011. – 299 с.
3. П(С)БО 7 «Основні засоби». Бухгалтерський облік: нормативна база / Уклад. Я. Кавторєва, Ф. Федорченко, В. Кузнецов. – 11-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 524 с.