

УДК 657.42

О.І.Авраменко, Є.В.Романенко,

Кременчуцький національний університет ім. М.Остроградського,
м. Кременчук

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ І ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

У статті розглядаються проблеми обліку та нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку. Визначено переваги та недоліки існуючих методів амортизації, запропоновано шляхи покращення амортизаційної політики.

В статье рассматриваются проблемы учета и начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Определены преимущества и недостатки существующих методов амортизации, предложены пути улучшения амортизационной политики.

This paper reviews the problems of accounting and depreciation in accounting and tax accounting. Advantages and disadvantages of existing methods of depreciation, amortization suggested ways to improve policy.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, методи амортизації.

Діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва та відповідних матеріальних умов. Вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їх рівень.

Основною передумовою здійснення будь-якого виробничого процесу є наявність відповідних засобів праці. Вони становлять близько 70%, їх склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність підприємства.

Амортизаційні відрахування є одним з найважливіших джерел фінансування відтворення основних засобів, що дозволяє покращити їх склад і структуру, підвищити конкурентоспроможність випущеної продукції.

Дослідження теоретичних положень та діючої практики організації обліку основних засобів в умовах трансформації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів дозволили визначити коло проблем, що гальмують процес управління виробництвом та знижують ефективність використання основних засобів. Особливої актуальності набувають дослідження проблеми нарахування амортизації, розвитку та вдосконалення системи амортизації в цілому, уточнення її ролі у відтворювальному процесі. Введення в дію Податкового кодексу призвело до виникнення нових проблем, які потребують постійного вдосконалення методики та організації обліку та нарахування амортизації основних засобів.

Дослідженням цих проблем займається широке коло науковців: Н.Горицька [5], С.Євтушенко [6], С.Єленчук [4], Т.Кононенко [8], Н.Виговська [7], М.Чумаченко [3] та інші. На особливу увагу заслуговують роботи М. Чумаченка, у яких надаються критичні зауваження й обґрунтовується, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію, тобто з одного боку вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а з іншого – їхня сума у виторзі від реалізації продукції (робіт, послуг) є джерелом фінансування інвестицій підприємства. При цьому ці відрахування є не фактичними, а розрахунковими витратами, які повертаються підприємству у вигляді коштів

від реалізації продукції (робіт, послуг) [3]. Звідси випливає, що амортизаційні відрахування є джерелом фінансування, які підкріплені наявністю коштів, і можуть бути використані на капітальні інвестиції.

Також не існує єдиної думки щодо найкориснішого або найдоцільнішого з методів. Значну кількість прихильників має податковий метод. На думку С.Єленчук, найприйнятнішим для української економіки є прямолінійний метод [4]. Н.Горицька вважає найкориснішим для підприємств кумулятивний метод [5]. С.Євтушенко притримується думки, що найбільш придатним до практичного застосування (в с/г підприємствах) є метод прискореного зменшення залишкової вартості [6]. Н.Виговська стверджує, що якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисної служби, то найдоцільніше застосовувати методи прискореної амортизації [7]. Т.Кононенко пропонує використовувати метод подвійного зменшення залишкової вартості з поділом всіх основних засобів на чотири групи з чітко визначеними строками експлуатації об'єктів [8].

Метою даної роботи є визначення проблем обліку і нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку з метою встановлення напрямів удосконалення.

Одним з найбільш важливих показників правильного ведення обліку основних засобів є безпомилково нарахована амортизація.

Проектом Податкового кодексу (далі – ПК) передбачено цілком відмінну методику нарахування амортизації порівняно із нині чинною, яка закріплена в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств». Майже у всьому механізмі нарахування амортизації, описаний в проекті ПК, копіює методику, викладену в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7) [3]. Зокрема, визначення поняття «амортизація» в податковому законодавстві та в бухгалтерському обліку також раніше відрізнялися. Згідно П(С)БО 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [1]. Відповідно до пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Розділу I Податкового кодексу під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Ці поняття практично ідентичні.

Існують дві окремі класифікації основних засобів: бухгалтерська, у якій виділено дев'ять груп основних засобів і сім груп інших необоротних матеріальних активів; податкова, відповідно до якої виділено 16 груп (згідно Податкового кодексу) основних засобів з метою нарахування амортизації, що майже повністю дублює відповідні положення П(С)БО №7. Однак, до цього переліку не віднесені незавершені капітальні інвестиції.

Крім того, існує незначна відмінність щодо застосування методів нарахування амортизації до виділених груп основних засобів. Зокрема, згідно

норм П(С)БО 7, для інших основних засобів підприємство може застосовувати будь-яке нарахування амортизації. Проте згідно проекту ПК – лише прямолінійний та виробничий.

Новацією проекту ПК 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.

Відмінний механізм врахування вартості витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (реконструкцією, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, тощо). Якщо П(С)БО 7 дозволяє збільшувати первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта без обмежень, то згідно проекту ПК, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта у сумі, що перевищує 10 відсотків вартості, яка амортизується, об'єкта основних засобів на початок звітного періоду.

Якщо в бухгалтерському обліку будуть амортизуватися всі основні засоби незалежно від мети їх використання, то в податковому обліку амортизації підлягають витрати тільки на придбання основних фондів власного виробничого використання.

При використанні бухгалтерського методу для розрахунку податкової амортизації потрібно обов'язково співставляти отримані дані з нормами податкового законодавства, і в жодному разі не допускати їх перевищення. Це зводить нанівець саме використання бухгалтерських норм амортизації, бо потребує додаткового контролю, витрачання зайвого часу, і все одно не дає ідентичних даних в бухгалтерському та податковому обліку.

Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби“ дозволено застосування різних методів амортизації основних засобів (прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, прискорений метод зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод, виробничий метод та згідно чинного податкового законодавства) [1].

Підпунктом 145.1.5 п. 145.1 ст. 145 Розділу III Податкового кодексу встановлено, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості (при чому цей метод застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)); 4) кумулятивного; 5) виробничого [2]. Знову зауважимо, що всі ці методи передбачені П(С)БО №7. Податковим кодексом передбачено особливості щодо можливості застосування того чи іншого методу амортизації для окремих груп основних засобів та інших необоротних активів.

Згідно розділу 3 ПК, забороняється застосування податкового методу

нарахування амортизації у бухгалтерському обліку. Саме це підвищить достовірність даних бухгалтерського обліку щодо зносу основних засобів.

Вибір методу нарахування амортизації є важливим елементом системи. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звернути увагу на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах.

Переваги та недоліки кожного з методів нарахування амортизації наведені у табл. 1.

Таблиця 1

*Переваги та недоліки існуючих методів амортизації
згідно ПСБО 7 та Податкового кодексу*

Метод амортизації	Переваги	Недоліки
Прямолінійний	Простота розрахунку амортизації, можливість рівномірного розподілу амортизації за кожним звітним періодом, що зручно для співставлення собівартості продукції, яка випускається, з доходами від реалізації. Доцільний до застосування щодо об'єктів, знос яких не залежить від обсягу виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи)	Не враховуються моральний знос об'єкта і чинник зростання витрат на ремонт по мірі їх експлуатації
Зменшення залишкової вартості	Упродовж перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для відновлення об'єктів основних засобів.	Метод базується на порівняно складних математичних розрахунках і через це не є дуже зручним у використанні
Прискореного зменшення залишкової вартості	Упродовж перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для відновлення об'єктів основних засобів. Застосовують переважно у випадках, коли продуктивність обладнання в перші роки експлуатації вища, ніж у наступні.	Сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням об'єкта, ні з виготовленою продукцією
Кумулятивний	Упродовж перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для відновлення об'єктів основних засобів. Використовують, якщо продуктивність обладнання в перші роки експлуатації вища, ніж у наступні та у випадках швидкого морального старіння об'єкта	Сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням об'єкта, ні з виготовленою продукцією
Виробничий	Простота та раціональність розрахунку. Сума зносу узгоджується з виготовленою продукцією. Застосовують переважно у випадках, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості.	Неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг виробленої продукції з використанням того чи іншого активу

Проаналізувавши методи нарахування амортизації основних засобів, слід зазначити, що жоден з цих методів не дає однозначної відповіді на проблему розподілу амортизованої вартості.

Тому при виборі підприємством методу амортизації слід враховувати такі положення:

1) якщо основні засоби приносять більше доходу на початку строку корисного використання, то слід застосовувати методи прискореної амортизації. Це пояснюється тим, що в перші роки експлуатації продуктивність є найбільшою, а в кінці строку експлуатації – зростають витрати на ремонт;

2) якщо майбутня динаміка доходу тісно пов'язана з фактичним обсягом випуску продукції впродовж строку корисного використання, то слід використовувати виробничий метод;

3) у випадку неможливості передбачення з достатнім ступенем надійності динаміки наступних витрат метод нарахування амортизації може бути обраний, виходячи з простоти розрахунків, що сприяє зниженню витрат на ведення обліку.

Отже, для покращення амортизаційної політики слід:

✓ дозволити підприємствам самостійно обирати й змінювати метод амортизації з повідомленням податкових органів до початку податкового року, а також самостійно обирати період відшкодування первісної вартості при застосуванні прискореної амортизації;

✓ запровадити контроль за цільовим використанням амортизаційних коштів у разі, коли підприємства обирають нелінійні методи амортизації;

✓ трактувати амортизацію як економічний процес, що ґрунтується на раціональних строках служби основних засобів.

Не зважаючи на те, що визначення поняття «амортизація» в Податковому кодексі зводиться до бухгалтерського, податкова амортизація передбачає жорстке регламентування. Усунення зазначених відмінностей сприятиме спрощенню ведення обліку на підприємстві, сприятиме розширенню регулюючої спрямованості податкової системи.

Запропоновані заходи допоможуть удосконалити нарахування амортизації основних засобів.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27.04.2000 № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.

2. Проект Податкового кодексу України від 02.12.10 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984.

3. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – істотне джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №8. – С.6-8.

4. Єленчук С.Г. Амортизація основних засобів – одне з найважливіших джерел інвестування // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна. Випуск 16. – 2004. – С.204-208.

5. Горицька Н. Порядок використання чинних з 01.07.2000 р. методів нарахування амортизації згідно з П(с)БО 7 та порівняння його з існуючою міжнародною практикою // Дебет-Кредит. – 2000. – №25. – С.10

6. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку // Автореферат дис. канд. екон. наук. – Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН, Київ, 2004. – 26 с.

7. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи (на прикладі підприємств м. Житомира та Житомирської області) // Автореферат дис. канд. екон. наук. – К.: КНЕУ, 1999. – 21 с.

8. Кононенко Т., Замлинський В. Про можливість інтеграції методики нарахування амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №10. – С.24.