

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ПОДОЛАННЯ

Розглянуто основні проблеми амортизаційної політики в Україні та визначено шляхи вирішення проблем нарахування та облікового відображення амортизації

Постановка проблеми. Державна амортизаційна політика є важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки. Розробка запровадженої амортизаційної політики дозволяє стимулювати зростання інвестицій, оновлення продукції та виробничого апарату. Так, у США удосконалення амортизаційної політики у 3 корінях змінах норм та правил амортизації основного капіталу за останні 30 років (у 1971, 1981 та 1986 рр.). Ці удосконалення характеризувалися скороченням тривалості амортизаційних періодів та ростом масштабів прискореної амортизації. У результаті цих заходів промислові підприємства отримали можливість за рахунок амортизаційних відрахувань фінансувати майже 70 % інвестицій, прискорилося поновлення виробництва [1; 15].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми амортизації і внесли вчені-економісти: Сопко В.В., Шатохіна О.І., Гавриленко В.Я., Сук Л.К., Виговська Н.Г., Гетьман В.Г., Дем'яненко М.Я., Завгородній В.П., Задорожний З.В., Линник В.Г., Литвин Ю.Я., Малюга Н.М.

Однак ряд проблем в умовах переходу до ринкових відносин потребують подальших досліджень та наукових розробок.

В Україні з 1 липня 1997 року відповідно до Закону "Про оподаткування прибутку підприємства" від 22 травня 1997 року відбулися значні зміни у нормах та порядку нарахування амортизації основних засобів для комерційних підприємств, установ та організацій. Але ж і ця система амортизації має надто багато недоліків. Ось найбільш суттєві з них:

- підприємствам, при наявності серед них великої кількості збиткових, нав'язали лише прискорену амортизацію, хоча вона дає перевагу лише рентабельним підприємствам. При цьому не дано було визначення прискореної амортизації;

- не були визначені межі застосування та мети фіскальної та економічної амортизації, а кількість норм амортизації було невиправдано надто зменшено (приблизно з 1400 до 4), при наявності великих різниць у довго строковостях та умовах відновлення окремих засобів праці;

- для більшості видів основних фондів був зроблений перехід від не прискореного рівномірного методу зменшеного залишку. В умовах же застосування прискореної амортизації на підприємствах повинні визначати свої дійсні витрати, що пов'язані з відновленням засобів праці, та уточнювати таким чином витрати виробництва;

- практично повністю відмовилися від використання не прискореної амортизації без потрібних основаній;

- ведення групового обліку нарахування амортизації для основних фондів 2 та 3 груп, по суті, зруйнувало їх пооб'єктний облік;

- у склад амортизаційних основних фондів включили вузли та запасні частини для автомобілів, що не входять у комплект їх поставки, що не відповідає економічній теорії;

- для основних фондів 2 та 3 груп, що амортизуються методом зменшеного залишку, не був передбачений перехід до єдино разового списання залишкової вартості. В наслідок високих темпів нарахування амортизації у перші роки амортизаційний період розтягується до нескінченності;

- основні фонди збільшуються на величину витрат, що пов'язані з проведенням усіх видів ремонту, реконструкції, модернізації (крім витрат, що відносяться відразу ж на собівартість, у межах 5 або 9 % загальної

балансової вартості основних фондів на початок звітного року). Таким чином, були введені 2 джерела фінансування витрат на ремонти – за рахунок собівартості та амортизаційних відрахувань, що ускладнюють облік та знижують інвестиційні можливості підприємств;

- не був введений механізм об'єктивної та своєчасної переоцінки основних фондів;

Форма амортизації, що використовується, зазнала багато критичних зауважень вченими та керівниками підприємств. У цьому відношенні показникові результати вибіркового обстеження, що було проведено у 1999 році Міністерством економіки Госкомстатом, у відповідності з якими 55 % опитаних підприємств виказали категорично негативне відношення до діючого амортизаційного законодавства, 40 % – не можуть приладнатися до 3-х мірної класифікації основних засобів. Лише для 16 % респондентів введення прискореної амортизації призвело до зниження податку на прибуток, а 61 % підприємств постраждали від суттєвого підвищення собівартості продукції із-за нарахування амортизації прискореними методами. У середньому в Україні зацікавленість у введенні прискореної амортизації виказали 19.5 % підприємств, а 63 % виказали у підтримку рівномірно прямолінійних методів їх нарахування [5;54]. Тому необхідність виправлення та удосконалення амортизації, що міститься у П(С)БО № 7 "Основні засоби", який був зареєстрований у Міністерстві Юстиції 18 травня 2000 року, показав, що поряд з вадами у ній мають бути недоліки як ті, що перейшли зі старої системи, так і знову створені.

Із вад системи амортизації, що міститься у стандарті, перш за все, треба зазначити відмову від нав'язування підприємствам лише прискореної амортизації, бо її використання дає перевагу лише рентабельним підприємствам. Якщо відповідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємства" підприємства повинні були використовувати лише метод зменшення залишку, або прискореного методу з фіксованими річними нормами амортизації, то зараз підприємствам надано право обирати будь-який метод нарахування амортизації з 5 методів, що представлені у стандарті.

Оскільки у стандарті передбачено 9 груп основних засобів замість 3 та підприємствам надана повна свобода у виборі строку корисного використання засобів праці та норм амортизації, то їх кількість може бути великою. Крім того, у стандарті вказується що "підприємства може застосовувати норми та методи нарахування амортизації основних засобів, що передбачені податковим законодавством". Ця інформація не зрозуміла.. І ось чому.

По-перше, виходить, що стандарт, по суті, відмінняє положення, що зафіксовані у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств", що недопустимо. Можливо, автори стандарту сподіваються на швидке прийняття закону про амортизацію, який у точності буде відображати систему амортизації, що надається стандартами.

По-друге, надання таких необмежених прав підприємствам у виборі системи амортизації не має аналогів у світовій практиці, оскільки така міра, по суті, означає зупинення платежів податку на прибуток. При такій системі амортизації усі підприємства по звітам скоріше за все залишаються з нульовим фінансовим результатом, або збитковим.

Відповідно до П(С)БО № 7 для платників податку на прибуток зупиняється нарахування амортизації на повне відновлення запчастин до автотранспорту, якщо останні не входять у заводський комплект транспортних засобів.

Достоїнство П(С)БО № 7 міститься у відмові лише групового обліку нарахування амортизації та відродження проєктного обліку засобів праці 2 та 3 груп. Краще вирішене питання про фінансування витрат на усі види ремонтів за рахунок собівартості продукції, а не за рахунок 2 джерел, як це робиться зараз.

Проаналізуємо найбільш значні недоліки системи амортизації, що містяться у П(С)БО № 7. Багато з них є слідством недостатнього розуміння теоретичних основ прискореної та не прискореної амортизації. Досить розповсюдженою помилкою є те, що під прискореною амортизацією розуміють будь-який метод розрахунку амортизаційних відрахувань, коли вони прогресивно зменшуються у кожному наступному періоді. При такому підході прискорена амортизація отожднюється лише з часткою методів, які вона може виконати: кумулятивний метод, зменшення залишку тощо. Крім того, випускається з виду необхідність розгляду системи амортизації, у яку, крім методу нарахування, входить порядок переоцінки основних фондів та тривалість амортизаційного періоду. При проведенні своєчасних та об'єктивних переоцінок основних фондів прискорену амортизацію можна забезпечити і рівномірним методом, скоротивши тривалість амортизаційного періоду проти економічно раціонального строку служби засобів праці. З другого боку, при відсутності своєчасної та повної індексації основних фондів в умовах високих темпів інфляції та перераховані спеціальні методи прискореної амортизації можуть не забезпечити навіть звичайну не прискорену амортизацію.

Більш правильним прискореною амортизацією вважати таку систему її нарахування та порядок переоцінки основних фондів, при якому протягом перших років або усього амортизаційного періоду забезпечується опередаючи зростання з діючими темпами втрати засобами праці споживчих якостей та вартості.

Не прискореною амортизацією треба вважати таку систему її нарахування, яка протягом усього економічно раціонального строку служби засобів праці забезпечує співпадання накопиченої суми амортизаційних відрахувань з діючими темпами втрати засобів праці споживчих якостей та вартості. З цього можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду при використанні не прискореної амортизації повинна дорівнювати економічно раціональному строку засобів праці. Величини ж амортизаційних відрахувань за одиницю часу (місяць, рік) для засобів праці частіше за все повинні бути різноманітними протягом амортизаційного періоду, щоб відповідати дійсним темпам втрати засобами праці споживчих якостей та вартості.

Не менш важким завданням є і встановлення дійсних темпів втрати засобами праці споживчих якостей та вартості, а також і щорічних норм амортизації. Найбільш сприятливі умови для вирішення такого завдання виникають при наявності розвинутого вторинного ринку засобів праці.

В умовах високих темпів інфляції, крім перерахованих завдань, треба забезпечити своєчасну та повну індексацію основних фондів.

Проблеми не прискореної амортизації, що аналізуються, дозволяють заключити, що чітко розраховані її параметри для конкретного засобу праці практично неможливо. Завдання дуже спрощується, якщо орієнтуватися на звичайний прямолінійний метод нарахування амортизації при співпаданні періоду амортизації з економічно раціональним строком служби засобів праці. При цьому, звісно, ігнорується нерівномірність щорічного зносу засобів праці протягом строку служби. Тому з визначенням допущенням методом не прискореної амортизації прийнято вважати прямолінійний метод її нарахування. У відповідності з цим методом амортизація нараховується пропорційно календарному часу використання основних засобів або обсягу фактично виробленої продукції (роботи). Другий різновид цього методу у П(С)БО №7 названий виробничим методом. Але тут треба особливо підкреслити, що прямолінійний метод нарахування амортизації може бути не лише не прискореним, але й прискореним. Не прискореним він стає, коли амортизаційний

період співпадає з економічно раціональним строком служби. Найчастіше цю обов'язкову умову ігнорують.

Для віднесення амортизації до прискореної або не прискореної недостатньо знати лише метод її нарахування, а слід проаналізувати весь комплекс умов: тривалості амортизаційного періоду, економічно раціональний строк служби засобів праці, порядок переоцінки його вартості. Сукупність перерахованих елементів створює систему амортизації. Система амортизації, що створена на будь-якому з розглянутих методів, при визначених умовах може виявитися прискореною, не прискореною або уповільненою.

У П(С)БО №7 треба було б дати визначення як фіскальної, так і економічної (фактичної) амортизації, вказати на сферу застосування та мету. Сфера застосування фіскальної амортизації встановлюється діючим законом про оподаткування прибутку підприємств. Через фіскальну амортизацію повинно робитися державне регулювання інвестиційної діяльності та рівня оподаткування прибутку підприємств. Фіскальна амортизація повинна строго регламентуватися та нараховуватися у чіткій відповідності з нормами та правилами, що містяться у Законі про оподаткування прибутку підприємств. Вона повинна робити максимально можливою суму амортизаційних відрахувань підприємств за визначений період, від якого залежить сума податку на прибуток.

Фіскальна амортизація може нараховуватися як прискореними, так і не прискореними методами. Причому підприємства при наявності дозволення на прискорену амортизацію повинно мати право вибору між прискореною та не прискореною амортизацією.

У П(С)БО №7 треба вказати, що мета економічної амортизації повинна бути визначена діючими витратами підприємства, що пов'язані з повним відновленням засобів праці, а отже і собівартості продукції (послуг). Робитися економічна амортизація повинна у межах управлінського обліку та лише не прискореними методами. В останньому керівники підприємств повинні обрати норми та правила, що у найбільшій ступені відповідають досягненню поставленої мети.

Якщо звернутися до наведених результатів вибірного дослідження підприємств, то при паралельному використанні фіскальної та економічної амортизації 61 % респондентів не будуть себе більше почувати збитковими від суттєвого підвищення собівартості продукції, що забезпечується прискореною амортизацією. Стає очевидним, що прискорена амортизація штучно завищує собівартість продукції та, відповідно, зменшує прибуток для мети оподаткування, а фактично не завищують собівартість та не знижують прибуток. Дану обставину чомусь важко сприйняти не лише практичним працівникам, але й багатьом вченим-економістам, що займаються проблемою відтворення засобів праці.

Різниця не прискореної фіскальної амортизації від економічної полягає у наступному. У фіскальній амортизації тривалість амортизаційного періоду повинна бути орієнтована на найбільш вірогідне значення економічно раціонального строку служби засобів праці даного виду у середніх умовах їх використання. В економічній же амортизації тривалість амортизаційного періоду повинна бути рівна фактичному строку служби до списання або вибуття конкретного засобу праці на кожному підприємстві. Цей строк у П(С)БО №7 називається строком корисного використання (експлуатації). Фактичний строк служби до списання конкретного засобу праці може бути економічно раціональним, що дуже вигідно для підприємства, або за різними причинами може відрізнятись від нього у будь-який бік.

Треба особливо підкреслити, що широке використання у світовій практиці та приведені у П(С)БО №7 такі методи прискореної амортизації, як зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості по подвійній нормі, кумулятивний, зовсім не відображають такі реальні закономірності втрати засобами праці споживчих якостей та вартості. Вони просто задають визначені алгоритми розрахунку зменшуваних у часі сум амортизації. Тому, якщо встановити період амортизації рівним економічно раціональному строку служби засобів праці, то співпадання нарахованих сум нарахованої амортизації з діючими темпами втрати засобами праці споживчих користностей та вартостей може бути лише

випадковим. У рівному ступені це відноситься і до усіх інших відомих методів прискореної амортизації. Прискорена амортизація повинна вирішуватися лише для вперше введених основних засобів, так як у цьому випадку вона в найбільшій мірі стимулює поновлення виробництва ат інвестицій.

Викликає сумніви і розповсюдження прискореної амортизації на усі галузі економіки. Як відомо, прискорена амортизація надана стимулювати своєчасне поновлення перш за все технологічного обладнання та продукції. Економічна ситуація, що склалася в Україні, потребує прийняття на визначений час мір по стимулюванню виробників продукції. У значно сприятливих умовах знаходиться підприємства сфери послуг, що відрізняється відносно низькою фондомісткістю. Введення рівних умов амортизації основних засобів для усіх сфер народного господарства не забезпечує переваг виробничій сфері.

Отже, ми з'ясували, що П(С)БО № 7 "Основні засоби" має як позитивні сторони, так і негативні. По-перше він відкидає положення, що зафіксовані у Законі "Про оподаткування прибутку підприємств", що недопустимо. По-друге, надання необмежених прав підприємствам у виборі системи амортизації не має аналогів у світі. Така міра означає зупинення сплати податку на прибуток.

Багато недоліків у стандартах пов'язано з недостатнім виясненням теоретичних основ прискореної та не прискореної амортизації, що потребує доробки у нормативній базі.

Список використаної літератури:

1. *Аліатова Н.* Амортизація податкова і бухгалтерська: спільне та відмінне / Н. Аліатова // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50. – С. 10-17.
2. *Баб'як Н.Д.* Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємства / Н.Д. Баб'як // Фінанси України. – 2003. – № 1. – С. 34.
3. *Бондар О.В.* Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О.В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 5. – С. 38-43.
4. *Виговська Н.Г.* Методи амортизації: проблема вибору оптимального варіанту / Н.Г. Виговська // Вісник ЖІТІ. – 2006. – № 9. – С. 38-42.
5. *Владимирська К.* Амортизація у приватного підприємця / К. Владимирська // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – № 65. – С. 53-58.

МЄХ Ярослав Васильович – кандидат економічних наук, професор кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету

ФЕДОРОНЬКО Наталія Іванівна – аспірант кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету

