

В. І. Довбуш,
к. е. н., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

Стаття присвячена розкриттю сутності категорії "амортизація", узагальнюючи досвід вітчизняних та зарубіжних економістів; висвітленню її завдань та функцій. Особлива увага приділена дослідженню особливостей нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку.

The article is dedicated to essence of the "depreciation" category. The experience of native and foreign economists is generalized in it: determination of assignments and functions. Special attention is paid to specifics of depreciation accrual in accountancy and tax accounting.

Ключові слова: амортизація, бухгалтерський облік, податковий облік, строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, методи нарахування амортизації.

Key words: depreciation, accountancy, term of the object useful exploitation, methods of depreciation accrual.

ВСТУП

В умовах ринкових відносин питання, що пов'язані з обліком та аналізом господарської діяльності, стали предметом глибокого економічного дослідження. Особливо гостро стоїть питання про використання основних засобів. Краще їх використання є одним із головних факторів процесу становлення нашої держави, в цьому випадку можливе збільшення обсягу виробництва без додаткових капітальних вкладень. Раціональна експлуатація, зокрема правильність вибору методу нарахування амортизації, основних засобів — важливий фактор зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Ринкове реформування економіки України зумовило необхідність змін в методології і техніці ведення бухгалтерського обліку, зокрема основних засобів. Вони зафіксовані в П(С)БО 7 "Основні засоби", затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 з останніми змінами і доповненнями від 18 березня 2011 р. та в Податковому кодексі України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI з останніми змінами і доповненнями від 07 квітня 2011 р.

Забезпечення певних темпів розвитку і підвищення ефективності виробництва можливе за умови інтенсифікації відтворення та кращого використання діючих основних засобів і виробничих потужностей підприємств. Ці процеси, з одного боку, сприяють постійному підтриманню належного технічного рівня кожного підприємства, а з іншого — дозволяють збільшувати обсяги виробництва продукції (робіт, послуг) без додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів (робіт, послуг) за рахунок скорочення питомої ваги амортизації та витрат на обслуговування виробництва і його управління, підвищувати фондовіддачу і прибутковість.

Основні засоби є необхідним фактором будь-якого виробництва. Їх стан та ефективне використання прямопорційно впливають на кінцеві результати господарської діяльності підприємства.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів щодо вирішення проблем методики нарахування амортизаційних відрахувань зробили вчені-економісти — М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, О.М. Голованов, А.І. Гомберг, М.В. Кужельний, А.К. Сук, Н.Г. Виговська, В.П. Завгородній, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, В.Г. Лінник та інші вчені.

Проте, незважаючи на наявні багаторічні напрацювання та науковий досвід, доцільно розглянути нещодавні зміни в законодавстві щодо нарахування амортизації.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Отже, метою даної статті є дослідження теоретико-організаційних аспектів нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку.

РЕЗУЛЬТАТИ

У процесі експлуатації основні засоби поступово втрачають свої споживчі та фізичні якості й стають непридатними для використання.

Однак, вартість основних засобів не зникає безслідно, а переноситься у вигляді відрахувань на вироблений продукт, виконану роботу чи надану послугу, стає частиною їхньої вартості.

Таким чином, за весь час експлуатації об'єкта його вартість має бути повністю перенесена на новостворений продукт. Ці щорічні відрахування є поступовим погашенням вартості зношуваних основних засобів і мають назву "амортизаційні відрахування", або "амортизація".

Термін "амортизація" походить від давньолатинського "amortization" — сплата боргів. Тобто амортизація — це процес перенесення авансованої раніше вартості всіх видів основних засобів на вартість продукції (товарів, послуг) з метою повного відшкодування вартості цих засобів за період їх функціонування [1, с. 438].

З точки зору бухгалтерського обліку "амортизація" — це джерело коштів для відтворення (придбання нових об'єктів основних засобів для заміни вибулих). Для того, щоб забезпечити безперервне функціонування засобів праці протягом амортизаційного терміну служби (експлуатації), необхідним є періодичний їх ремонт або заміна окремих деталей, які зношуються раніше, ніж основні засоби в цілому.

Для з'ясування сутності амортизації основних засобів проаналізуємо економічну літературу та узагальнимо досвід вітчизняних і зарубіжних економістів.

Проблема амортизації розглядалася ще в 1825 році англійським економістом Мак-Куллохом Дж. Р. Автор констатував, що амортизація використовується власниками для вкладення у справу нового основного капіталу [2 с. 181—182]. Його теорію про те, що амортизація є джерелом нагромадження тільки при розширеному відтворенні, спрос-

Таблиця 1. Правила нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку

№ з/п	Правила податкового обліку	Норми ПКУ	Правила бухгалтерського обліку	Норми П(С)БО 7
	Методи нарахування амортизації			
1.1	«Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності...»	пп. 145.1.9 ст.145	«Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання»	п.28
1.2	Метод, визначений «наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності...» може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання»	пп.145.1.9 ст.145	«Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання»	п.28
1.3	«Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого»	пп.145.1.5 ст.145	«Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого»	п.26
1.4	Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише до об'єктів, що належать до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)	пп.145.1.5 ст.145	-	-
1.5	Амортизація об'єктів, що належать до груп 9 (інші основні засоби), 12 (тимчасові не титульні споруди), 14 (інвентарна тара), 15 (предмети прокату) нараховується із застосуванням прямолінійного та виробничого методів	пп.145.1.6 ст.145	Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного та виробничого методів	п.27
1.6	Амортизація МНМА та бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків із застосуванням методів «50%» або «відразу 100%»	пп.145.1.6 ст.145	Амортизація МНМА та бібліотечних фондів може нараховуватися із застосуванням методів «50%» або «відразу 100%»	п.27
1.7	На основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси) амортизація не нараховується	пп.145.1.7 ст.145	Вартість землі і незавершених капітальних інвестицій не є об'єктом амортизації	п.22
2	Строки і періоди нарахування амортизації			
2.1	«Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта», який встановлюється наказом по підприємству у разі визначення цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), але не менше ніж мінімальний допустимий строк	пп.145.1.2 ст.145; п.146.2 ст.146	«Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта», який встановлюється підприємством при визначенні цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс)	п.23
П(С)БО-7 не встановлює ані мінімально допустимих, ані будь-яких інших строків нарахування амортизації. Якщо керуватися економічними, а не фіскальними аргументами, то ніяких строків і не може бути, проте з метою оподаткування мінімальні строки встановлено п. 145.1 ст.145 ПКУ				
2.2	«Амортизація об'єкта основних засобів нараховується... помісячно»	п.146.2 ст.146	«Нарахування амортизації проводиться помісячно»	п.29
3	Початок, припинення і припинення нарахування амортизації			
3.1	«Амортизація об'єкта основних засобів нараховується... починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів з експлуатацію...»*	п.146.2 ст.146	«Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання»*	п.29
*Різниця між формулюваннями ПКУ та П(С)БО-7 заслуговує на увагу: абсолютно очевидно, що під «введенням в експлуатацію» розуміється момент придатності об'єкта до використання				
3.2	-	-	«Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання»	п.29
*У ПКУ не враховано особливості виробничого методу нарахування амортизації, що може стати перешкодою на шляху його застосування, хоча з економічної точки зору це найточніший метод				
3.3	У разі застосування методу «відразу 100%» (див. ряд. 1.6 цієї табл.) амортизація нараховується в першому місяці використання об'єкта	пп.145.1.6 ст.145	У разі застосування методу «відразу 100%» (див. ряд. 1.6 цієї табл.) амортизація нараховується в першому місяці використання об'єкта	п.27
3.4	У разі застосування методу «50%» (див. ряд. 1.6 цієї табл.) амортизація нараховується рівними частинами в першому місяці використання об'єкта та в місяці вилучення його з активів (співання з балансу)	пп.145.1.6 ст.145	У разі застосування методу «50%» (див. ряд. 1.6 цієї табл.) амортизація нараховується рівними частинами в першому місяці використання об'єкта та в місяці вилучення його з активів (співання з балансу)	п.27
3.5	«Нарахування амортизації... об'єкта... припиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації»*	пп.145.1.2 ст.145; п.146.2 ст.146	«Нарахування амортизації... об'єкта... припиняється на період його реконструкції, модернізації, дообладнання, дообладнання та консервації»	п.23
*П(С)БО-7 не встановлює збалансованість припинення амортизації від наявності будь-яких документів. Про документи сказано лише в пп. 145.1.2 ст.145, а в п.146.2 ст.146 про них не згадується				
3.6	У разі зміни методу (див. ряд.1.2 цієї табл.) «нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації»	пп.145.1.9 ст.145	У разі зміни методу починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації»	п.28
3.7	«Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості»	пп.145.1.4 ст.145	«Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем виведення об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, дообладнання, консервацію»	п.29
3.8	«У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду об'єкт не амортизується»	п.146.15 ст.146	-	-

тував К. Маркс. У праці "Теорія додаткової вартості" він висунув ряд найважливіших положень з теорії амортизації, відзначивши, що амортизація служить джерелом розширеного відтворення не тільки за розширеного, а й за простого відтворення [3, с. 533—544].

Економісти І. В. Малишев і Л. А. Хорунжий у своїх працях [4; 5] вважають амортизацію такою частиною вартості основних засобів, яка повинна бути перенесена на витрати виробництва. Однак зміст визначення неточно розкриває сутність амортизації та сам процес перенесення вартості.

Треба відзначити, що у зарубіжній літературі існувала плутанина між поняттями амортизації, зносу, зношування. Так, у 1942 р. Асоціація міжнародних бухгалтерів Великобританії проаналізувала всі словесні значення терміна "амортизація" (depreciation) і відзначила, що "термінологічної плутанини можна було б уникнути, якби термін "amortization" використовувався замість "depreciation" [6, с. 332]. Однак цей термін уже зайняв своє місце в лексиконі бухгалтерів. Автор І. В. Малишев наводить таке визначення терміна "амортизація" (depreciation) — це "засіб розподілу вартості активу на весь термін його служби" [4, с. 338].

Розглянемо сутність категорії "амортизація" відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, розроблених Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Так, у МСБО 16 "Основні засоби" [7] амортизація визначається як "систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації".

У працях українських учених-економістів, таких як А.М. Стельмащук, П.С. Смоленюк, О.В. Лишиленко, В.С. Лень, В.В. Гливіченко, В.М. Добровський, М.В. Кужельний, В.В. Сопко та ін.) розкривається сутність амортизації в умовах господарювання після переходу українських підприємств на національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Згідно П(С)БО 7 "Основні засоби" амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації) [8]. При цьому вартістю, яка амортизується, є первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості тобто суми коштів або вартості 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).

Концептуальним підґрунтям нарахування амортизації основних засобів є те, що процес їх функціонування, пов'язаний зі збереженням протягом тривалого часу (більше року) натуральної форми цих засобів з одночасною зміною вартості, потребує визначення величини зносу. Ця величина показує розмір зменшення первісної вартості основних засобів у процесі їх експлуатації. Для відшкодування вартості зношеної частини основних засобів кожний власник нараховує амортизаційні відрахування. При встановленні норми амортизації, яка залежить від терміну корисного використання активу, його вартості та методу амортизації, слід виходити з економічно доцільних середніх термінів функціонування основних засобів, необхідності забезпечення повного відшкодування їх вартості, враховувати чинники їх техніко-економічного старіння тощо.

Таким чином, зазначимо, що амортизація основних засобів виконує три взаємозалежні завдання:

- 1) відображає поступове зниження вартості основних засобів внаслідок їх фізичного і морального зносу;
- 2) відображає процес переносу вартості основних засобів на виготовлювану з їх допомогою продукцію;
- 3) нагромаджує необхідні кошти з метою наступного відтворення основних засобів.

Щодо функцій амортизації, то у сучасній економічній літературі немає єдиного трактування. Так, Т. Д. Косова у своїй праці розглянула чотири функції амортизації: відтворювальну, розподільчу, стимулюючу та фіскальну. Автор дуже стисло охарактеризувала кожен з цих функцій. Відтворювальна та розподільча функції амортизації розглянуті стосовно амортизаційного фонду. Стимулююча функція амортизації проявляється як "створення умов для прискорення темпів науково-технічного прогресу", а фіскальна функція визначена як "елемент податкової політики держави" [9, с. 159—160].

Автори В. К. Орлова, С. В. Сенчішак у своїй праці обумовили дві функції амортизації, проте вони не дають назву цим двом функціям амортизації, а тільки визначають їх зміст:

— перша функція — як "виведення з оподаткування витрат, понесених на придбання необоротних активів" у податковому обліку;

— друга функція — як перетворення необоротних активів на оборотні внаслідок нарахування амортизації у фінансовому обліку [10, с. 360—362].

Таке різноманіття у класифікації функцій амортизації як за формою, так і за змістом суттєво ускладнює застосування фінансового механізму управління амортизацією. Тому виникає потреба у такій класифікації, яка б узгоджувалася з чинною законодавчо-нормативною базою.

Автор Л. В. Городянська у своїй праці [11, с. 360—362] зазначає, що фактично амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів на оборотні внаслідок нарахування амортизації.

Податкова функція регулюється Податковим кодексом України, а об'єктом амортизації є витрати на придбання основних фондів.

Економічна функція регулюється П(С)БО 7 "Основні засоби", а об'єктом амортизації є вартість основних засобів.

Оскільки у податковому законодавстві відбулися зміни, то виникає необхідність звернути увагу на правила нарахування амортизації у податковому обліку та порівняти їх з бухгалтерським. Для зручності побудуємо таблицю, у якій правила нарахування амортизації викладено детально і послідовно, а наявність у ній бухгалтерських норм, що не потрапили до Кодексу, дозволить оцінити потребу використовувати їх у податковому обліку (табл. 1).

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи вищезазначене, можна стверджувати, що правильність вибору методу нарахування амортизації основних засобів є значимим фактором зниження собівартості продукції, тому є дуже важливим питанням економіки будь-якої країни. Сума нарахованого зносу характеризує стан основних виробничих фондів, отже є вагомим показником ефективності господарської діяльності підприємства. Доцільний вибір методу нарахування амортизації основних засобів, правильне його застосування є одним з першочергових завдань, що стоять перед керівництвом підприємства.

Література:

1. Енциклопедія Сучасної України. — К.: Координаційне Бюро Енциклопедії сучасної України НАН України; К.: Поліграфкнига, 2001. — 823 с.
2. Мак-Куллох. Принципи політичної економії. — Едінбург, 1825.
3. Маркс К. и Энгельс Ф. Сочинения: В 30 т./ Изд. второе. — М.: Госполитиздат, 1963. — Т. 26. — Ч. 2: Маркс К. Теория прибавочной стоимости. — 703 с.
4. Мальшев И.В. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для с.-х. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.
5. Хорунжий Л. А. Амортизационный фонд (теория и практика образования и использования). — М.: Экономика, 1971. — 248 с.
6. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. И.А. Смирнова / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби".
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями.
9. Косова Т. Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 9. — С. 157—166.
10. Орлова В. К., Сенчішак С. В. Зв'язок амортизаційної політики з дивідендною політикою на підприємстві // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. — Кіровоград: КДТУ, 2003. — Ч. 1. — Вип. 4. — С. 357—363.
11. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: монографія. — К.: КНЕУ, 2008. — 224 с.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 275-VI зі змінами і доповненнями.

Стаття надійшла до редакції 12.07.2011 р.