

Царенко О.В.,
д.е.н., проф., зав. кафедри обліку і аудиту
Академія муніципального управління, м. Київ

ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто удосконалення технології організації обліку основних засобів для забезпечення якісної поведінки облікової інформації, яка порівняно з існуючими враховує: метод амортизації основних засобів; спосіб визначення їх ліквідаційної вартості. Представлено алгоритм порядку вибору методу амортизації в бухгалтерському обліку основних засобів.

In the article the improvement of technology of organization of account of the fixed assets is considered for providing of high-quality conduct of accounting information which takes into account comparatively with existing: method of depreciation of the fixed assets; method of determination of them liquidating value. The algorithm of order of choice of method of depreciation is presented in the record-keeping of the fixed assets.

В статье рассмотрено усовершенствование технологии организации учета основных средств для обеспечения качественного поведения учетной информации, которая сравнительно с существующими учитывает: метод амортизации основных средств; способ определения их ликвидационной стоимости. Представлен алгоритм порядка выбора метода амортизации в бухгалтерском учете основных средств.

Актуальність проблеми. Глобальна конкуренція, активізація процесів інвестування вільних капіталів в економіку країни стали об'єктивними передумовами розробки єдиних підходів до формування та практичного застосування фінансової звітної інформації, що спонукає фахівців активізувати роботи з інтеграції бухгалтерського та податкового обліку. Процеси розбудови ринкових відносин, становлення громадянського суспільства обумовили проведення трансформації національної облікової системи, яка б була здатна адекватно і своєчасно реагувати на сучасні управлінські запити. При цьому слід враховувати складність самої системи управління, яка формується взаємодією сукупності елементів, що характеризуються тісними зв'язками та взаємовпливом.

Розвиток міжнародної економічної інтеграції висуває свої вимоги до порядку формування та розрахунку прибутку, умов інвестування тощо. Саме з цією проблемою зіткнулися вітчизняні фахівці у сфері бухгалтерського обліку і аудиту в ході реформування економіки України. Відтак, втрачаються оптимальні структурні пропорції та пріоритети фінансово-господарської діяльності підприємств, руйнується їх інфраструктурна складова, не раціонально використовується наявний виробничий потенціал суб'єктів господарювання, де значна питома вага належить основним засобам. Це вимагає постійного контролю за ефективністю використання основних засобів для якісного менеджменту,

формування та реалізації політики економічного зростання підприємства. Одним із важливих завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком є надання достовірної інформації про наявність основних засобів та контроль за їх використанням з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю кожного підприємства. Однак якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є недостатній рівень розробки теоретико-методичної бази щодо організації обліку основних засобів, недосконалість нормативно-правових аспектів регулювання податкового обліку основних засобів; формування дієвого фінансово-економічного інструментарію для удосконалення технології нарахування амортизації основних засобів; організаційно-методичних підходів до формування облікової інформації на відповідності її якісним характеристикам.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Теорії та методології бухгалтерського обліку основних засобів присвячені праці відомих вчених економістів: Ф.Ф. Бутинця, П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.Я. Лузана, М.Ф. Огійчука, Л.К. Сука та інших. У цих роботах закладено методологічне підґрунтя для дослідження проблем формування облікової політики на рівні підприємства та визначення заходів в управлінні підприємством, ефективного використання основних засобів. Проте, питання організації обліку основних засобів для забезпечення якісної поведінки облікової інформації та проблематика узгодження податкової та бухгалтерської амортизації основних засобів на підприємствах потребують подальшого дослідження.

Метою статті є узагальнення теоретико-методичних підходів до організації обліку основних засобів та розробка фінансово-економічного інструментарію, якій враховує оптимізаційні технології нарахування амортизації щодо визначення параметрів якісної поведінки облікової інформації в умовах інтеграції податкового та бухгалтерського обліку основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку основних засобів, яка б відповідала вимогам управління. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища.

Значний внесок у розвиток теоретичних і методологічних засад до обліку основних засобів внесли українські вчені М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, М.П.Войнаренко, І.М.Павлюк, В.П.Завгородній та інші. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується його розподілом на декілька підсистем, а саме, фінансового, податкового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Аналіз законодавчих актів, що здійснюють регулювання аспектів обліку основних засобів показує, що існують розбіжності фінансового та податкового їх обліку. До недавнього часу ці розбіжності стосувалися визначення, класифікації, оцінки, нарахування амортизації, ремонтних витрат.

Питанням гармонізації бухгалтерського і податкового обліку присвячено значну кількість публікацій. Значну роль у вирішенні питання гармонізації бухгалтерського і податкового обліку основних засобів відіграє прийняття Податкового кодексу України, оскільки він побудований на принципах максимальної наближення бухгалтерського і податкового обліку.

З 2011 року в Україні вступив в дію Податковий кодекс. У даному нормативному документі спробували зблизити бухгалтерський та податковий обліки. Визначення прибутку для оподаткування буде відбуватися на основі даних бухгалтерського обліку з урахуванням тимчасових і постійних податкових різниць. Проте абсолютного узгодження досягнути все ж не вдалося. Розглянемо основні причини такої ситуації.

Затвердженим ПКУ передбачено цілком відмінну методику нарахування амортизації порівняно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Майже у всьому механізмі нарахування амортизації, описаній в ПКУ, копіює методику, викладену в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7) [4].

Зокрема, передбачена можливість використання підприємством п'яти методів нарахування амортизації (прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого), аналогічна методика визначення первісної вартості об'єкта основних засобів, однаковий період нарахування амортизації (амортизація нараховується помісячно), встановлюється пооб'єктний облік нарахування амортизації, тощо.

Однак більш глибокий порівняльний аналіз дає змогу виокремити деякі відмінності у процесі нарахування амортизації. Зокрема, існують відмінності у визначенні понять «основні засоби» для цілей фінансової звітності та оподаткування (табл. 1).

Обидва визначення терміну «основні засоби» об'єднує очікуваний строк корисного використання більше одного року. Однак, відповідно до ПКУ до основних засобів відносяться лише ті цінності, які призначені для використання у господарській діяльності та вартість яких перевищує 2500 гривень. При цьому, під господарською діяльністю слід розуміти будь-яку діяльність особи направлену на отримання доходу в грошовій,

матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою [1].

Таблиця 1

Визначення сутності та змісту поняття «Основні засоби» як елемента, який формалізує якісний стан облікової інформації у бухгалтерському та податковому обліку *

П(С)БО 7 «Основні засоби»	Податковий кодекс України (п. 14.1.138)
1	2
Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).	Основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

* Джерело: згруповано та систематизовано автором, що приведено за даними наукових джерел [4;5]

Використання ж основних засобів для здійснення соціально-культурних функцій не може бути віднесене до господарської діяльності, а отже такі активи підпадають під визначення «невиробничих фондів» і не підлягають амортизації згідно ПКУ.

При цьому, слід зазначити, що відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [2].

На думку автора, визнання активом передбачає можливість отримання економічних вигод, і тому до складу основних засобів не потрібно включати ті об'єкти, від використання яких взагалі не очікується отримання економічних вигод (наприклад, об'єкти соціально-культурного призначення).

Статтею 145 ПКУ здійснено розширення класифікації основних засобів у податковому обліку. Передбачено 16 груп основних засобів замість 4-х, визначених Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Але дана класифікація не співпадає з тою, що вказана в П(С)БО 7 «Основні засоби». Відмінності у класифікації основних засобів наведено у табл. 2.

Отже, аналізуючі вищезгадані документи, можна відмітити, що ПКУ виділено в окрему групу довгострокові біологічні активи, натомість для незавершених капітальних інвестицій та інших необоротних матеріальних активів окремої групи не передбачено.

Таблиця 2

Класифікація основних засобів
згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»
та Податкового Кодексу України

Класифікація основних засобів згідно П(С)БО 7	Класифікація основних засобів згідно ПК
1. Основні засоби 1.1. Земельні ділянки 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель 1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої. 1.4. Машини та обладнання. 1.5. Транспортні засоби. 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі) 1.7. Тварини. 1.8. Багаторічні насадження 1.9. Інші основні засоби 2. Інші необоротні матеріальні активи 2.1. Бібліотечні фонди 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди 2.4. Природні ресурси 2.5. Інвентарна тара 2.6. Предмети прокату 2.7. Інші необоротні матеріальні активи 3. Незавершені капітальні інвестиції	група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої група 4 – машини та обладнання з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, телефони, мікрофони і рації, тощо; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі); 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 (нетитульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи.

*Джерело: згруповано та систематизовано автором за даними нукових джерел [4;5]

Новацією ПКУ є встановлення мінімально-допустимих строків корисного використання об'єктів основних засобів. Хоча П(С)БО 7 не регламентує таку норму, даючи право підприємствам самостійно встановлювати такі строки при зарахування об'єкта основних засобів на баланс. Але визначено мінімально припустимий строк корисного

використання не для всіх груп. Для основних засобів групи 1 – земельні ділянки та групи 13 – природні ресурси, на які амортизацію не нараховують, а також груп 10, 11 тобто бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) термін корисного використання не встановлено.

Крім того, існує незначна відмінність щодо застосування методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування до виділених груп основних засобів. Зокрема, згідно норм П(С)БО 7, для інших основних засобів підприємство може застосовувати будь-який нарахування амортизації. Однак згідно ПКУ – лише прямолінійний та виробничий.

Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності. Тобто у податковому обліку та бухгалтерському обліку будуть застосовуватись однакові методи нарахування амортизації.

Метод амортизації об'єкта основних засобів може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання та має відповідати змінам методу в обліковій політиці) [2]. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Однак сьогодні амортизація фактично перетворилася у інструмент отримання податкових пільг та додаткове джерело поповнення дефіциту оборотних коштів підприємства.

Концепція зносу наголошує, що амортизація є вимірником зносу основних засобів підприємства. Саме таке значення зносу надається згідно П(с) БО 7 «Основні засоби»: «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання»

Згідно з ПКУ амортизація – це системний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [5]. Основна сутність податкової концепції амортизації зводиться до встановлення зв'язку між доходами підприємства від продажу продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком з прибутку, сплаченим підприємствами до державного бюджету.

Бухгалтерська концепція розглядає амортизацію як частину бухгалтерських операцій, метою яких є забезпечення систематичного списання, згідно вимог бухгалтерського обліку, вартості основних засобів на готову продукцію і акумулювання за рахунок цього коштів амортизаційного фонду на бухгалтерських рахунках.

Автором вважається за доцільне прийняти таке визначення: «амортизація – комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на

вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу». У наданому визначення не деталізується форма відновлення засобів праці, оскільки відшкодування морального зносу засобів праці саме по собі, на думку автора, в умовах швидких темпів інноваційного розвитку галузей промислового виробництва, не може передбачати лише простого відтворення засобів праці; також вважається не доцільним виділяти тип продукції, на яку переноситься вартість засобів праці (готова чи реалізована), оскільки амортизація, як стаття постійних витрат, не може включатися лише до якоїсь певної групи створюваної вартості.

Запропоновані механізми та методи розрахунку амортизації не задовольняють вимогам сьогодення щодо накопичення необхідної суми коштів для відтворення основного капіталу підприємств. За таких умов актуальною є проблема правильного вибору методу амортизації, який буде застосовуватись на підприємстві.

Автор вважає, одним із шляхів вирішення проблеми інтеграції податкового та бухгалтерського обліку основних засобів буде встановлення на державному рівні інструкції, в якій би точно регламентувався порядок вибору методу амортизації. Вважаємо, що було б доцільно на законодавчому рівні закріпити запропонований алгоритм вибору амортизації в залежності від типу основного засобу, представленого на рис 1.

Запропонований алгоритм може застосовуватись практично на всіх підприємствах, крім сільськогосподарських. В основу покладено умовний поділ основних засобів на 2 типи: а) безпосередньо зайняті у виробництві, допоміжні та обслуговуючі (рахунки обліку 104, 105, 106); б) інші основні засоби, які в основному представляють інфраструктуру підприємства (рахунки обліку 102, 103, 107, 108, 109). Стосовно першого типу об'єктів, то для всіх основних засобів, щодо яких є можливість достовірно та з мінімальними витратами визначити обсяг виробленої продукції, застосовується виробничий метод.

Для транспортних засобів, цей метод запропоновано в обов'язковому порядку. Якщо ж визначити фактичну потужність важко або неможливо, то застосовується один з т.зв. прискорених методів, що сприятиме швидшому поверненню капітальних вкладень) [4].

Для цього всі засоби першого типу ми згрупували на три класи, в основу яких покладено швидкість зносу (насамперед морального) та характер застосування. До першого класу відносять високотехнологічні об'єкти – електронно-обчислювальні машини, периферійну техніку, інформаційні системи – та було запропоновано використовувати метод зменшення залишкової вартості, який показує найшвидшу динаміку амортизації.

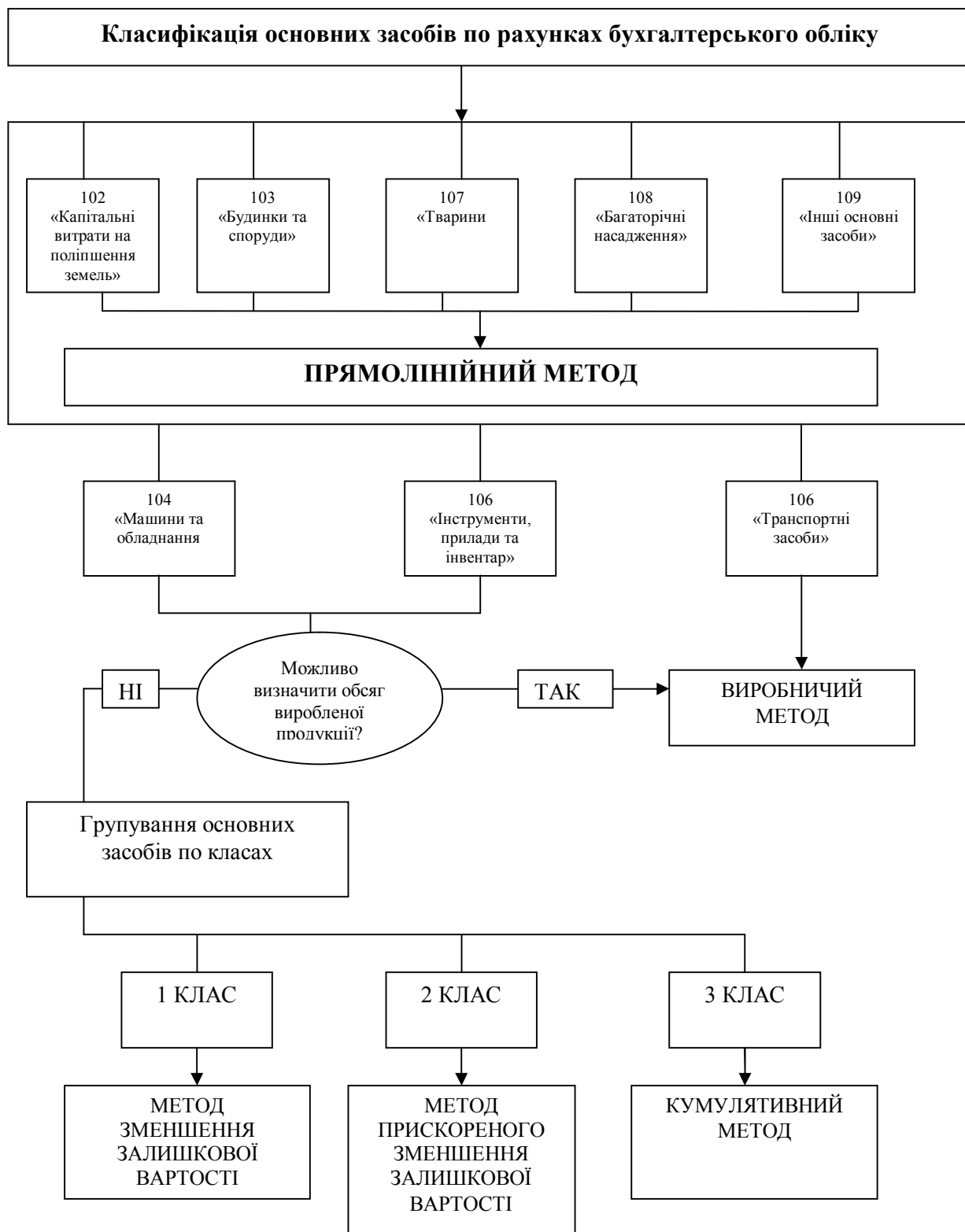


Рис. 1. Алгоритм вибору методу амортизації основних засобів

До другого класу відносимо основну масу виробничих об'єктів – різноманітні машини та устаткування, верстати, двигуни, пристрої – із застосуванням методу прискореного зменшення залишкової вартості, який за обсягами нарахованої амортизації показує усереднений результат серед трьох прискорених методів. Третій клас складають допоміжні об'єкти –

інструменти, прилади, офісне обладнання – з використанням кумулятивного методу.

До другого типу основних засобів (рахунки обліку 102, 103, 107, 108, 109) віднесено специфічні об'єкти, які можуть не приймати безпосередньої участі у виробничому процесі, важко визначити їх фактичну потужність та не складають питому частину основних засобів на підприємствах (крім сільськогосподарських). До цієї групи пропонуємо застосовувати прямолінійний метод.

Іншим ключовим моментом є визначення ліквідаційної вартості основних засобів. Коли досліджується амортизаційний процес і визначається норма амортизації, виникає необхідність у врахуванні ліквідаційної вартості основних засобів.

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) [3].

Відсутність загальноприйнятої методики визначення ліквідаційної вартості призвела до того, що цей показник оцінюється навмання і не ґрунтується на яких-небудь наукових засадах.

Виходячи з визначення ліквідаційної вартості, її можна розрахувати за формулою:

$$L = (M \times Ц - B) \times \left(\frac{I}{100}\right) \times n \quad (1.1)$$

де L – ліквідаційна вартість;

M – кількість отриманих матеріальних цінностей від ліквідації об'єкта;

$Ц$ – ціна за одиницю отриманих від ліквідації матеріальних цінностей;

B – витрати, пов'язані з продажем/ліквідацією;

I – середній річний індекс споживчих цін протягом n років;

n – кількість років корисного використання об'єкта.

Зрозуміло, що індекс споживчих цін майбутніх років можна взяти лише прогнозний або скористатись усередненим показником за декілька останніх років. Але за умов високих темпів інфляції може скластись ситуація, коли розрахункова ліквідаційна вартість перевищить первісну. Тому неприпустимо співставляти ліквідаційну (як майбутню) та первісну вартості при розрахунку амортизації. Пропонуємо внести зміни до визначення ліквідаційної вартості, виклавши його у такій редакції: ліквідаційна вартість – теперішня (поточна) 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).

Ліквідаційну вартість доцільно розраховувати лише для об'єктів, що знаходяться на бухгалтерських рахунках 103, 104, 105 та мають у своїй структурі суттєву однорідну складову (метал, будівельні конструкції тощо). Для всіх інших пропонуємо встановлювати ліквідаційну вартість у

розмірі 1 грн. (це пояснюється тим, що для розрахунку амортизації методом зменшення залишкової вартості обов'язково потрібна ліквідаційна вартість, більша за нуль).

Наведені рекомендації дозволяють встановити єдині підходи до нарахування амортизації на всіх підприємствах та підвищити якість облікової інформації і цим самим допоможе в поєднанні податкового та бухгалтерського обліку основних засобів.

Висновки. Проведений аналіз теоретичних розробок та нормативної бази з обліку основних засобів дозволяє визначити основні засоби як актив, що передбачає можливість отримання економічних вигод, і тому до складу основних засобів не потрібно включати ті об'єкти, від використання яких взагалі не очікується отримання економічних вигод. Таким чином, можна зробити висновок, що запропонований фінансово-економічний інструментарій дасть змогу вдосконалити теоретико-методичну базу щодо організації обліку основних засобів, згладити нормативно-правових аспектів регулювання податкового обліку основних засобів, а також удосконалить технології нарахування амортизації основних засобів.

Використані джерела інформації:

1. Ван Хайци. Экономика новой демократии / Ван Хайци. – М., 2001. – 14 с.
2. Грюниг Р. Методи ідентифікації стратегічних факторів успіху / Р. Грюниг, Ф. Зенкер, А. Цойс // Теорія та практика управління. – 1996. – № 6. – С. 84 – 93.
3. Облік основних засобів в ринкових умовах: [навчальний посібник] / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, Ю.С. Рудченко та ін.]. – К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. – 256 с.
4. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

УДК 338.4/.5 (045)

***Апарова О.В.,
к.е.н., доц. кафедри управління підприємствами зв'язку
Державного університету інформаційно-комунікаційних
технологій, м. Київ***

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТАРИФНИХ ПРОПОЗИЦІЙ НА ВІТЧИЗНЯНОМУ РИНКУ ШИРОКОСМУГОВОГО ДОСТУПУ

Здійснено аналіз ринку операторів телекомунікаційних послуг з виокремленням тарифних пропозицій за технологіями (проводовий та безпроводовий доступ до Інтернету) та визначенням домінуючої пропозиції за кожною з технологій. Порівняно надавані тарифні пропозиції різними операторами та зазначено їхні особливості і конкурентні переваги.