

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. Впровадження науково-технічних досягнень у виробництво, забезпечення зростання ВВП, продуктивності праці, реальних доходів на душу населення, а також вирішення всього комплексу соціальних пороблем є можливим при здійсненні ефективної інвестиційної політики, складовою частиною якої є амортизаційна політика. Щорічні амортизаційні відрахування представляють собою досить вагоме джерело фінансових ресурсів суспільства і держави. Крім того, сьогодні в Україні відбувається зменшення обсягів капітальних вкладів, що стало однією з причин падіння економіки. Певною мірою це пояснюється недостатньою увагою уряду країни до вивчення об'єктивних законів відтворювального процесу, які необхідно враховувати при створенні нормативних матеріалів з обліку.

Головною матеріальною базою будь-якої підприємницької діяльності є основні засоби, так як без них не може здійснюватися ні один господарський процес. Для прискорення суспільного розвитку нашої держави та росту на цій основі добробуту громадян необхідно активізувати чинники економічного зростання. Одним із таких складових економічного зростання є капітал, що загострює проблему ефективного управління основними засобами та удосконалення обліку амортизації як основної інформаційної бази сучасного менеджменту та прийняття управлінських рішень.

У сучасних ринкових умовах Україна потребує принципово нових підходів до управління основними засобами. Зміна організаційних форм, виробничих відносин, взаємозв'язків суб'єктів господарювання вплинули на склад і структуру засобів праці.

Основним джерелом відтворення основних засобів є амортизаційні відрахування. Відсутність наукового підходу до розробки механізму відтворення основних засобів спричинила значне погіршення стану активів.

Сьогодні вкрай важливим є питання вибору моделі подальшого розвитку систем бухгалтерського і податкового обліку в цілому, і в тому числі в частині обліку амортизації.

Проблеми обліку і нарахування амортизації основних засобів є предметом особливої уваги економічної науки, оскільки амортизація як економічна категорія, одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення і, як наслідок, впливає на широке коло економічних показників собівартість, ціну, прибуток, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення питань удосконалення обліку амортизації основних засобів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, М.Я.Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф.Огійчук, Ю.І. Осадчий, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук та інші вчені; зарубіжні дослідники: В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен. Проте глибокі структурні зміни в економічному механізмі вимагають постійного вдосконалення методології й методики обліку відтворення основних засобів.

Дослідження теоретичних положень і практики організації обліку основних засобів, проведені протягом останніх двох десятиріч, дозволили встановити ряд нерозв'язаних проблем, які гальмують процес управління виробництвом і зменшують ефективність експлуатації основних засобів. Такими проблемами є: відсутність порядку і методики обліку морального зносу в нормах амортизації основних засобів, що знаходяться на консервації, правильність визначення оптимального амортизаційного періоду, вибору найкращого методу нарахування амортизації, облік формування джерел

фінансування капітальних вкладень. На сьогоднішній день важливе значення набувають процеси збільшення надходжень до державного бюджету, а також збільшення внутрішніх джерел коштів підприємств, необхідних для інвестування виробничо-господарської діяльності та оновлення матеріально технічної бази.

Формування завдання дослідження. Дослідити значення амортизації основних засобів, методи амортизації та їх вплив на побудову обліку, а також недоліки податкового методу нарахування амортизації та необхідність удосконалення обліку амортизації основних засобів.

Виклад основного матеріалу. Значний вплив на зазначені процеси здійснює амортизаційна політика, яка проводиться на рівні держави (як складова економічної політики), так і на рівні окремих підприємств (як складова облікової політики підприємства). Але амортизаційна політика, що проводиться сьогодні в Україні, є недосконалою. Це суттєво впливає на бухгалтерський облік, зокрема на облік нарахування амортизації основних засобів підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Вплив амортизації на види діяльності підприємства

Види діяльності	Сфера впливу
Операційна	Ціноутворення, життєвий цикл товару, залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів.
Фінансова	Фінансові показники підприємства, джерела фінансування проектів, реальні грошові потоки.
Інвестиційна	Показники ефективності інвестиційних проектів, термін експлуатації основних засобів і нематеріальних активів

Питання використання амортизаційних відрахувань на розширене відтворення – одне із найбільш складних та дискусійних. Висвітлюється думка, що амортизація не може служити джерелом накопичення для розширеного відтворення основних засобів. Водночас більшість спеціалістів з бухгалтерського обліку наголошують, що амортизація в сучасних умовах, пов'язаних з переоцінкою вартості основного капіталу та швидкими темпами інноваційного розвитку, є джерелом накопичення коштів для відтворення основного капіталу на принципово-інноваційному рівні.

Згідно з П(С)БО №7 «Основні засоби» метод амортизації повинен враховувати форму, в якій економічна вигода від активу отримується підприємством. Отже, вибір методів амортизації основних засобів підприємство здійснює самостійно, застосовуючи до кожного об'єкта (чи групи однорідних об'єктів) основних засобів відповідний метод нарахування.

Нарахування амортизації регламентується П(С)БО №7 «Основні засоби» та здійснюється за такими методами: прямолінійний, виробничий, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний. Варто зазначити, що до введення в дію Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року підприємство могло застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством. Отже шостий метод амортизації був ще й податковий.

В порівнянні з раніше існуючими 4 групами основних фондів податковий облік став більш схожим з бухгалтерським. Зараз в податковому обліку існує фактично стільки груп основних засобів, скільки і в бухгалтерському. А також методи амортизації стали

абсолютно однаковими. Замість відсоткових норм амортизації з 4 груп тепер в податковому обліку будуть застосовуватись 5 бухгалтерських методів амортизації.

І в бухгалтерському, і в податковому обліку методи амортизації можна використовувати всі, але це доцільно в окремих випадках. Рационально на групу основних засобів застосовувати однакову норму амортизації до всіх об'єктів, а ще зручніше, якщо застосовується один метод амортизації до всіх основних засобів підприємства. Але застосування методів амортизації за вимогами П(С)БО №7 «Основні засоби» (п. 28) та пп. 145.1.4 Податкового кодексу України потрібно обґрунтувати очікуваним способом отримання економічних вигод. Щоб ідентифікувати податковий облік з бухгалтерським, слід зупинитися на одному найбільш відповідному для кожної групи вашого устаткування методі амортизації та обґрунтовано виразити це в наказі облікової політики підприємства.

Прямолінійний метод найбільш зручніший в розрахунках та полягає в рівномірному розподілі вартості об'єкта протягом всього терміну його експлуатації. Однак цей метод не враховує інтенсивність виробничого процесу. Його доцільно використовувати для нарахування амортизації тим об'єктам основних засобів, які побічно беруть участь в виробничому процесі.

Метод зменшення залишкової вартості достатньо складний та можливий лише за умови визначення ліквідаційної вартості. Методи зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості передбачають нарахування амортизації у розмірі всієї залишкової вартості (за вирахуванням ліквідаційної вартості) в останній рік запланованого терміну корисного використання. Кумулятивний метод характеризується тим, що основна частина відшкодування вартості об'єкта основних засобів у вигляді амортизації доводиться на перші періоди експлуатації, а з часом сума відшкодування зменшується.

Методи зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, а також кумулятивний варто застосовувати до об'єктів основних засобів, які схильні до прискореного фізичного та морального зносу. Найбільш виправдане застосування даних методів для амортизації високотехнологічного устаткування, комп'ютерної техніки, автомобільного транспорту, інших подібних об'єктів, що забезпечують найбільший економічний ефект від свого використання протягом перших років експлуатації.

Виробничий метод варто застосовувати у випадках, коли знос об'єкта безпосередньо пов'язаний з частотою його використання. Переважно використовується для нарахування амортизації виробничого устаткування та автотранспорту, яким можна зіставити об'єм виготовленої продукції або пробіг. Цей метод ефективний для об'єктів основних засобів, які можуть самостійно виконувати конкретний об'єм наданих послуг.

При виборі методу нарахування амортизації додаються свої складності пов'язані насамперед з відмінностями у визначенні бази порядку розрахунку амортизації, відображення тих чи інших операцій у податковому та бухгалтерському обліку. Так у податковому обліку амортизації підлягають усі витрати пов'язані з придбанням основних фондів або їх виготовленням, ремонтом, реконструкцією, модернізацією і не існує такого поняття як «ліквідаційна вартість», тоді як у бухгалтерському обліку ліквідаційна вартість придбаного або виготовленого основного засобу амортизації не підлягає.

Аналіз впливу обраних методів на суму амортизації свідчить, що за час експлуатації основного засобу доцільно застосовувати не один, а кілька методів нарахування амортизації, тобто їх комбінацію.

В бухгалтерському обліку з об'єктів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, і відповідно, не належать до основних засобів, тобто активи, вартістю до 1000 грн. амортизація, відповідно до П(С)БО 7 може нараховуватися в особливому порядку. В той же час, в податковому обліку об'єкти вартістю до 1000 грн. і терміном експлуатації більше ніж 365 днів, буде віднесено до складу основних фондів і на

нього буде нараховуватися амортизації в порядку передбаченому податковим законодавством.

Об'єкти, що не використовуються у виробничій діяльності платника податків у податковому обліку не підлягають амортизації і здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування, а в бухгалтерському обліку такого поняття не існує, тобто, об'єкти, що не беруть участь у виробничій діяльності підприємства у бухгалтерському обліку підлягають амортизації.

Відповідно до закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 здійснюється до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподаткованих мінімумів доходів громадян, а амортизація основних фондів груп 2, 3 до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення, а в бухгалтерському термін нарахування амортизації визначено і відповідає терміну корисного використання об'єкта основних засобів. Тоді у такому разі виникає суперечливість глибшого характеру, ніж просто відмінність у встановлених рамках. Річ у тім, що при використанні в бухгалтерському обліку податкового методу нарахування амортизації неможливо впродовж терміну корисного використання об'єкта нараховувати амортизацію в обсязі, що дорівнює його вартості, яка амортизується, а це одне з вимог П(С)БО 7. Не можна в бухгалтерському обліку після закінчення терміну корисного використання об'єкта основних засобів і його списання продовжувати нараховувати амортизацію на недоамортизовану суму, що залишається, з цього об'єкта.

Оскільки різні статті витрат включаються до первісної вартості основних фондів і основних засобів, виникає різниця між вартістю, що амортизується і витратами, які підлягають амортизації. Суми пов'язані з ремонтом основних засобів відображаються у двох системах порізно.

Такий різний підхід в остаточному підсумку може призвести до різної вартості, що амортизується і відповідно до різних сум нарахування амортизації. У разі безоплатного одержання об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку його оцінюють за справедливою вартістю на дату надходження на баланс підприємства з урахуванням понесених витрат і він підлягає амортизації, а в податковому обліку справедлива вартість цього об'єкта амортизації не підлягає.

Однією з головних причин виникнення суперечностей між бухгалтерським та податковим обліком амортизації основних засобів є недосконалість, суперечливість законодавчої бази, яка складається з нормативів та правил, що регулюють як діяльність усього підприємства, так і окремі її компоненти. В свою чергу, законодавча база є важелем, на який спирається вся методологія обліку. Тому вона має створювати об'єктивні і безперечні умови логічного розв'язання будь-яких проблем, що виникають при здійсненні діяльності підприємства (табл. 2).

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується щомісячно з кожного інвентарного об'єкту. Застосування у фінансовому обліку податкового методу нарахування амортизації не дає можливості одержати правдиву картину щодо амортизації основних засобів за кожний місяць звітного періоду, тому бухгалтерія вимушена вести облік амортизації за двома напрямками – у фінансовому обліку згідно з П(С)БО 7, у податковому – згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що спричиняє значні незручності і збільшує облікове навантаження на працівників бухгалтерії. Крім того, інформація про суму нарахованої амортизації двічі відображається у звітності, а саме – у Звіті про фінансові результати та у декларації про прибуток підприємства, причому, виходячи з різних методик нарахування, ці показники суттєво відрізняються.

Деякі суперечності між податковим та бухгалтерським обліком основних засобів (фондів)

Аспекти обліку	Податковий облік	Бухгалтерський облік
Які об'єкти амортизуються	Виробничі	Виробничі. Невиробничі та безоплатно отримані
Період нарахування амортизації	Поквартально	Щомісяця
Об'єкт нарахування	Окремий об'єкт групи 1 та сукупна балансова вартість груп 2, 3, 4	Окремий б'єкт основних засобів
Період, з якого починається нарахування амортизації	З кварталу, наступного за кварталом придбання об'єкта основних фондів	З місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання
База для нарахування амортизації	Балансова (залишкова) вартість групи 2, 3, 4 на початок звітної кварталу чи окремого об'єкта групи 1	Первісна чи остаточна вартість кожного окремого об'єкта основних засобів з урахуванням поліпшень, які спричинили зростання економічних вигід від використання об'єкта

Висновки. Таким чином, застосований на сьогодні в податковому законодавстві порядок нарахування амортизації замість забезпечення підприємствами податкової економії та формування джерела коштів для вчасного оновлення засобів виробництва, має переважно фіскальний характер, викриваючи реальну вартість основних фондів і продовжуючи терміни їх амортизації.

Оптимальним варіантом при нарахуванні амортизації була б відмова від подвійного обліку амортизаційних відрахувань та використання при визначенні об'єкта оподаткування прибутком на прибуток підприємств сум амортизації, нарахованої в бухгалтерському обліку, скориговану певним чином для цілей оподаткування.

Для більш повного відображення інформації про наявність і рух основних засобів, та їх амортизацію доцільно розділи звіт № 11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)» доповнити графами, які б відображали результат переоцінки, втрати від зменшення корисності за звітний період та більш детально розкрити амортизацію основних засобів.

Теоретичні і практичні засади організації обліку амортизації основних засобів необхідно удосконалювати у напрямі зближення фінансового і податкового обліку, максимально пристосовуючи до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають у процесі прийняття управлінських рішень щодо амортизації основних засобів, їхнього руху та ефективності їх використання. Основними шляхами удосконалення організації обліку амортизації основних засобів є раціоналізація як кожної групи документів, так і методів, і способів обробки і узагальнення інформації обліку амортизації основних засобів, адаптованих до сучасних умов.

Анотація

У статті проведено дослідження основних критичних питань організації облікового процесу амортизації та запропоновано шляхи удосконалення обліку амортизації основних засобів.

Ключові слова: амортизаційна політика, податковий облік, основні фонди, баланс підприємства, ліквідаційна вартість.

Аннотация

В статье проведено исследование основных критических вопросов организации учетного процесса амортизации и предложены пути усовершенствования учета амортизации основных средств.

Ключевые слова: амортизационная политика, налоговый учет, основные фонды, баланс предприятия, ликвидационная стоимость.

Annotation

In the article a study of basic critical questions of organization of registration process of depreciation is undertaken and the ways of improvement of account of depreciation of the fixed assets are offered.

Key words: depreciation politics, fiscal accounting, capital assets, balance sheet, liquidating value.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України: за станом на 2 грудня 2010 р. // *Голос України*. – 2010. №229-230 (4979 – 4980). - С. 4 – 62.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ МФУ від 27.04.2000 р. // *Бухгалтерія*. – 18 липня 2005 року. - № 29 (652). – С. 43 – 48.
3. Сльозко Т. М. Основні проблеми бухгалтерського обліку та звітності / Т. М. Сльозко // *Фінанси України*. – 2010. - № 3 – С. 110 – 117.
4. Рунчева Н. В. Облік амортизації в Україні // *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. – 2009. - № 3 (7). – С. 104 – 108.