

## ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Т.О. Кірсанова, канд. екон. наук, доцент;*

*Т.І. Дмитренко, студентка,*

*Сумський державний університет, м. Суми*

*В статті розглядається роль амортизаційних відрахувань як джерела інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, досліджено механізм нарахування амортизацій згідно з вимогами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Визначено недоліки механізму нарахування амортизацій, запропоновано шляхи його вдосконалення.*

**Ключові слова:** амортизація, амортизаційні відрахування, знос.

*В статье исследуется роль амортизационных отчислений как источника инвестиционной деятельности субъектов хозяйствования, исследован механизм начисления амортизации согласно требованиям Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий». Определены недостатки механизма начисления амортизации, предложены пути его совершенствования.*

**Ключевые слова:** амортизация, амортизационные отчисления, износ.

### ВСТУП

Сьогодні в Україні 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 тощо.

Дослідженню проблем обліку, оцінки основних засобів і аналізу нарахованої амортизації значну увагу в своїх працях приділяли багато провідних вітчизняних та зарубіжних вчених.

Зміни податкового механізму, введення в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвели до виникнення нових проблем, які потребують постійного вдосконалення методики та організації обліку і нарахування амортизації основних засобів.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Одним із найголовніших завдань під час визначення шляхів удосконалення обліку амортизації основних засобів є дослідження нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому методах. Це дозволить виявити основні аспекти, які впливають на облік амортизації основних засобів.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Знос і амортизація - взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилася вартість основних засобів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація відображає вартість, яка включена у витрати за певний звітний період.

Знос - це втрата засобами праці своїх властивостей чи характеристик внаслідок певних обставин (експлуатації, впливу науково-технічного прогресу і т.п.), тобто це об'єктивно існуюче явище.

Є багато інших визначень терміна „знос”, які наводять вчені, ми наведемо декілька основних із них.

Знос (за Н.Г. Виговською) - це втрата технічних (споживчих) властивостей у результаті фізичного впливу на засоби праці і в результаті науково-технічного прогресу моральний знос [3].

Знос (за М.С. Пушкарем) являє собою втрату основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей і внаслідок цього вартості [4].

Сума зносу завжди визначається в сумі амортизаційних відрахувань.

Амортизаційні відрахування – щомісячне списання частини вартості основного капіталу з включенням у затрати підприємства, що водночас виступають джерелом відшкодування зношування основних засобів, утворюючи фінансові передумови інвестування. Саме тому система амортизаційних відрахувань є важливим чинником підвищення ефективності суспільного виробництва.

*Амортизація* — це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються впродовж терміну їх корисного використання [2].

Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» підприємства можуть проводити нарахування амортизації основних засобів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійний метод;
- 2) метод зменшення залишкової вартості;
- 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий [2].

Крім зазначених методів нарахування амортизації, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством [2].

Методи нарахування амортизації вибираються та застосовуються підприємствами самостійно. Залежно від мети, яку підприємство ставить перед собою у зв'язку із застосуванням основних засобів, у різних виробничих ситуаціях доцільно використовувати різні методи нарахування амортизації.

Основні відмінності в методичних підходах нарахування амортизації в податковому та бухгалтерському обліку можна навести у вигляді таблиці 1.

З 1 січня 2004 року діють нові норми амортизації згідно з п. 15 Перехідних положень Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" №349-IV від 24.12.2002 р., п. 45 ст. 80 Закону України про Держбюджет - 2004, але лише для витрат, зазначених після 01.01.2004 р. на придбання (виготовлення) нових основних фондів груп 1,2,3, а також на поліпшення зазначених знову придбаних (виготовлених) основних фондів.

Норми амортизації (пп. 8.6.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств") з розрахунку на податковий квартал становлять:

- для основних фондів групи - 1 - 2% (річна - 8%);
- для основних фондів групи - 2 - 10% (річна - 40%);
- для основних фондів групи - 3 - 6% (річна - 24%);
- для основних фондів групи - 4 - 15% (на рік - 60%) [1].

Основні фонди 1-3-ї груп, придбані (створені) до 01.01.2004 р., амортизуються за раніше діючими нормами:

- для основних фондів групи - 1 - 1,25% (річна - 5%);
- для основних фондів групи - 2 - 6,25% (річна - 25%);
- для основних фондів групи - 3 - 3,75% (річна - 15%);
- для основних фондів групи - 4 - 15% (річна - 60%).

Але, незважаючи на застосування нових норм, вони не забезпечують об'єктивного відображення знецінення основних засобів і, навпаки, ускладнюють процес нарахування основних засобів.

*Таблиця 1 - Відмінності між нарахуванням амортизації в податковому та бухгалтерському обліку*

Характеристика	Податковий облік	Бухгалтерський облік
Термін нарахування	Щоквартально	Щомісячно
Об'єкти нарахування	У цілому по групі	За кожним об'єктом
Вартість, від якої нараховується амортизація	Від балансової вартості	Від первісної або залишкової вартості
Норми амортизації і методи	Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Підприємство вибирає самостійно відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»
Вартість ремонту	Витрати, які перевищують 10%, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів та збільшують балансову вартість основних фондів станом на початок кварталу, а витрати, що не перевищують 10% від сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок такого звітного періоду, включаються у валові витрати	Поточний ремонт належить до затрат підприємства

Проблема повної компенсації витрат на придбання основних засобів за період їх експлуатації не вирішується збільшенням норм амортизації. Причина несвоечасного перенесення основними засобами своєї вартості на витрати полягає у порядку нарахування амортизації. Застосування норми амортизації до балансової вартості основних засобів розтягує термін нарахування амортизації на багато років, тому що методика нарахування податкової амортизації не враховує терміни корисного використання основних засобів. Покажемо це на прикладі (табл. 2).

*Таблиця 2 - Приблизний перелік об'єктів окремих груп основних засобів*

Об'єкт основних фондів	Термін служби, років	Група фондів
Будівлі висотні, особливо капітальні	250	1
Будівлі одноповерхові із залізобетонними й металевими каркасами	83	
Сараї для утримання тварин і худоби	12	
Будівлі металеві мобільні	10	
Меблі	10	2
Легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна від 1,6 до 3,5 л	9	
Легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна до 1,2 л	4,5	3
Лінії електропередач на металевих опорах	50	
Металорізавальні станки	20	
Зернозбиральні комбайни	10	
Трактори лісотехнічні	5	

Як бачимо, наприклад, до групи 1 потрапили та амортизуються основні фонди з терміном служби 10, 20, 250. Те саме стосується й інших груп. Отже можна зробити висновок, що чинні норми податкового

законодавства для окремих груп фондів є реальними, для інших – реальними або завищеними.

Таким чином, застосований 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, викривляючи реальну вартість основних фондів і подовжуючи терміни їх амортизації. Відповідно механізм нарахування амортизації повинен бути терміново переглянутий. На наш погляд, оптимальним варіантом при цьому була б відмова від подвійного обліку амортизаційних відрахувань та використання при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств сум амортизації, нарахованої в бухгалтерському обліку, скоригованому певним чином для цілей оподаткування.

Надання свободи підприємствам у визначенні терміну корисного використання активів має серйозний недолік, який полягає у наявності суттєвих розбіжностей і невідповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти в різних господарствах.

Таким чином, втрачається об'єктивність облікової інформації про нарахування амортизації, що веде до неточностей у фінансовій звітності.

Враховуючи відсутність досвіду в національній практиці щодо встановлення термінів корисного використання основних засобів на кожному підприємстві, вважаємо, що найбільш доцільним на сучасному етапі була б повна відмова від груп та надання підприємствам можливості самостійно визначати термін використання об'єктів. Причому при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори;
- строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Кількісну та якісну характеристику амортизаційній політиці надає обраний метод нарахування амортизації. Отже, при обґрунтуванні вибору підприємством певного методу амортизації необхідно виходити з наступних положень:

1) якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисної служби, то найдоцільніше застосовувати методи прискореної амортизації. Це пояснюється тим, що в перші роки експлуатації продуктивність є найбільшою, а в кінці строку корисного використання, як правило, зростають витрати на ремонт;

2) якщо майбутня динаміка доходу має тісний зв'язок з фактичною величиною випуску продукції впродовж строку корисного використання основного засобу, найбільш точної відповідності між доходами та витратами можна досягти, застосовуючи спосіб одиниць (обсягу) продукції;

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

Необхідність одночасного ведення бухгалтерського та податкового обліку має ряд недоліків. По-перше, дублюється багато операцій, що веде до збільшення загальної трудомісткості облікової роботи. По-друге, формування показників у податковому і бухгалтерському обліку істотно відрізняється, тому ускладнюється розуміння як технології одержання

результатів, так і їх економічного змісту. По-третє, розглядаючи ситуацію на макrorівні, бачимо, що наявність значної й досить складної податкової звітності потребує відповідного штату працівників податкових органів, який з кожним роком збільшується, отже, зростає сума коштів на його утримання.

З метою удосконалення обліку амортизації основних засобів пропонується здійснення таких заходів:

1) усі витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів (поточний і частково капітальний ремонт, реконструкція і модернізація, технічне переоснащення), включати до валових витрат і собівартості продукції. Ці витрати необхідно враховувати за місцем виникнення (цехами, підрозділами і за об'єктами);

2) надати підприємствам право самостійного вибору періоду відшкодування первісної вартості при застосуванні прискореної амортизації;

3) при встановленні норм амортизації додатково встановлювати коефіцієнти, що враховують умови експлуатації об'єкта та змінність роботи.

Необхідно зазначити, що за об'єктами кожної з чотирьох груп основних засобів можливі відхилення серед коефіцієнтів коригування через їх залежність від первісної та ліквідаційної вартості об'єктів. Тому необхідна централізована обробка статистичних даних за різними об'єктами в межах груп основних засобів з метою виведення усереднених коефіцієнтів коригування.

## ВИСНОВКИ

Особливу увагу економічна наука приділяє амортизації основних засобів, оскільки вона є, з одного боку, витратами виробництва, а з іншого - джерелом відтворення, що впливає на такі економічні показники, як собівартість, ціна, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу тощо.

Запропоновані заходи допоможуть удосконалити нарахування амортизації основних засобів.

## SUMMARY

### ORGANIZATION AND WAYS OF PERFECTION OF DEPRECIATION ACCOUNT OF FIXED ASSETS

*T.A. Kirsanova, T.I. Dmytrenko,  
Sumy State University, Sumy*

*The article considers the mechanism of depreciation in accordance with the requirements of the Law of Ukraine "About taxation of income of enterprises", and the provisions of accounting Standard 7 "Fixed Assets". There are detected flaws of the depreciation mechanism and proposed ways of its improvement.*

**Key words:** *amortization, depreciation, tearing down.*

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР, із змінами та доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92, зареєстроване в Міністерстві України 18.05.2000 р. № 288/4509 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства України від 30.11.2000 р. № 304).
3. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи / за ред. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
4. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підр. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628 с.

*Надійшла до редакції 30 квітня 2010 р.*