

IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.372.3:34

ЗАКОНОДАВЧІ ЗМІНИ У СИСТЕМІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

О. М. Семенова; Т. О. Будкова

Для успішного й ефективного функціонування підприємства вирішальне значення мають поліпшення основних засобів, їх наявність, стан, функціонування та оновлення. Саме стан і ефективне використання основних засобів безпосередньо впливають на результати господарської діяльності, що дає можливість підприємству виробляти конкурентоспроможну продукцію, надавати якісні послуги, задовольняти найвимогливіший попит, пристосуватися до умов ринкової конкуренції.

Добре продумана та оптимізована до головних цілей діяльності підприємства амортизаційна політика буде основою його розвитку та забезпечення прибутковості.

Правила нарахування амортизації основних засобів чітко описані у Податковому кодексі України та інших чинних нормативно-правових актах. Питаннями дослідження основних засобів і проблем їх відтворення займалися такі вчені, як: Н. М. Ушакова, Л. О. Лігоненко, А. А. Мазаракі, І. В. Лісовський, П. М. Михайлич, І. Д. Скляр та ін.

Мета статті – проаналізувати існуючі методи нарахування амортизації з погляду їх відповідності реальним потребам підприємства та, враховуючи зарубіжний досвід, розробити те-

оретичні рекомендації щодо вибору найбільш оптимального серед них.

З метою розв'язання цих проблем були поставлені такі завдання:

- навести та порівняти тлумачення понять «основні засоби», «амортизація» за чинними законодавчими актами;
- пояснити особливості кожного з п'яти чинних методів нарахування амортизації;
- на основі дослідження розробити теоретичні рекомендації щодо вибору найбільш оптимального для суб'єкта господарювання методу нарахування амортизації, виходячи з особливостей, цілей і етапу його розвитку, враховуючи зарубіжний досвід.

Питання про те, який саме метод нарахування амортизації є оптимальним, уже тривалий час являє собою предмет наукових дискусій. Однак вибір підприємством найбільш раціональної амортизаційної політики є заporукою його ефективного функціонування, забезпечення конкурентних переваг, нормального відтворення основних засобів. На жаль, суб'єкти господарської діяльності більшість методів нарахування амортизації широко не використовують, крім того, законодавчі акти обмежують перелік методів, допустимих до використання.

Основні засоби (за Податковим кодексом від 02.12.2010 р.) – 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 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується через фізичний або моральний знос, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він триває понад рік).

Основні засоби (за П(С)БО 7 «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 понад один рік (або операційного циклу, якщо він триває понад рік).

Отже, було змінено навіть зміст терміна «основні засоби», зокрема його вартісний аспект, оскільки, за Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», основними засобами визнавалися матеріальні цінності, вартість яких перевищувала 1000 грн.

У ході експлуатації вартість основних засобів поступово зношується, тобто амортизується. Поняття амортизації, за П(С)БО 7 «Основні засоби» та Податковим кодексом, майже тотожні. Таким чином, амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [1].

На сьогодні існує 5 методів нарахування амортизації: прямолінійний метод, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий метод, кумулятивний метод.

Податковий метод було скасовано, і з 1.04.2011 р. ті підприємства, які його використовували, будуть змушені обрати інший метод нарахування амортизації з п'яти діючих.

Після набуття чинності Податкового кодексу змінюється порядок класифікації основних засобів та методів їх амортизації (табл. 1).

Таблиця 1

Порядок класифікації основних засобів і методів їх амортизації

Критерій порівняння	До 1.04.2011 р.	Після 1.04.2011 р.
Кількість груп	4	16
Період нарахування амортизації	щоквартально	щомісяця
Нарахування	пооб'єктно в групі 1 ОФ; загалом у групі – у групах 2,3,4	у всіх групах по кожному об'єкту окремо

Крім того, визначено мінімальний строк корисного використання для кожної групи основних засобів, крім 1, 10, 11 та 13.

На основні засоби 1 і 13 групи амортизація не нараховується.

На основні засоби 10 і 11 груп амортизацію платник податку може нараховувати в такому порядку: 50 % вартості у першому місяці використання і 50 % вартості у місяці списання з балансу, або 100 % вартості в першому місяці використання.

Для деяких груп основних засобів існують обмеження щодо застосування методів нарахування амортизації (рис. 1).

Також заслуговує уваги те, що метод прискореного зменшення залишкової вартості може застосовуватись лише для груп 4 «Машини та обладнання» та 5 «Транспортні засоби».

Прямолінійний метод нарахування амортизації – один із найпростіших. Суттєвою характеристикою є його рівномірність, тобто щороку амортизується однакова частина вартості

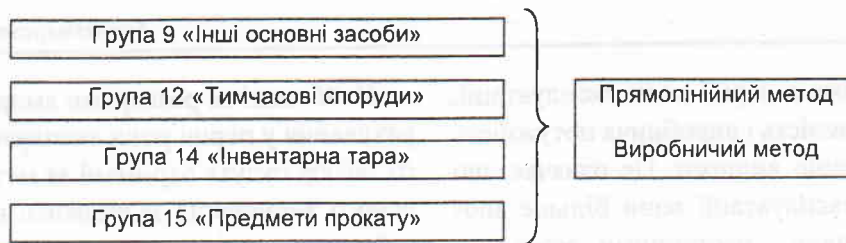


Рис. 1. Обмеження застосування методів нарахування амортизації стосовно окремих груп основних засобів

основних засобів. Перевагами цього методу є простота та можливість легко скоригувати нормативи. Недоліком методу є те, що він не враховує морального зносу, розбіжностей у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їхньої експлуатації і необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби. Доцільніше застосування цього методу для пасивної частини таких основних засобів, як будівлі, споруди, меблі, окремі типи обладнання довготривалого користування тощо [7].

Застосування методу зменшення залишкової вартості передбачає використання фіксованої (у відсотках) норми річної амортизації. Його побудовано на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть найбільшу віддачу в перший рік його експлуатації. Після цього віддача (продуктивність) з року в рік зменшується. При цьому методі економічно доцільним є нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості не має аналогів у світі. Прискореними вважають два методи: зменшення залишку та кумулятивний.

При цьому методі річна норма амортизації являє собою фіксовану (у відсотках) величину і застосовується до залишкової вартості об'єктів основних засобів. Причому в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона щороку зменшується.

При розрахунку річної норми амортизації очікувана ліквідаційна вартість не враховується. Тому в останній рік експлуатації об'єкта річну суму амортизації слід розраховувати не за формулою, а як різницю між залишковою

вартістю об'єкта на початок року і його ліквідаційною вартістю.

У ході використання цього методу амортизаційні відрахування в перші роки експлуатації, коли об'єкт основних засобів експлуатується найбільш інтенсивно, досить високі, але з часом знижуються. Унаслідок цього значна частина вартості основних засобів буде амортизуватися вже в перші роки експлуатації об'єкта.

Те саме стосується й кумулятивного методу. За цим методом більшість нарахованої амортизації лягає тягарем на собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої (наданих) протягом першої половини строку експлуатації. У свою чергу, залишкова вартість цього об'єкта, пропрацювавши лише половину встановленого строку, досягає ліквідаційної вартості, хоча насправді до неї ще далеко. Отже, цей метод доцільно застосовувати до тих об'єктів основних засобів, які швидко морально старіють (насамперед це інформаційне обладнання). Саме тому законодавець визначив, що цей метод можливо застосовувати до найбільш високотехнологічних груп основних засобів, які найбільш перебувають під впливом розвитку науки, тобто групи 4, 5 із класифікації основних засобів, наведеної у п. 145.1 ПКУ [7].

Кумулятивний метод належить до прискорених методів нарахування амортизації. За своєю сутністю він подібний до методу зменшення залишкової вартості й відрізняється лише процедурою обчислення.

Суть наведеного методу полягає в тому, що найбільша частка амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації, оскільки деякі види об'єктів основних засобів (активна частина, зокрема машини, механізми, верстати, інше виробниче обладнання) працюють

ефективніше саме в перші роки експлуатації, оскільки їх корисність і виробнича потужність у цей час є значно вищими. Це означає, що в перші роки експлуатації вони більше зношуються порівняно з наступними, отже, потребують більшої суми амортизаційних відрахувань. У свою чергу, витрати на ремонт і експлуатацію таких основних засобів, як правило, більші в кінці строку служби, ніж на початку. Отже, цей метод, як і метод зменшення залишкової вартості, передбачає рівномірний розподіл корисності протягом усього строку експлуатації. Незручність цього методу полягає в тому, що для кожного року експлуатації необхідно визначати свою норму амортизації (кумулятивний коефіцієнт).

Мета виробничого методу полягає в нарахуванні амортизації ґрунтується на тому, що амортизація не є наслідком тривалості експлуатації об'єкта основних засобів, а залежить тільки від ефективності їх використання. Цей метод, який також називають методом суми одиниць продукції, найчастіше доцільно застосовувати тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний із частотою його використання.

Виробничий метод має на меті змусити керівництво підприємства дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися і відповідно амортизувалися, оскільки знос цих засобів прямо залежить від фізичних одиниць роботи або використання [7].

Цей метод ефективний тоді, коли виробничу віддачу того чи іншого об'єкта основних засобів можна вірогідно визначити. У разі, якщо фактичний обсяг наданих послуг відрізняється від попередньо очікуваного, підприємство має проблеми з його застосуванням. Зокрема, наведений метод ефективний для використання у галузях економіки, де основним видом діяльності є виготовлення окремих видів продукції і можна здійснити розподіл обсягу виробленої продукції на кожний окремий об'єкт основних засобів.

Кожен з названих методів нарахування амортизації має свої особливості, що зумовлюють його використання тим чи іншим підприємством.

Найбільші за розмірами амортизаційні відрахування у перші роки експлуатації основного засобу будуть отримані за методом прискореного зменшення залишкової вартості, тому цей метод доцільно застосовувати підприємствам, які потребують швидкого оновлення матеріально-технічної бази. Якщо ж підприємство зацікавлене у постійному надходженні амортизаційних відрахувань у стабільних розмірах протягом строку корисного використання основного засобу, найбільш сприятливим для нього буде прямолінійний метод.

Розглянуті зміни у законодавстві було здійснено з метою наближення даних податкового і бухгалтерського обліку.

Україні слід звернути увагу на зарубіжний досвід нарахування амортизації, щоб досягти бажаних результатів. Для визначення термінів загального строку корисного використання для цілей оподаткування Міністерство фінансів Німеччини оприлюднило таблицю (Afa-Tabelle), в якій зазначено більш ніж 500 груп основних фондів. Для кожної групи визначено фіксований термін амортизації від 3 до 33 років.

Періоди було визначено на основі середнього строку корисного використання, інформацію, про що було зібрано під час офіційних перевірок дотримання податкового законодавства. Крім того, перед оприлюдненням таблиці відбулися консультації з бізнес-асоціаціями. Фіксовані строки корисного використання основних фондів можуть бути змінені внаслідок звернення платника податку, але лише у разі їх розумного обґрунтування та визнання податковою адміністрацією. Було оприлюднено окремі таблиці зі строками корисного використання основних фондів для близько 250 секторів промисловості. Якщо певний вид основних фондів визначено в таблиці для окремого сектора, застосовується відповідний строк використання. Однак не всі групи основних фондів визначено в таблицях, оприлюднених для галузей промисловості. Метод нарахування амортизації, що використовується в податковому законодавстві Німеччини, є лінійним і зі зменшенням залишкової вартості.

Як показала практика передових країн світу, найбільш ефективними і дієвими є приско-

рені методи амортизації, а саме кумулятивний, метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості. Особливістю цих методів є те, що за їх допомогою стало можливим врахувати вплив не лише показників фізичного зносу основних засобів, але значною мірою і морального.

Однак, обираючи метод нарахування амортизації, вітчизняні підприємства обмежені нормами законодавства. Крім цього, вони обов'язково повинні враховувати ціль, яку ставлять перед собою, беручи до уваги власні потреби. Наприклад, якщо підприємство потребує постійних і однакових амортизаційних відрахувань, найдоцільнішим для нього буде прямолінійний метод. Якщо ж його основні засоби потребують негайного оновлення, то найкраще використовувати прискорені методи амортизації. Якщо рівень зносу обладнання можна відобразити через його виробничу потужність, слід застосовувати виробничий метод нарахування амортизації. Таким чином, ми ще раз підтвердили правдивість думки Фрідріха і Віри Лютц стосовно того, що єдино істинного для всіх підприємств методу нарахування амортизації не існує.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим

- доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>. – Назва з екрана.
3. Іщенко Н. А. Особливості формування амортизаційної політики підприємства / Н. А. Іщенко // Збірник наукових праць КНТУ. – 2009. – Вип. 16.1. – С. 112–115.
4. Лісовський І. В. Вплив амортизаційної політики держави на стан основних засобів підприємства / І. В. Лісовський, С. Є. Ядуча // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – Т. 1. – С. 70–73.
5. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства : підруч. для вузів / А. А. Мазаракі, Л. О. Лігоненко, Н. М. Ушакова ; за ред. проф. Н. М. Ушакової. – К. : Хрещатик, 1999. – 800 с.
6. Михалевич П. М. Теоретико-методологічні засади здійснення державної амортизаційної політики в проекті Податкового кодексу України: порівняльний аспект / П. М. Михалевич // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2010. – Вип. 7 (25). – Ч. 5. – С. 1–6.
7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : М-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с.
8. Скляр І. Д. Амортизація як регулятор відтворення основного капіталу підприємства / І. Д. Скляр // Механізм регулювання економіки. – 2008. – № 3. – С. 149–153.