

## **Розділ 4. Облік, аудит та оподаткування**

**УДК 330.142.211.4**

**DOI: 10.31732/2663-2209-2021-63-61-67**

### **ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

**Брадул О.М.<sup>1</sup>, Буркова Л.А.<sup>2</sup>, Шепелюк В.А.<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> д.е.н., професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування, Криворізький національний університет, м. Кривий Ріг, Україна, e-mail: bradul@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9544-2175>

<sup>2</sup> к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування Криворізький національний університет, м. Кривий Ріг, Україна, e-mail: burkova@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2840-5785>

<sup>3</sup> к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування Криворізький національний університет, м. Кривий Ріг, Україна, e-mail: shepeliuk@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6270-5936>

### **TAX ASPECTS OF THE DEPRECIATION POLICY OF THE ENTERPRISE**

**Bradul Alexander<sup>1</sup>, Burkova Liudmyla<sup>2</sup>, Shepeliuk Vira<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> Doctor of sciences (Economics), professor, professor of department of accounting, taxation, public management and administration, Kryvyi Rih National University, Kryvyi Rih, Ukraine, e-mail: bradul@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9544-2175>

<sup>2</sup> PhD (Economics), associate professor, associate professor of accounting, taxation, public administration Kryvyi Rih National University, Kryvyi Rih, Ukraine, e-mail: burkova@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2840-5785>

<sup>3</sup> PhD (Economics), associate professor, associate professor of accounting, taxation, public administration Kryvyi Rih National University, Kryvyi Rih, Ukraine, e-mail: shepeliuk@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6270-5936>

**Анотація.** Вдосконалення амортизаційної політики підприємств повинно сприяти розвитку економіки країни в цілому. І хоча Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку були взяті під основу написання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а прийнятий Податковий кодекс України проголосив зближення податкового та фінансового обліку, але і на сьогоднішній день існує низка питань щодо формування та реалізації амортизаційної політики, які потребують вирішення. У статті розглянути сутність амортизації та досліджено наукові підходи до визначення поняття «амортизація». Запропоновано власне визначення амортизації. Встановлені основні податкові аспекти порядку нарахування амортизації на ті об'єкти виробничих основних засобів, які переведені на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання чи консервацію. Амортизаційні податкові різниці, згідно Податкового кодексу України корегують фінансовий результат підприємства як у бік збільшення, так і у бік зменшення прибутку для оподаткування. Тому основна мета коригувань це прибрати з фінансового результату бухгалтерську амортизацію. В бухгалтерському обліку амортизаційні нарахування є витратами підприємства. Вони впливають на формування бухгалтерського фінансового результату. Тому для корегування на бухгалтерську амортизацію, потрібно збільшити фінансовий результати і вже замість бухгалтерської включити податкову амортизацію, розраховану виходячи з правил ПКУ. Нарахування амортизації ведеться на підприємстві на всі об'єкти основних засобів незважаючи де знаходяться необоротні активи: в експлуатації або переведені на реконструкцію, модернізацію чи консервацію. У роботі зазначено, що амортизаційна політика підприємства є складовою його облікової політики. В результаті дослідження внесено пропозиція регламентувати питання щодо виділення з експлуатації основних засобів на період їх ремонту, реконструкції, модернізації та виокремлювати аспекти таких об'єктів в наказі про облікову політику, для цілей оподаткування податку на прибуток.

**Ключові слова:** амортизація, амортизаційна політика, амортизаційні різниці, методи амортизації, норми амортизації, оподаткування, основні засоби, Податковий кодекс України, податок на прибуток, фінансовий результат.

Формули: 0; рис.: 1; табл.: 1, бібл.: 13

**Annotation.** Improving the depreciation policy of enterprises should contribute to the development of the economy as a whole. Although International Accounting Standards were used as a basis for writing Accounting Regulations (Standards) and the adopted Tax Code of Ukraine proclaimed the convergence of tax and financial accounting, there are still a number of issues regarding the formation and implementation of depreciation policy that need to be addressed. The article considers the essence of depreciation and explores scientific approaches to the definition of "depreciation". The own definition of depreciation is offered. The main tax aspects of the procedure for depreciation of those fixed assets that are transferred to the reconstruction, modernization, completion, equipment or conservation. Depreciation tax differences, according to the Tax Code of Ukraine, adjust the financial result of the enterprise both in the direction of increase and in the direction of decrease in profit for taxation. Therefore, the main purpose of adjustments is to remove depreciation from the financial result. In accounting, depreciation is the cost of the enterprise. They affect the formation of the accounting financial result. Therefore, to adjust for accounting depreciation, you need to increase the financial results and instead of accounting to include tax depreciation, calculated based on the rules of the TCU. Depreciation is accrued at the enterprise on all fixed assets, regardless of where the non-current assets are located: in operation or transferred to reconstruction, modernization or conservation. The paper notes that the depreciation policy of the enterprise is a component of its accounting policy. As a result of the study, a proposal was made to regulate the issue of decommissioning of fixed assets for the period of their repair, reconstruction, modernization and to identify aspects of such lenses in the order of accounting policy for income tax purposes.

**Key words:** depreciation, depreciation policy, depreciation differences, depreciation methods, depreciation rates, taxation, fixed assets, Tax Code of Ukraine, income tax, financial result.

Formulas: 0; fig.: 1; tabl.: 1; bibl.: 13

**Постанова проблеми.** У сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть не лише модернізувати наявні основні засоби, але й максимально ефективно їх використовувати, що з урахуванням дефіциту інвестицій у їх відтворення є надзвичайно важливим, адже основні засоби більшості вітчизняних підприємств є морально та фізично зношеними. Останнє пояснюється занепадом виробництва підприємств у цілому, що обумовлено кризою в країні та світі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Амортизаційній політиці та її впливу на оновлення основних засобів підприємств присвячена значна кількість праць вітчизняних та зарубіжних вчених зокрема О.В. Бондар, М.Я. Дем'яненко, М.М. Могилова, С.В. Онишко, Л.В. Овод, Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Городянська, М.А. Борисенко, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, Ю.Ю. Мороз, С.М. Євтушенко, Є.В. Жердєв та ін., проте залишаються невирішеними проблеми впливу «амортизаційних» різниць на фінансовий результат до оподаткування.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є виявлення податкових аспектів формування амортизаційної політики підприємств та її вплив на оподаткування фінансових результатів.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Амортизація виступає основним

елементом формування капіталу на вітчизняних підприємствах. Вона є одним із засобів стимулювання інноваційного розвитку підприємницької діяльності. Тому необхідно розуміти сутність та визначення «амортизації», як економічної категорії.

Науковці постійно проводять дискусії до визначення сутності амортизації. Розглянемо існуючі у сучасній літературі підходи до визначення дефініції «амортизація основних засобів» (табл.1).

За результатами проведеного огляду літературних джерел можна констатувати, що у дискусії про економічну сутність амортизації серед науковців виокремлюється три основні підходи:

- амортизація – це грошовий вираз зносу основних засобів;
- амортизація – це процес перенесення суми зносу основних засобів на собівартість виготовленої продукції;
- амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку.

Здебільшого дослідниками [1; 2; 12; 10] під амортизацією основних засобів розуміється поступове списання їх вартості в процесі використання внаслідок фізичного та морального зносу.

**Підходи до визначення сутності поняття «амортизація основних засобів»**

| Автор                         | Сутність поняття   |
|-------------------------------|--|
| Податковий кодекс України [7] | Систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). |
| МСБО 16 [5]                   | Систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.  |
| П(С)БО 7 [7]                  | Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).  |
| Бланк І.А. [1]                | Поступове списання вартості основних засобів в процесі їх виробничого використання, пов'язане фізичним і моральним зносом.   |
| Круш В.П.[4]                  | Процес знецінення вартості основних засобів під впливом фізичного та морального зношення і відшкодування сум такого зношення за рахунок собівартості продукції.            |
| Н. Чумаченко [9; 10]          | Інвестиційний ресурс та засіб акумулювання грошових коштів.  |
| Щирська О.В. [12]             | Процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту.   |

На нашу думку, поняття «знос» та «амортизація» не можна ототожнювати, оскільки вони не завжди співпадають у часі та вартості. Так, наприклад, застосування прямолінійного методу амортизації основних засобів (який здебільшого застосовується на практиці вітчизняними підприємствами) зовсім не означає, що знос об'єктів основних засобів також буде відбуватись рівномірно.

Слушною здається думка автора роботи [11] відносно того, що «знос» та «амортизація» – це нерозривні поняття, дві сторони одного процесу, адже амортизаційні відрахування, відтворюючи величину перенесеної вартості основних засобів на вартість виготовленої продукції (товарів, робіт, послуг), одночасно відображає й ступінь зносу основних засобів.

Отже, вважаємо, що амортизацію основних засобів слід розглядати як процес нагромадження коштів з метою повернення вкладених інвестицій, а знос – як процес втрати вартості об'єктами основних засобів під впливом різних факторів.

Слід зазначити, що сума нарахованої протягом звітного періоду амортизації основних засобів впливає на величину податку на прибуток підприємства.

При цьому п. 134.1.1 ПКУ [7] передбачено, що платники податку на прибуток, у яких річний дохід за останній річний звітний (податковий) період перевищує 40 мільйонів гривень, повинні в обов'язковому порядку застосовувати податкові різниці при визначенні об'єкта оподаткування. Ті ж платники податку, які мають менший дохід, можуть прийняти рішення про незастосування податкових різниць.

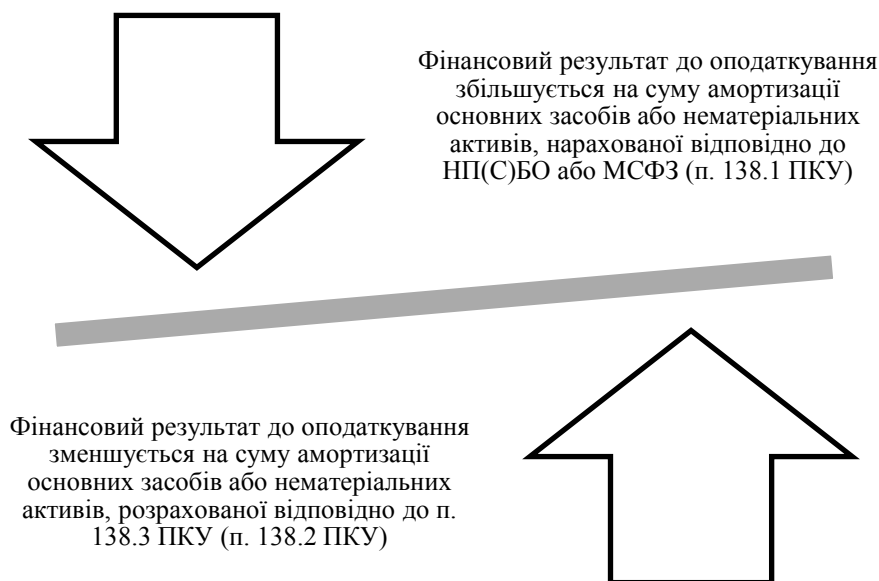
Отже, платники податку на прибуток, які здійснюють коригування, відносно операцій щодо амортизації основних засобів повинні збільшувати або зменшувати фінансовий результат до оподаткування на величину податкових різниць (рис. 1).

Тобто, сума нарахованої протягом звітного періоду у бухгалтерському обліку амортизації не обов'язково повинна включатися повністю до витрат підприємства та впливати на фінансовий результат його діяльності до оподаткування.

Зазначене пояснюється тим, що п. 25 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [5] визначено, що сума нарахованої у бухгалтерському обліку амортизації відображається не тільки за дебетом

рахунків обліку витрат діяльності, а й за дебетом рахунків обліку витрат виробництва, капітальних інвестицій у

кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації) необоротних активів.



**Рис. 1. Амортизаційні різниці**

Тобто сума нарахованої протягом звітного періоду амортизації може бути не одразу списана на витрати підприємства у такому звітному періоді, а може капіталізуватися та включатися до складу собівартості виготовленої продукції, яка не реалізована та зберігається на складі підприємства. Також амортизації може бути віднесена, наприклад, до складу вартості недобудованої будівлі цеху тощо.

З урахуванням вище наведеного питанням, яке потребує врегулювання на законодавчому рівні, на нашу думку, є визначення порядку нарахування амортизації на ті об'єкти виробничих основних засобів, які переведені на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання чи консервацію.

Так, згідно ПКУ [7], П(С)БО 7 [7] та МСБО 16 [4] амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Керуючись вище наведеним визначенням терміну «амортизація» ДФС у індивідуальній податковій консультації

[2] наголошує на тому, що амортизація на об'єкти виробничих основних засобів нараховується лише протягом строку їхнього корисного використання. Крім того, ДФС підкреслює, що на період тимчасового невикористання виробничих основних засобів та відсутності їх експлуатації (корисного використання) амортизація на такі основні засоби не нараховується.

Але при цьому існує і інша ППК, надана ДФС, яка містить протилежний підхід до даного питання [3], а саме: «якщо на основні засоби, призначені для використання в господарській діяльності платника податку в бухгалтерському обліку не припиняється нарахування амортизації на період виведення їх з експлуатації у зв'язку з їх консервацією, капітальним ремонтом, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією та іншим поліпшенням основних засобів, то в податковому обліку на них також буде нараховуватись амортизація».

Згідно п. 29 П(С)БО 7 [7] нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття

об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Тобто, з урахуванням наведеного, можна прийти до висновку, що якщо об'єкт основних засобів знаходився, наприклад, на консервації у межах одного місяця, то призупиняти його амортизацію не треба. Крім того, обов'язковою є консервація лише на підставі документів, визначених п. 7 Положення №1183 [9], а саме:

- акт Кабінету Міністрів України – для підприємств, заснованих на державній власності. Проект такого акту подає в установленому порядку орган, уповноважений управляти майном таких підприємств;

- рішення платника податку, погоджене з Міжвідомчою комісією, - для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави (крім підприємств, заснованих на державній власності);

- рішення платника податку - для решти підприємств.

Вважаємо, що такий підхід ДФС відносно прив'язки амортизації основних засобів між податковим та бухгалтерським обліком є логічним, адже на практиці доволі часто на підприємстві певний об'єкт може не використовуватись (тобто фактично простоювати) у зв'язку із технологічним процесом або, наприклад, виробничими потребами без його консервації.

Крім того, не зрозумілим є і строк простою, який буде вважатися достатнім для цілей припинення нарахування амортизації. Органами ДФС цей аспект не пояснюється, а п. 2 Положення №1183 визначено, що консервація основних засобів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як три роки) зберігання основних засобів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської

діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування [9].

Отже, на сьогодні існує два принципово відмінні підходи щодо нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, які тимчасово (в межах місяця) не використовуються підприємством:

- 1) амортизація на об'єкти основних виробничих засобів в податковому обліку не нараховується, якщо такий об'єкт не використовується на підприємстві;

- 2) нарахування податкової амортизації у разі тимчасового невикористання об'єктів виробничих основних засобів цілком прив'язано до бухгалтерської амортизації.

У той же час виникає питання: якщо основний засіб був виведений з господарської діяльності підприємства у межах одного місяця (наприклад, на час ремонту реконструкції, модернізації тощо), то чи потрібно призупиняти його амортизацію?

Для рішення даної проблеми пропонуємо наказом про облікову політику підприємств регламентувати питання щодо вилучення з експлуатації основних засобів на період їх ремонту, реконструкції, модернізації та виокремлювати такі аспекти:

- поточне вилучення об'єктів – менше 1 місяця;

- короткострокові ремонти – менше 2 тижнів;

- поточні ремонти – менше 1 місяця;

- довгострокове вилучення об'єктів – більше 1 місяця.

Це дозволить зменшити мінімальний період амортизації з місяця до фактичної кількості днів експлуатації об'єктів протягом місяця, що дозволить додати гнучкості при її розрахунку, знизити собівартість виготовленої продукції та вплине на зменшення податкового навантаження.

**Висновки.** Проаналізувавши сутність «амортизація» пропонуємо уточнити дефініції категорій наступним чином: амортизація – це процес повернення і нагромадження коштів для відтворення основних засобів підприємств, сума яких визначається поступово протягом строку

корисного використання об'єктів та залежить не від реального зносу основних засобів, а від методу амортизації, що застосовується для її визначення.

Нарахована сума амортизації впливає на формування фінансового результату підприємства для цілей оподаткування податком на прибуток. Тому вважаємо необхідним урегулювання питання щодо амортизації об'єктів основних виробничих засобів підприємства у випадку їх тимчасового не використання, тому що сума їх амортизації впливає на формування фінансового результату діяльності підприємства до оподаткування.

Отже, для забезпечення обліку таких об'єктів доцільно зробити відповідні зміни до облікової політики підприємства. У разі виведення об'єкта основних засобів з експлуатації на короткостроковий та поточний ремонт, реконструкцію, модернізацію тощо вводити додаткові рахунки для забезпечення обліку таких об'єктів.

#### Література:

1. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера. Киев : Ника-Центр, 1998. 480 с.
2. Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби від 02.07.2019 р. №3031/6/99-99-15-02-02-15/ПК. URL: [https://docs.dtkr.ua/doc/1222.6226.0?\\_ga=2.209029842.1128507017.1575477252-1191548645.1575300977](https://docs.dtkr.ua/doc/1222.6226.0?_ga=2.209029842.1128507017.1575477252-1191548645.1575300977).
3. Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби від 25.07.2018 р. – URL: <https://news.dtkr.ua/taxation/profits-tax/49215>
4. Круш П. В., Подвігіна В. І., Клименко О. В. Капітал та основні засоби підприємства. Київ : Центр навчальної літератури. 2005. 168 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Міністерство Фінансів України. URL: [www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства Фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (із змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

9. Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств від 28.10.1997 р. №1183 (зі змінами та доповненнями). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-%D0%BF>.

10. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. №8. С.6-9.

11. Чумаченко Н. Еще раз об амортизации как важном источнике инвестиционной деятельности предприятия. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2004. №11 С.3-8.

12. Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік-I : навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2016. 336 с.

13. Щирська О. В. Економічна сутність і бухгалтерське визначення амортизації. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 8. С. 68–74. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape\\_2012\\_8\\_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2012_8_11.pdf).

#### References:

1. Blank, Y. A. (1998), *Slovar-spravochnyk finansovoho menedzhera* [Dictionary-reference book of the financial manager], Nika-Tsentr, Kyiv, Ukraine, 480 p.
2. Individual tax consultation of the State Fiscal Service from 02.07.2019, №3031/6/99-99-15-02-02-15/ПК, retrieved from : [https://docs.dtkr.ua/doc/1222.6226.0?\\_ga=2.209029842.1128507017.1575477252-1191548645.1575300977](https://docs.dtkr.ua/doc/1222.6226.0?_ga=2.209029842.1128507017.1575477252-1191548645.1575300977).
3. Individual tax consultation of the State Fiscal Service from 25.07.2018, retrieved from : <https://news.dtkr.ua/taxation/profits-tax/49215>.
4. Krush, P. V. Podvihina, V. I. and Klymenko, O. V. (2005), *Kapital ta osnovni zasoby pidpriemstva* [Capital and fixed assets of the enterprise], Tsentr navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine, 168 p.
5. International Accounting Standard 16 "Fixed Assets". Ministry of Finance of Ukraine (2021), retrieved from : [www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).
6. Methodical recommendations on accounting of fixed assets, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine № 561 of 30.09.2003, retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
7. Tax Code of Ukraine of December 2, 2010 № 2755-VI (as amended), retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.
8. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets", approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 27.04.2000 №92 (as amended), retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
9. Regulations on the procedure for conservation of fixed assets of enterprises dated 28.10.1997 №1183 (as amended), retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-%D0%BF>.

10. Chumachenko, M. (2004), “Depreciation deductions are a significant source of financing the company's investments”, *Bukhhalterskyi oblik i audit*, №8, pp. 6-9.

11. Chumachenko, M. (2004), “Once again, about depreciation as an important source of investment activities of an enterprise”, *Bukhhalterskyi oblik i audit*, №11, pp. 3-8.

12. Shara, Ye. Yu. Sokolovska-Hontarenko, I. Ye. (2016), *Finansovyi oblik-I* [Financial Accounting-I], Tsentri navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine, 336 p.

13. Shchyrskaya, O. V. (2012), “Economic essence and accounting definition of depreciation”, *Aktualni problemy ekonomiky*, № 8, pp. 68–74, retrieved from : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape\\_2012\\_8\\_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2012_8_11.pdf).

**Стаття надійшла до редакції 15.09.2021 р.**