

Г. С. Майдуда,
аспірант, Житомирський національний агроекологічний університет

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

У статті узагальнено теоретико-методологічні підходи до визначення системи амортизації як джерела відтворення основних засобів у відповідності до вимог Податкового кодексу. Проаналізовано стан і проблеми підприємств з точки зору запровадження нових умов нарахування амортизації основних засобів. Запропоновано шляхи вирішення проблеми порядку нарахування амортизації в сільськогосподарських підприємствах.

The article summarizes theoretical and methodological approaches to the definition of depreciation as a source of reproduction of fixed assets in accordance with the requirements of the Tax Code. The state and problems of enterprises in terms of introducing new conditions of depreciation of fixed assets. The ways of solving the problem of the depreciation in agricultural enterprises.

Ключові слова: амортизація, Податковий кодекс, основні засоби, метод нарахування амортизації, групи основних засобів.

ВСТУП

Здійснення економічних реформ в Україні протягом останніх років спрямоване на трансформацію вітчизняного господарського механізму з урахуванням умов ринкової економіки. Ці перетворення стосуються бухгалтерського обліку, аналізу і контролю, тобто найбільш вагомої частини загальної інформаційної системи управління підприємством.

Впровадження науково-технічних досягнень у виробництво, вирішення багатьох соціально-економічних проблем стає можливим за умови здійснення ефективної інвестиційної політики, складовою якої є амортизаційна політика, що виступає важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки. Обґрунтована амортизаційна політика дає змогу стимулювати зростання інвестицій, запроваджувати інноваційні технології та процеси і позитивно впливати на ефективність виробництва.

Ефективність виробництва являє собою комплексне відбиття кінцевих результатів використання засобів виробництва і робочої сили за певний проміжок часу при виготовленні різноманітних товарів та послуг. Забезпечення підприємства основними засобами являється одним із факторів, які впливають на ефективність виробництва.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Економічні умови діяльності господарюючих суб'єктів, державні нормативно-правові та законодавчі акти формують засади амортизаційної політики на кожному підприємстві. Дослідження та аналіз змін у законодавстві щодо елементів амортизаційної політики підприємств є надзвичайно актуальним питанням, оскільки

кільки варто зазначити, що чимало змін відбулося в законодавчому регулюванні амортизаційної політики підприємства із прийняттям Податкового кодексу України.

Метою дослідження є обґрунтування аспектів економічного регулювання амортизаційної політики підприємства відповідно до чинного Податкового кодексу України.

Загальною основою дослідження є діалектичний метод і системний підхід до вивчення економічних і управлінських процесів у системі нарахування амортизації основних засобів, методи індукції, дедукції та моделювання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ

Значний внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення проблем обліку і нарахування амортизації зробили провідні вітчизняні вчені-економісти: Гадзевич О.І. [2], Іванишин В.В. [8], Лупенко Ю.О. [5], Погоріла І.І. [12], Лузан Ю.Я. [8], Сук Л.К. [14], Голов С. [3], Городянська Л.В. [5], Євтушенко С.М. [7] та інші вчені. Проте прийняття Податкового кодексу України та глибокі структурні зміни в економічному механізмі держави, вимагають постійного вдосконалення методології й методики обліку системи регулювання амортизаційної політики підприємства.

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Прийняття Верховною Радою України Податкового кодексу накладає відбиток на питання регламентації та регулювання амортизації необоротних активів.

Податковий кодекс розкриває нові підходи, що

впливають на формування амортизації основних засобів.

Перш за все, Податковий кодекс трактує поняття "основні засоби" замість категорії "основні фонди". Так, основні засоби — матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн. 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).

Встановлена нова межа вартості основних засобів понад 2500 грн. надає можливість переводити велику кількість об'єктів зі складу основних засобів до складу малоцінних та швидкозношувальних предметів, що, в свою чергу, автоматично впливає на вибір методів нарахування амортизації. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Наступною важливою особливістю Податкового кодексу України є те, що розкрито поняття "первісна вартість об'єкта основних засобів". Відповідно до пункту 146.5 ст. 146 Податкового кодексу, первісна вартість основних засобів складається з наступних витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються через придбання/отримання прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установа, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, залучення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Даний перелік витрат ідентичний переліку витрат відповідно до пункту 8 П (С) БО 7 "Основні засоби". Позитивним та економічно доцільним є уточнення та доповнення переліку витрат, які підлягають амортизації у ст. 144 Розділу III Податкового кодексу:

- витрати на придбання довготермінових біологічних активів для використання у господарській діяльності;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації за таким об'єктом відповідно до положень підпункту 137.2.1 пункту 137.2 ст. 137 цього Кодексу;
- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 цього Кодексу;
- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств

згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Розширення переліку складу витрат надає можливість більш точно відобразити структуру витрат, що формують вартість необоротних активів, яка підлягає амортизації з метою компенсації витрат на придбання нових необоротних активів та відтворення структури активів.

Також, згідно з п. 144.2 ст. 144 Розділу III Податкового кодексу чітко встановлено, що не підлягають амортизації та повністю належать до складу витрат за звітний період витрати платника податку на ліквідацію основних засобів.

Важливим є питання порядку амортизації витрат на поліпшення основних засобів. Відповідно до п. 144.1 амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітнього року.

Згідно з п. 146.1 вартість, яка амортизується, обліковується за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту, поліпшення таких засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду) як окремих об'єктів амортизації. Згідно з п. 146.12 суму витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року, відносять до витрат того звітнього податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені. Відповідно до п.146.11 первісну вартість основних засобів збільшують на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), яка приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітнього податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт і поліпшення.

Особливого значення набуває питання впливу переоцінки основних засобів на порядок нарахування амортизації. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Тобто переоцінка основних засобів дає можливість збільшувати суму амортизаційних відрахувань, які є основним джерелом самофінансування та можуть бути використані як джерело відтворення основних засобів.

Важливе місце в механізмі нарахування амортизації займає класифікація груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Класифікаційний перелік груп основних засобів та інших необоротних активів у Податковому кодексі: 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, 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,

Таблиця 1. Узагальнений перелік методів нарахування амортизації

Методи амортизації	Номер групи основних засобів та інші необоротні активи															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	Мінімально допустимі строки корисного використання, років															
	-	15	20	5	5	4	6	10	12	-	-	5	-	6	5	7
прямолінійний										X	X					
зменшення залишкової вартості									X	X	X	X		X	X	
прискореного зменшення залишкової вартості		X	X			X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
кумулятивний									X	X	X	X		X	X	
виробничий										X	X					
50%/50%		X	X	X	X	X	X	X	X			X		X	X	X
100%		X	X	X	X	X	X	X	X			X		X	X	X

* власне дослідження.

вартість яких перевищує 2500 грн.; 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. Водночас Податковий кодекс встановлює мінімальний строк корисного використання об'єктів основних засобів (ст. 145.1), що становить від 2 до 20 років в залежності від групи, що не було передбачено П(С)БО 7 "Основні засоби".

На нашу думку, в групі 5 "Транспортні засоби" з мінімально допустимим строком корисного використання 5 років, даний норматив є необґрунтованим, оскільки не враховує важливі фактори сільськогосподарського виробництва, інтенсивність роботи в різних природних умовах. Тому пропонується в даній групі окремо виділяти сільськогосподарську техніку з мінімально допустимим строком використання 4 роки.

Відповідно до Податкового кодексу серед шістнадцяти груп основних засобів земельні ділянки та природні ресурси не мають визначених мінімально допустимих термінів корисного використання. Однак, на нашу думку, доцільним є встановлення мінімального терміну корисного використання та нарахування амортизації на ці групи основних засобів, оскільки амортизаційні відрахування, за своєю економічною сутністю, можуть бути реальним джерелом формування амортизаційного фонду, який дасть можливість підприємству відтворювати основні засоби, тобто спрямовуватися на відновлення родючості ґрунтів, а також підвищувати ефективність використання природних ресурсів.

У процесі використання земельні ресурси виснажуються, тому, на нашу думку, важливо застосовувати систему амортизаційних відрахувань, які будуть покривати потребу в коштах на поліпшення земельних ресурсів, а також будуть своєрідним джерелом збереження коштів на підприємстві з метою їх використання, як джерела інвестицій.

Метою нарахування амортизації за одним з п'яти методів, запропонованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (П(С)БО), є створення реального джерела відновлення основних засобів.

Різні методи нарахування амортизації мають переслідувати одну загальну вимогу: забезпечити систематичний та раціональний розподіл купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням зносу протягом майбутніх періодів його корисного використання. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації та може змінювати його за умови, що за новим методом буде отримано більшу економічну вигоду від його застосування.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого; 6) 50% на 50%; 7) 100%.

У процесі проведення дослідження нами було розроблено узагальнену таблицю переліку методів нарахування амортизації об'єктів основних засобів, а також мінімально допустимих строків їх використання відповідно до вимог Податкового кодексу України (табл. 1).

Аналізуючи таблицю, можна сказати, що для окремих груп основних засобів законодавство передбачає певні методи нарахування амортизації. Так, наприклад, метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

Податковим кодексом передбачено особливості щодо можливості застосування того чи іншого методу амортизації для окремих груп основних засобів та інших необігових активів. Проте варто відзначити те, що немає так званого податкового методу нарахування амортизації, який широко використовується на підприємствах України.

Амортизація об'єктів груп 9, 12, 14, 15 може нараховуватися лише прямолінійним або виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості прискорюватиме оборот основного і оборотного капіталу знизить втрати від морального зношення основних засобів. Підприємства будуть мати можливість оперувати значно більшими сумами тимчасово вільних коштів. Проте фактично значне збільшення норм амортизаційних відрахувань ефективно лише в рентабельних підприємствах із стійким фінансовим становищем. Застосування прискорених амортизаційних норм збитковими підприємствами може викликати підвищення збитків, призвести до зникнення довіри кредиторів та партнерів по бізнесу. На тих підприємствах, де існує пряма залежність фізичного зношення основних засобів виробництва від ступеня їх експлуатації, слід використовувати спосіб списання вартості пропорційно обсягу виробленої продукції. За умов неконкурентноспроможності продукції підприємства доцільно використовувати спосіб амортизації, який дозволяє мінімізувати амортизаційні відрахування.

Податковим кодексом передбачено пооб'єктне ведення обліку вартості, яка амортизується. Це істотно додасть роти бухгалтерам та ускладнить ведення обліку основних засобів через збільшення рутинних операцій та структуризацію об'єктів амортизації. Згідно з пп. 145.12 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству під час визнання цього об'єкта активом (у разі зарахування на баланс), але не менше, ніж визначено в пункті 145.1, і

призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації. У Податковому кодексі правило пооб'єктного обліку розповсюджується на всі групи основних засобів та інших необігових активів. Але пооб'єктний облік основних засобів є обов'язковою умовою управлінського обліку, тому це положення має й позитивні наслідки.

Система обліку амортизації повинна забезпечувати відображення здійснених господарських операцій з нарахування та розподілу амортизації основних засобів. Вона відіграє значну роль в управлінні амортизаційною політикою, має важливе значення для забезпечення контролю за порядком нарахування та розподілом сум амортизаційних відрахувань, спрямованих на відтворення основних засобів підприємства та їх раціонального використання, тому необхідно провести інвентаризацію активів, уточнити визначення груп основних засобів і нематеріальних активів (пп. 14.1.138), сформулювати й визначити їх вартість, визначити методи амортизації необоротних активів, документально оформлювати всі операції з обліку основних засобів та їх амортизації.

Прийнятий Податковий кодекс вносить суттєві зміни щодо питань обліку амортизації основних засобів загальновиробничого призначення. Особливо актуальним це питання є для господарюючих суб'єктів, які спеціалізуються на вирощуванні певних сільськогосподарських культур та розведенні тварин при допомозі сільськогосподарської техніки. Особливістю використання такої техніки є те, що один і той самий трактор може бути задіяним для виконання різного виду робіт та для обробітки різних сільськогосподарських культур, тому виникає питання, яким чином розподіляти суму амортизації даного трактору між відповідними культурами. Раніше для цього Планом рахунків бухгалтерського обліку був передбачений рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". Проте, відповідно до пп. 138.10.1 загальновиробничі витрати віднесені до інших витрат, які за п. 138.5 визнаються витратами звітного періоду і в кінці звітного періоду підлягають списанню на фінансові результати. З однієї сторони, це позбавляє додаткової роботи щодо розподілу сум загальновиробничих витрат на окремі об'єкти обліку, однак, з іншої — це не дає можливості відслідкувати розподіл сум нарахованої амортизації основних засобів загальновиробничого призначення.

Такий норматив не відповідає методиці, передбаченій Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", за якою ці витрати у звітному періоді включають до собівартості продукції і лише частково відносять на фінансовий результат.

На нашу думку, в сільському господарстві необхідно здійснювати розподіл загальновиробничих витрат в розрізі об'єктів обліку, на окремих аналітичних рахунках рахунку 23 "Виробництво" з наступною кореспонденцією рахунків Д 231 "Рослинництво" К 235 "Машинно-тракторний парк".

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Питання визначення та нарахування амортизації набуває важливого значення, оскільки підприємство зацікавлене в тому, щоб мати можливість за допомогою амортизаційних відрахувань отримати реальне джерело відтворення основних засобів. Тому впровадження Податкового Кодексу України в аспекті регулювання амортизаційної політики підприємств має низку переваг: податкове законодавство певною мірою узгоджено з П(С)БО; структуровано об'єкти амортизації відповідно до економічного змісту; визначено мінімальні терміни корисного використання об'єктів основних засобів; спрощено податковий облік.

Проте, Податковий кодекс не регламентує процедури акумулювання сум грошових коштів для створення амортизаційного фонду з метою відтворення основних засобів підприємства. Виходячи з цього, необхідно подальше дослідження проводити у напрямі вирішення даної проблеми.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спец. 7.050.106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 672 с.
2. Гадзевич О.І. Амортизаційна політика в системі управління фінансово-господарською діяльністю підприємств / О. І. Гадзевич // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [зб. наук. пр.] / відп. ред. О. Є. Кузьмін. — Л.: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2009. — 652 с. (Вісник / Національний університет "Львівська політехніка"; № 647). — С. 16—20.
3. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 5. — С. 3—8.
4. Городянська Л.В. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 9. — С. 4—8.
5. Городянська Л.В. Особливості нарахування і використання амортизації в обліково-аналітичній та податковій системах // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 2(56). — С. 101—112.
6. Гудзинський О., Кірейцев Г., Савчук В. Амортизація в оновленні основних засобів праці // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2004. — № 7 (112). — С. 16—20.
7. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: автореферат дис. канд. екон. наук. — Київ: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН, 2004. — 26 с.
8. Закон України від 28.12.94 р., № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України від 22.05.97 р., № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями.
9. Іванишин В.В. Інноваційне забезпечення оновлення техніко-технологічної бази підприємств АПК // Економіка АПК. — 2010. — № 1. — С. 128—133.
10. Ловінська А.Г. Нарухування зносу — спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України. — 2006. — № 7. — С. 92—100.
11. Лузан Ю.Я. Відтворювальні процеси в агропромисловому комплексі України // Економіка АПК. — 2010. — № 5. — С. 39—44.
12. Довгопал Н., Несторенко М. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 12. — С. 3—13.
13. Парнюк В.О. Про головні напрями реформування амортизаційної політики // Фінанси України. — 2006. — № 9. — С. 93—104.
14. Погоріла І. І. Амортизаційна політика та її вплив на відтворення основних фондів підприємств // Формування ринкових відносин в Україні. — 2008. — № 8. — С. 17—20.
15. Податковий кодекс України від 02.12.10 р., № 2755-VI з змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI (2856-17) від 23.12.2010.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
17. Сук А., Сук П. Організація обліку необоротних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2009. — № 15—16 (240—241). — С. 16—20.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2011 р.