

ОБЛІКОВА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЇХ ЗНОСУ У П(С)БО ТА М(С)БО: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

У статті досліджуються облік та амортизація основних засобів і нематеріальних активів у національній системі обліку. Проаналізовано положення Податкового кодексу України щодо визначення основних засобів, нематеріальних активів та амортизації. Охарактеризовано кореляцію норм Податкового кодексу України із положеннями П(С)БО та М(С)БО. Запропоновано напрями вдосконалення обліку основних засобів та їх амортизації.

Ключові слова: амортизація, інвестиції, інновації, фінансування, амортизаційна політика, відрахування, методи, прибуток.

Постановка проблеми. У господарській діяльності підприємств будь-яких організаційно-правових форм та форм власності важливу роль відіграють такі показники, як амортизація і знос основних засобів та нематеріальних активів, фінансовий механізм управління якими суттєво змінився в ринкових умовах господарювання. Саме амортизаційні відрахування є одним з головних джерел здійснення реальних інвестицій підприємства. За допомоги амортизації регулюється швидкість оновлення основних засобів та нематеріальних активів, інтенсифікується процес їх відтворення, регулюється технічна та виробнича політика на підприємстві. На сьогодні обґрунтована амортизаційна політика підприємств, яка є чи не найважливішою умовою ефективного оновлення та модернізації фізично й морально зношених необоротних активів, в Україні ще не вироблена. З огляду на це, виникає нагальна необхідність створення такої системи нарахування амортизації, яка б на загальнодержавному рівні дала змогу кожному підприємству обирати найсприятливіші режими відновлення основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми нарахування та обліку амортизації досить ґрунтовно досліджувались у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: А. Аракеляна, А. Баранова, П. Бондаря, М. Ван Бреда, Л. Кантора, Я. Кваші, А. Мягкова, П. Німчинова, П. Павлова, А. Первухіна, К.Петросяна, Я. Соколова, А. Степанкова, Д. Стоуна, Д. Фрідмана, Є. Хендріксена, К. Хітчинга, П. Хромова. Значний внесок у розгляд та вирішення проблем амортизації в умовах переходу до ринкових відносин зробили такі українські вчені: В. Бабич, М. Білуха, А. Герасимович, М. Дем'яненко, Г. Кірейцев, М. Кужельний, В. Лінник, Ю. Литвин, Ю. Осадчий, П. Саблук,

В. Сопко, В. Швець та інші. Що стосується удосконалення документального оформлення процесу нарахування амортизації, то свої ідеї пропонують до уваги А. Белоусов, С. Сажинець. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все-таки зауважити, що на сьогодні проблеми вдосконалення обліку амортизації основних засобів та нематеріальних активів не знайшли свого повного вирішення та залишаються актуальними. Дослідження теоретичних основ та практичних питань нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, відображення їх в обліку дозволили встановити низку невирішених проблем, які гальмують процес управління виробництвом і зменшують ефективність їх експлуатації та відтворення.

Методологія дослідження. У дослідженні нами застосовано загальнонаукові (логічний, системний, структурно-функціональний тощо) та спеціально-наукові методи економічної науки (зокрема економіко-математичні та економічного моделювання, метод узагальнення облікових показників, метод подвійного запису).

Формулювання цілей статті. Пропонована стаття покликана оформити результати авторського аналізу суті та механізму нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, відображення її результатів в обліку, а також виявити основні проблеми, які пов'язані з питанням амортизації цих активів та внести пропозиції щодо їх подолання, враховуючи досвід зарубіжних країн.

Виклад основного матеріалу дослідження. Однією з умов ефективного функціонування підприємств в умовах ринкової економіки є їх забезпеченість основними засобами та нематеріальними активами, оскільки саме вони є тією рушійною силою, за допомоги якої починає функціонувати підприємство, а в подальшому й розширює свою діяльність.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" визначено, що основні засоби – це 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-

© Гарасим Петро Миколайович, д.е.н., професор, декан обліково-економічного факультету Львівської державної фінансової академії

Лобода Наталія Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Львівської державної фінансової академії, e-mail: n.loboda@mail.ru

Гарасим Микола Петрович, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Львівської державної фінансової академії

культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)[1]. У Податковому кодексі України в статті 14 "Визначення понять" подано більш ширше визначення основних засобів: основні засоби – це 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 гривень, невидобуваних основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з

фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [2]. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Поряд з цим сутність нематеріальних активів підприємства розкривається у різних нормативно-правових актах (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи до трактування поняття “Нематеріальні активи” у нормативно-правових документах

Нормативно-правовий документ	Сутність нематеріального активу
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [3]	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Податковий кодекс України [2]	Нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами
Закон України "Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій" [4]	Нематеріальний актив – це об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [5]	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікованим

На сьогодні проблема трактування сутності та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів та нематеріальних активів є достатньо актуальною, адже й досі немає єдиного підходу до визначення цих понять. Поняття амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною категорією у категоріальному апараті, про що свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття. На початку ХХ ст., з розвитком вчення про калькуляцію, амортизація розглядалася як частина собівартості, а тому вона почала враховуватися вже у виробничих рахунках. Перенесення амортизаційних відрахувань, що нараховуються, з рахунків фінансових результатів на рахунки обліку витрат і виділення амортизації як особливого пасиву загострило суперечки про її економічну природу: чи є вона капіталом, фондом, резервом або регулюючою статтею бухгалтерського балансу, контрактивом. Е.Е. Сіверс, який очолював петербурзьку школу бухгалтерського обліку, розумів під амортизацією джерело фінансування, певний фонд реновації, що

створюється з прибутку, слугує для відновлення майна і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності [6]. Р.Я. Вейцман (представник московської школи) трактував цю пасивну статтю як контрактив, як погашену частину вартості майна, залишену на балансі [7]. І.Р. Ніколаєв (1877–1942) також визначав знос основних засобів і амортизацію як дві несумісні категорії: "Знос – це фізичний і моральний процес зношення, втрата основними засобами їх вартості; амортизація – процес накопичення фінансових коштів, що залежить від цілей фінансової політики. І тому сума зносу не може бути тотожна сумі амортизації" [8]. С.М. Євтушенко доводить, що категорію "амортизація" слід розглядати як спосіб поступового перенесення вартості необоротних активів, що беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення, тобто як спосіб формування джерела відтворення основних засобів через собівартість. З

цього впливає, що знос – це вартісне вираження суми по різних періодах нарахованої на об'єкт амортизації [9]. А.П. Рудановський (1863–1934), намагаючись об'єднати різні точки зору на амортизацію, розрізняв амортизацію-знецінення й амортизацію-оновлення. Згідно з концепцією А.П. Рудановського, з одного боку, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого – в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу. Саме ця концепція призвела до створення в балансі двох окремих рахунків: "Амортизаційний фонд" і "Знос основних засобів". Ця концепція була офіційно визнана в Радянському Союзі [10]. У ПКУ зазначено, що амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [2]. Згідно з П(С)БО 7 "Основні

засоби", амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення вартості) об'єкта протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [1]. Загалом амортизація – це комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу. Суб'єкт господарювання самостійно вирішує, як буде здійснюватися процес нарахування амортизації, які методи використовувати тощо. Нарухування амортизації проводиться протягом строку корисного використання об'єкта (табл. 2).

Таблиця 2

Чинники, які необхідно враховувати підприємству при визначенні строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів

Чинники, які визначають строк корисного використання об'єкта основних засобів [1]	Чинники, які визначають строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів [3]
<ul style="list-style-type: none"> - очікуваного використання об'єкта, враховуючи його потужність або продуктивність; - фізичного та морального зносу, що передбачається; - правових та інших обмежень. 	<ul style="list-style-type: none"> - строки корисного використання подібних активів; - моральний знос, що передбачається; - правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; - очікуваний спосіб використання підприємством нематеріального активу; - залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства

Комплексний вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику представлено на рис. 1.

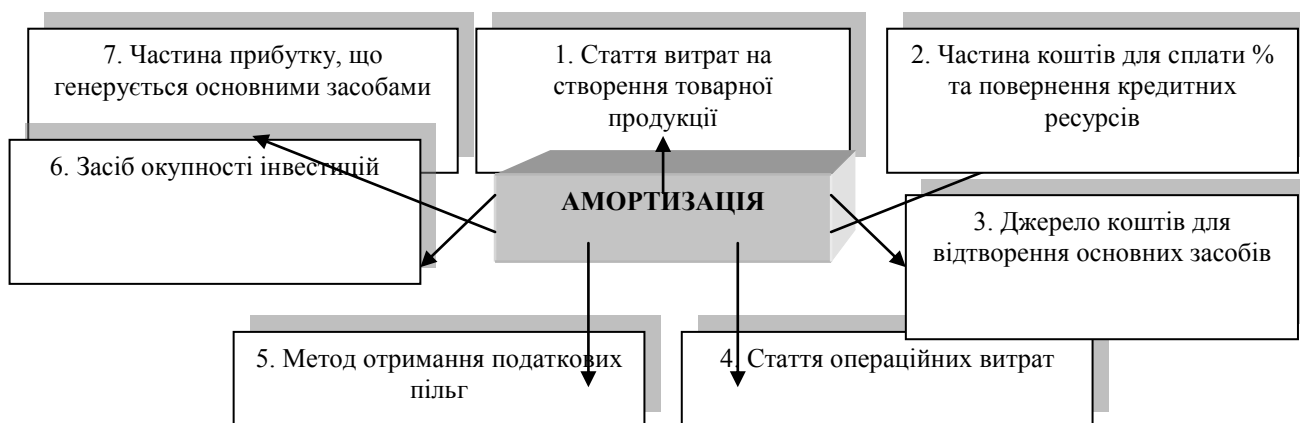


Рис. 1. Комплексний вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику

Повне розкриття сутності амортизації та її ролі у функціонуванні господарського механізму підприємства неможливе без окреслення функцій,

які виконує амортизація. Загалом виділяють такі основні функції амортизації:

1) податкова (фіскальна) функція виявляється через податкову амортизацію, яка є елементом податкової політики держави;

2) економічна функція амортизації виявляється через механізм економічної амортизації і полягає в тому, що завдяки амортизації кошти з необоротних активів перетворюються в оборотні;

3) інвестиційна функція амортизації передбачає акумулювання в амортизаційному фонді амортизаційних відрахувань як фінансового ресурсу відтворення основних засобів, тобто забезпечення процесу кругообігу засобів праці грошовими засобами, необхідними для їх відтворення;

4) відтворювальна функція регулює відповідність нарахованої амортизації рівню зношення основних засобів;

5) стимулююча функція амортизації проявляється в створенні умов для прискореного оновлення основних засобів та базується на тому, що амортизаційний фонд є власним джерелом грошових засобів підприємства і має на меті відтворення основних засобів;

6) інноваційна функція амортизації забезпечує відтворення засобів праці на новому технічному рівні у відповідності з розвитком науково-технічного прогресу;

7) науково-технічна функція полягає в сприянні розвитку та прискорення темпів науково-технічного прогресу;

8) калькуляційна функція полягає у визначенні витрат на виробництво та реалізацію продукції [2].

Амортизація, що має прояв у комплексі взаємопов'язаних функцій, є складною економічною категорією, інструментом регулювання діяльності підприємств як на мікро-, так і на макrorівні, а також центральним елементом амортизаційної політики. Для уникнення негативних наслідків спотворення ролі амортизації у діяльності підприємств необхідно на законодавчому рівні усунути різництво терміну «амортизація» та поширити розуміння амортизації виключно як управлінської категорії, яка входить до складу амортизаційної політики не тільки держави, але й кожного окремого підприємства.

Важливими моментами при формуванні амортизаційної політики на підприємствах є норма амортизації та проблема вибору оптимального методу нарахування амортизації. Практика зарубіжного досвіду показує, що в світі існують певні закономірності при встановленні норм амортизації. Враховуючи зарубіжний досвід в Україні необхідно встановлювати таку норму амортизації, яка буде враховувати ступінь завантаження основних засобів та нематеріальних активів, їх змінність, відповідати технічному рівню основних засобів та нематеріальних активів і характеру їх використання.

Основною проблемою обліку амортизації основних засобів та нематеріальних активів у національній системі обліку є проблема гармонізації бухгалтерського та податкового обліку амортизаційних відрахувань. Однією з головних причин виникнення суперечностей між бухгалтерським та податковим

обліком амортизації основних засобів та нематеріальних активів є недосконалість та суперечливість законодавчої бази. Прийняття ПКУ загалом зумовило певні зміни у порядку амортизації:

- 1) кардинальна зміна механізму нарахування амортизації для визначення оподаткованого прибутку, запроваджена ПКУ, його наближення до вимог бухгалтерського обліку означає визнання та приєднання України до найкращих стандартів світової практики в частині формування політики оновлення засобів праці (здійснення реальних інвестицій);
- 2) відмова від податкового методу нарахування амортизації та перехід до застосування методів, що й в бухгалтерському обліку, сприятиме своєчасному відшкодуванню вартості основних засобів, задіяних у виробничому процесі, та формуванню джерела коштів для їх оновлення;
- 3) завдяки наданню суб'єктам оподаткування права застосовувати методи прискореної амортизації вони зможуть скористатися ефектом податкової економії: суми відстроченого податку на прибуток стануть для підприємств додатковим безоплатним джерелом фінансування їхньої діяльності та передумовою подальшого зростання.

Нововведення, проведені у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, не оминули й амортизацію основних засобів, що в цілому сприяло зменшенню трудомісткості розрахункових операцій та спрощенню обліку. Податковий кодекс України закладає перехід від групового до пооб'єктного обліку основних засобів та нематеріальних активів, тому і нарахування амортизації пропонується здійснювати щомісячно та пооб'єктно. Цей крок є позитивним та зближувачим щодо податкового та бухгалтерського підходу у визначенні амортизаційних відрахувань. Незважаючи на досить істотне наближення механізму нарахування податкової амортизації до правил, застосовуваних у бухгалтерському обліку, їх повної тотожності досягти не вдалося з таких основних причин:

- як і раніше, в податковому обліку не підлягають амортизації невиробничі та безкоштовно отримані, за деякими винятками, основні засоби, тоді як у бухгалтерському обліку їх амортизують у загальному порядку. Це не дає змоги створювати джерело коштів для їх подальшого оновлення;
- у податковому обліку залишено норму, згідно з якою витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення основних засобів у межах 10% сукупної балансової вартості основних засобів включаються до складу витрат, а понад цей ліміт – підлягають амортизації. Натомість у бухгалтерському обліку до витрат дозволено зараховувати виключно ті з них, що здійснені з метою підтримання об'єктів у робочому стані, а будь-які витрати, що передбачають збільшення майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкта основних засобів, збільшують їх первісну вартість та підлягають амортизації;

- непорівнянні передумови проведення переоцінки основних засобів: перевищення індексом споживчих цін рівня 11% згідно з правилами податкового обліку та відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості більш ніж на 10% відповідно до правил бухгалтерського обліку. Цей порядок індексації вартості основних засобів не забезпечує формування їх реальної відновної вартості та веде до зниження сум амортизаційних відрахувань;
- довільне визначення вартісного критерію предметів, що включаються до групи малоцінних необоротних матеріальних активів, у бухгалтерському обліку та чітко регламентоване (до 2500 грн.) в податковому обліку;
- встановлення мінімальних термінів експлуатації та нарахування амортизації за об'єктами основних засобів для цілей податкового обліку без застосування подібних обмежень у бухгалтерському обліку;
- передбачені обмеження на використання методу прискореного зменшення залишкової вартості в податковому обліку без запровадження аналогічних обмежень для цілей бухгалтерського обліку [1; 2].

Проблемою нарахування амортизації нематеріальних активів є те, що методи, які підприємство обирає відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" можна застосовувати лише до нематеріальних активів, для яких визначено конкретний строк корисного використання. Якщо ж визначити строк неможливо, то амортизація не нараховується. Прикладом може слугувати такий нематеріальний актив, як торгова марка.

Висновки і перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки, що визначенню та обліку амортизації основних засобів та нематеріальних активів сьогодні приділяється особлива увага у зв'язку з новими ринковими реаліями, що визначаються технологічними змінами, інформаційними технологіями. Вдосконалення Податкового кодексу

України має на меті максимально наблизити податкову методичку нарахування амортизації до бухгалтерської та ліквідувати всілякі розбіжності у термінології стосовно амортизаційної політики. Такий крок був звичайно довгоочікуваним з боку бухгалтерів та практиків. Якщо брати до уваги західний досвід, то, незважаючи на той факт, що амортизація основних засобів та нематеріальних активів загально визнані у більшості країн ринкової економіки, підходи до їх ідентифікації засобами надходження на баланс продовжують залишатися об'єктами гарячих дискусій. З огляду на це подальше вдосконалення механізму нарахування амортизації для цілей обліку має здійснюватися за такими напрямками:

- ✓ встановити контроль держави за цільовим використанням амортизаційних коштів підприємств (у разі застосування підприємствами прискорених методів амортизації) з метою їх обмеження та спрямування на поповнення оборотних коштів і поточне невиробниче споживання;
- ✓ встановити норми амортизаційних відрахувань, які б відповідали оптимальним строкам корисного використання об'єктів основних засобів та нематеріальних активів;
- ✓ відмова від застосування методів зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості й можливість використання в інших цілях;
- ✓ забезпечення своєчасної індексації вартості основних засобів, виходячи з їх поточної справедливої вартості згідно з чинним законодавством;
- ✓ запровадити інвестиційний податковий кредит (інвестиційну податкову знижку), який будуть отримувати за умови 100% використання амортизаційних відрахувань на інвестиційні цілі;
- ✓ забезпечення подальшого зближення податкового та бухгалтерського обліку нарахування амортизації;
- ✓ удосконалити методи нарахування амортизаційних відрахувань та можливість використання альтернативних методів відрахувань, що використовуються у світовій практиці.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Податковий Кодекс України: Кодекс України прийнято Верховною Радою України від 02.12.2011р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Нематеріальні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.1999 р. №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
4. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій : Закон України прийнято Верховною Радою України від 14.09.2006 № 143-V [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 38, затв. радою КМСБО у липні 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
6. Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства / Е.Е. Сиверс. – Петербург, 1918. – 276 с.
7. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия и ее применение к различным видам хозяйств / Р.Я. Вейцман. – М.: ОГИЗ, 1931. – 232 с.
8. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса / И.Р. Николаев. – Ленинград: Экономическое образование, 1926. – 123 с.
9. Бойко І.С. Аналіз основних проблем обліку амортизації основних засобів в контексті Податкового кодексу України / І.С. Бойко, Т.Т. Дуда // Вісник ХНУ. – 2012. – № 5. – С. 227-230.
10. Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях /А.П.Рудановський. – М., 1924. – 245 с.